

NOVEDADES PARA 2015 EN LA NORMATIVA ESTATAL Y AUTONÓMICA SOBRE IMPUESTOS CEDIDOS

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Inspector de Hacienda del Estado.

Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón

EXTRACTO

Como en años anteriores, se recogen en este artículo las principales modificaciones que la normativa estatal y la de las comunidades autónomas de régimen común han efectuado sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por la parte estatal, las modificaciones son mínimas y para el análisis distinguiremos las relativas a la obligación real de contribuir del resto de novedades.

Por la parte autonómica, aunque con alguna excepción, tampoco hay cambios especialmente relevantes para 2015 y su tratamiento se hará en función de la comunidad autónoma legisladora.

Palabras claves: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2015 RECENT LAW DEVELOPMENTS IN STATE AND REGIONAL REGULATIONS ON ASSIGNED TAXES

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

ABSTRACT

As in previous years, the present article gathers the main amendments made to Wealth Tax, Transfer Tax and Stamp Duty, and Gift and Estate Tax. On the State side, the amendments have been minor and for analysis purposes, it will be distinguished those related to the real obligation to contribute from the rest of the novelties.

On the regional side, although there are some exceptions, there have not made significant changes for fiscal year 2015 and its development will be covered according to the Autonomous Region's legislator.

Keywords: Wealth Tax, Transfer Tax and Stamp Duty, and Gift and Estate Tax.

Sumario

I. Normativa estatal

1. Exención en ITP y AJD. Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial
2. Novedades introducidas por la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015
3. La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

II. Normativa autonómica

1. Andalucía. Ley 6/2014, de 30 de diciembre, del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2015
2. Aragón. Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón
3. Asturias. Ley del Principado de Asturias 11/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2015
4. Baleares. Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2015
5. Canarias. Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias. Ley 11/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2015
6. Cantabria. Ley 7/2014, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
7. Castilla-La Mancha. Ley 9/2014, de 4 de diciembre, por la que se adoptan medidas en el ámbito tributario de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha
8. Castilla y León. Ley 10/2014, de 22 de diciembre, de medidas tributarias y de financiación de las entidades locales vinculada a ingresos impositivos de la Comunidad de Castilla y León
9. Cataluña. Ley 3/2015, de 11 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas
10. Extremadura. Ley 13/2014, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2015. Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura
11. Galicia. Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
12. La Rioja. Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2015

13. Madrid. Ley 4/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
14. Región de Murcia. Ley 8/2014, de 21 de noviembre, de medidas tributarias, de simplificación administrativa y en materia de función pública. Ley 13/2014, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2015
15. Valencia. Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat

Posiblemente por resultar inherente a la condición de impuesto cedido, la legislación estatal sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre el Patrimonio ha sido más bien escasa en los últimos meses. Para su comentario se distinguirán las novedades relativas a la obligación real de contribuir (que son precisamente los supuestos excluidos de cesión a las comunidades autónomas) del resto de novedades.

En el ámbito autonómico ha habido un mayor ejercicio normativo aunque sin grandes modificaciones a pesar de tratarse de un año electoral que son siempre propicios al establecimiento de beneficios fiscales. Su repaso se hará en función de la comunidad autónoma legisladora.

I. NORMATIVA ESTATAL

Las principales modificaciones desde finales de 2014 han sido las siguientes:

1. EXENCIÓN EN ITP Y AJD. LEY 17/2014, DE 30 DE SEPTIEMBRE, POR LA QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE REFINANCIACIÓN Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA EMPRESARIAL

La ley recoge lo ya dispuesto en el Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, por lo que materialmente el beneficio que se comenta está en vigor desde el 9 de marzo. En concreto, la disposición final tercera de esta ley amplía la exención en el ITP y AJD a las escrituras que contengan quitas o minoraciones de los préstamos, créditos y demás obligaciones, facilitando los acuerdos de refinanciación o de pago.

Para ampliar la exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del mencionado ITP y AJD, se modifica el apartado 19 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del texto refundido de la ley del tributo, quedando con el siguiente contenido:

«19. Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor».

Posiblemente por resultar inherente a la condición de impuesto cedido, la legislación estatal sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre el Patrimonio ha sido más bien escasa en los últimos meses. Para su comentario se distinguirán las novedades relativas a la obligación real de contribuir (que son precisamente los supuestos excluidos de cesión a las comunidades autónomas) del resto de novedades.

En el ámbito autonómico ha habido un mayor ejercicio normativo aunque sin grandes modificaciones a pesar de tratarse de un año electoral que son siempre propicios al establecimiento de beneficios fiscales. Su repaso se hará en función de la comunidad autónoma legisladora.

I. NORMATIVA ESTATAL

Las principales modificaciones desde finales de 2014 han sido las siguientes:

1. EXENCIÓN EN ITP Y AJD. LEY 17/2014, DE 30 DE SEPTIEMBRE, POR LA QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE REFINANCIACIÓN Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA EMPRESARIAL

La ley recoge lo ya dispuesto en el Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, por lo que materialmente el beneficio que se comenta está en vigor desde el 9 de marzo. En concreto, la disposición final tercera de esta ley amplía la exención en el ITP y AJD a las escrituras que contengan quitas o minoraciones de los préstamos, créditos y demás obligaciones, facilitando los acuerdos de refinanciación o de pago.

Para ampliar la exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del mencionado ITP y AJD, se modifica el apartado 19 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del texto refundido de la ley del tributo, quedando con el siguiente contenido:

«19. Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor».

Como se desprende de su lectura, para evitar los supuestos de liquidación de las empresas inmersas en procesos concursales, lo que se introduce es una exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del ITP y AJD en los supuestos de acuerdos con quitas o minoraciones de préstamos, créditos u otras obligaciones, siempre en el ámbito concursal y cuando el sujeto pasivo sea el deudor concursal.

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 36/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2015

2.1. Impuesto sobre el Patrimonio

El artículo 61 de esta ley modifica, con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, que queda redactado de la siguiente forma:

«Segundo. Con efectos desde 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma: "Artículo 33. *Bonificación general de la cuota íntegra.*

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir".

Dos. Se derogan los artículos 6, 36, 37 y 38».

En consecuencia, se «prorroga» para 2015 la tributación por este impuesto. De no haber modificación normativa, 2015 sería el último año de existencia de esta figura.

2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Junto a los beneficios ligados a determinados acontecimientos, dos modificaciones presenta esta ley:

2.2.1. Incremento del 1 % de la escala de títulos nobiliarios

Con efectos de 1 de enero de 2015, la escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se actualiza incrementándola un 1%.

2.2.2. *Establecimiento de una nueva exención*

Con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, el apartado 20.4 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del TRITP y AJD queda redactado de la siguiente forma:

«4. Los fondos de titulación hipotecaria, los fondos de titulación de activos financieros, y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias».

Desde finales de 2010 el concepto de operaciones societarias grava solo las operaciones de reducción de capital y las de liquidación. En este tipo de entidades financieras la recuperación de la inversión se produce normalmente mediante la disminución de su patrimonio, por lo que la nueva exención se justifica desde una pretendida neutralidad impositiva con otras formas de inversión.

3. LA OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En los impuestos sobre la renta y el patrimonio más actualizados [es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades], la tradicional distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir desapareció con la creación del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Sin embargo, en los menos evolucionados, el Impuesto sobre el Patrimonio y el ISD, la diferenciación sigue existiendo. A raíz de un pronunciamiento judicial del Tribunal Europeo, las Cortes Generales han acometido una modificación relevante en esta materia.

3.1. En el Impuesto sobre el Patrimonio

La disposición final cuarta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, procede a introducir una modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio al añadirle una nueva disposición adicional cuarta, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional cuarta. *Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español».

El sentido de esta disposición está inequívocamente unido al proceso iniciado por la Comisión Europea meses antes. Esta, a través de sucesivas peticiones de información, solicitó al Reino de España que sus administraciones opinaran sobre si compartían el criterio de aquella institución europea sobre la consideración como «obstáculo» a la libre circulación de personas y capitales de la normativa sobre la obligación real de contribuir. En concreto, lo que destacaba la Comisión era la imposibilidad de que un no residente pudiera aplicar las bonificaciones autonómicas de hasta el 100% (por ejemplo en la Comunidad de Madrid) que sí eran utilizables por los residentes en España.

Estando vivo el proceso de intercambio de información entre la Administración española y la europea, llegó el pronunciamiento judicial sobre la obligación real de contribuir en el ISD al que luego aludiremos. Visto el juicio negativo del Tribunal europeo sobre la situación preexistente en el ISD, las Cortes Generales optaron por evitar un desenlace parecido en el IP, procediendo a una reforma del impuesto en el sentido que se acaba de recoger líneas arriba.

Tras esta modificación, el esquema tradicional de tributación de los no residentes en este impuesto queda en los términos que pasan a exponerse.

De entrada, la obligación real se fija con carácter residual para quienes no tributen por obligación personal. Esta delimitación negativa obliga a definir el ámbito de la obligación personal para conocer el de la real. En tal sentido, hay dos grandes posibilidades de tributar por obligación personal:

- La primera es que se trate de personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. La residencia se rige por los criterios del IRPF, esto es, o por la permanencia en territorio nacional o por radicar en él su núcleo principal de actividades (art. 9 de la Ley 35/2006, del IRPF). Debe destacarse que, no existiendo una coincidencia exacta entre contribuyentes del IRPF y residentes en España (por ser aquellos grupo más amplio que el de residentes), tampoco la hay, inicialmente, entre contribuyentes del IRPF y sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal.

Pero las diferencias en el ámbito subjetivo de cada impuesto se reducen porque para el caso concreto de los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de Estados extranjeros en España, se dispone que quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del IRPF.

- La otra gran alternativa incluye a la persona que, estando inicialmente en el supuesto anterior (residente en España), pase a tener su residencia en otro país pero

opte por seguir tributando por obligación personal. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la correspondiente declaración en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

Si el descrito ámbito subjetivo de la obligación personal frente a la real no ha sufrido alteración, no ocurre lo mismo con los puntos de conexión aplicables en el impuesto.

El primer punto de conexión, el que determina el ejercicio de nuestra soberanía fiscal, no ha cambiado. La sujeción en España por obligación real se define exclusivamente por los bienes y derechos de que sea titular una persona física cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este punto conviene recordar que los convenios internacionales bilaterales suelen incluir cláusulas a tomar en consideración en este impuesto. A modo de ejemplo, el artículo 21.4 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, establece que: «4. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en una sociedad u otra agrupación de personas, o por otros derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por acciones o participaciones u otros derechos que otorguen a su propietario, directa o indirectamente, el derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble».

Pero si hasta ahora no era necesario el fijar un punto de conexión específico ni para determinar la legislación española aplicable (la estatal o alguna de las autonómicas) ni la administración gestora, el cambio que se comenta obliga a determinar, en cada concreta situación, qué normativa, estatal o autonómica, es aplicable.

Dado que la capacidad normativa autonómica en el Impuesto sobre el Patrimonio es limitada, la normativa que ineludiblemente se aplicará en la mayor parte de los elementos de la liquidación será la estatal. Pero, en aquellos aspectos que las comunidades autónomas hayan podido regular, también esta normativa regional será aplicable. Conforme al artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en el Impuesto sobre el Patrimonio, las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las comunidades autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Sobre este nuevo punto de conexión decisivo de la normativa aplicable, la primera precisión ha de ser la de su carácter dispositivo porque la ley señala que *tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma*. Por tanto, tiene el contribuyente por obligación real la posibilidad de aplicar exclusivamente la legislación estatal, sea por ausencia de normativa autonómica, por su carácter gravoso o por cualquier otra razón o ausencia de ella.

Supuesto que el contribuyente se acoja a tal opción, la normativa autonómica aplicable no es la de su libre elección, sino la de aquella comunidad autónoma «donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto». Esta disposición supone, entre otras implicaciones, las siguientes:

- De su dicción literal, pero también de su sentido y finalidad, deducimos que la normativa autonómica aplicable lo ha de ser íntegramente. Esto es, que no cabe la selección puntual de determinadas ventajas.
- Para concluir en la aplicación de la legislación de una concreta comunidad autónoma es necesario considerar exclusivamente los bienes y derechos que determinan el ámbito objetivo de la sujeción por obligación real: los que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.
- Es dudoso si al referirse al valor de bienes y derechos se refiere a su valor «íntegro» o si hay que tomar en consideración las deudas o las cargas y gravámenes que fueran deducibles.

En principio el impuesto no recoge el concepto de valor neto de los bienes sino el de «patrimonio neto» (así en el art. 9 definitorio de la base imponible). Pero para el caso concreto de la obligación real, el apartado cuatro de ese artículo 9 vincula las cargas y gravámenes, y también las deudas deducibles, a bienes concretos.

Serían posibles hasta tres soluciones: considerar solo el valor íntegro del bien, deducir de tal valor solo las cargas y gravámenes, o deducir también las deudas. Aunque cualquiera de las tres opciones tenga sentido, optamos por la intermedia, justificándolo en que las cargas y gravámenes disminuyen, además como requisito de deducibilidad, el valor de los bienes.

Conviene recordar a este respecto [así lo hacen las Consultas V2530/2012 (NFC046109) y V0590/2013 (NFC046630)] que la solicitud de préstamos hipotecarios solicitados con la garantía de la vivienda situada en España no es deducible en la obligación real por cuanto el concepto de carga se circunscribe a aquellas de naturaleza real que disminuyan el valor real de los bienes o derechos, por lo que, en tanto en cuanto los préstamos hipotecarios no pueden calificarse, a efectos fiscales, como cargas o gravámenes, sino como deudas, es claro que al no haberse invertido el importe del préstamo en la adquisición de la vivienda, no cabe su deducibilidad para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del sujeto pasivo por obligación real de contribuir. Por otro lado, de conformidad con el principio

de territorialidad de las deudas, solo serán deducibles de la base imponible de ambos impuestos aquellas deudas que se consideren situadas o deban cumplirse en territorio español y que resulten debidamente justificadas, lo que remite al cumplimiento de los requisitos formales que el Derecho sustantivo español exige para la determinación de la fuerza probatoria ante terceros de los documentos, sean públicos o privados.

- Entendemos que el valor a tomar en consideración será, precisamente, el que corresponda aplicando las reglas del impuesto.

Lo que no ha cambiado es que, sea cual sea la normativa aplicada, el impuesto por obligación real se sigue gestionando por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), siendo también la Administración del Estado la perceptora final de esos fondos.

Finalmente recordamos las principales consecuencias de ser sujeto pasivo por obligación real:

- En una de las normas clave del impuesto, la exención por actividad económica individual o societaria, no existe una regulación específica. En contestación de fecha 22 de noviembre de 2006 a la Consulta V2341/2006 (NFC024184), la Dirección General de Tributos señalaba que la obligación real de contribuir no constituye, en cuanto tal, obstáculo para el acceso a la exención.

A lo que sí obliga es a hacer adaptaciones de los requisitos previstos en la norma. Así, la V0428/2013 (NFC046816) abordó la cuestión de un no residente que no tiene grupo familiar «de referencia», correspondiéndole a él las funciones directivas y la percepción de remuneraciones. La DGT entiende que, aunque en los supuestos de obligación real de contribuir la tributación en el impuesto patrimonial se circunscribe de forma exclusiva a los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, conforme al artículo 5.Uno b) de la Ley 19/1991, un tratamiento homogéneo con los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir exige que, además de cumplirse los restantes requisitos, el no residente haya de acreditar de manera fehaciente ante la Administración tributaria que las remuneraciones que perciba por el ejercicio de las funciones directivas en la entidad alcanzan el nivel porcentual exigido por la ley respecto del total del conjunto de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal que perciba en España o fuera de ella.

- A la hora de cuantificar la base imponible, solo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.
- El mínimo exento será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

- No se les aplica el límite de tributación conjunta consistente en que la cuota íntegra de este impuesto (el IP) conjuntamente con las cuotas del IRPF, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles de este último.
- A salvo de lo que pudiera disponer algún convenio internacional, no se aplica la deducción por doble imposición internacional. En efecto, solo en el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los tratados o convenios internacionales, de la cuota de este impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:
 - El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el impuesto.
 - El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

3.2. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La disposición final tercera de la Ley 26/2014 procede a introducir una disposición adicional segunda en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), con la siguiente redacción:

«Disposición adicional segunda. *Adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*

Uno. Adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

- a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en

España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una comunidad autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas comunidades autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una

de las comunidades autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada comunidad autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».

Como explícitamente señala el apartado Uno de esa norma, el desencadenante de la misma fue la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 [asunto C-127/12 (NFJ054901)]. Sin embargo el apartado 2 lo que hace es establecer con carácter obligatorio el sistema de autoliquidación para cualquier contribuyente, residente o no, beneficiario o no por la sentencia, que, en función de la consideración o no como cedido del rendimiento derivado de un concreto hecho imponible, deba cumplir sus obligaciones ante la AEAT y no ante alguna comunidad autónoma. La concreción de esas obligaciones se ha hecho a través de la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre.

Respecto del más relevante apartado Uno, y sin entrar en el fondo del asunto, ni en su valoración, de la citada sentencia destacamos las siguientes ideas:

- De modo análogo al Impuesto sobre el Patrimonio, lo que la Comisión ve incompatible con el Tratado de la Unión es que la condición de no residente en un Estado pueda suponer peor trato fiscal. En este impuesto la responsable última de ese supuesto peor trato es la proliferación de ventajas fiscales en las comunidades autónomas frente al estancamiento de la normativa estatal en esa carrera. Como, por otro lado, la normativa estatal se aplica tanto en el concepto «sucesiones» como en el de «donaciones», y, en el primero además, tanto sea no residente el causante como el causahabiente, el Tribunal pudo recoger en el apartado 32 la siguiente mención:

«32. La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las comunidades autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación

en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE».

- El Tribunal europeo se desentiende de las posibles diferencias que pueda haber entre residentes en España por tener la residencia habitual en una u otra comunidad. La sentencia afirma que:

«53. El Tribunal de Justicia ha juzgado de esa forma que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan estas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada)».

- Uno de los argumentos que desde las administraciones españolas se defendía era que la situación la creaba el peculiar reparto de competencias normativas en el ámbito autonómico y que el tribunal no podría entrar en tales consideraciones. Este sorteaba indirectamente la cuestión centrando el debate en la definición de los puntos de conexión:

«63. Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de estas».

- Prescindiendo de otras argumentaciones, ahora irrelevantes, la conclusión es rotunda:

«79. En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este».

Frente a este planteamiento judicial, las Cortes Generales reaccionaron con la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de

28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Lo que no tiene solución ni en la sentencia ni en la ley es el modo de aplicar retroactivamente este fallo. Que afecta la sentencia a los hechos imposables devengados con anterioridad a su publicación parece tan claro como el juego de la prescripción conforme a las reglas generales. Pero la cantidad a la que puedan tener derecho los contribuyentes beneficiados por esta declaración judicial no tiene guía ni legal ni judicial. Entendemos que carece de sentido el que proceda la devolución íntegra de las cuotas satisfechas por el impuesto y que lo procedente sería reconocer el derecho de los contribuyentes a la devolución de la diferencia entre la cantidad pagada y la que resultaría de haber aplicado la nueva legislación que actuaría así como «norma de referencia».

Prospectivamente varias cuestiones relevantes se desprenden de esta nueva normativa:

1. Se da un concepto específico de residente en comunidad autónoma (referido a los últimos cinco años) que no difiere materialmente del que recoge la Ley 22/2009 para otros efectos. Pero para calificar en este impuesto a una persona física como residente o no en España siguen valiendo los criterios del IRPF y, normalmente, el de la permanencia por más de 183 días en territorio nacional. En aquellos casos en que se sea residente por permanecer en España algo más de un año, pero menos de cinco, parece que la identificación de la residencia en una concreta comunidad autónoma habrá que medirla en función de ese tiempo efectivo de permanencia en España aunque sea inferior a cinco años.

2. Se equipara, en consonancia con la reforma operada en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la residencia fiscal en la Unión Europea con la de los países del Espacio Económico Europeo. La equiparación es a los efectos de darles mejor trato que a los residentes de terceros países. En este punto el legislador español se ha ceñido a lo que se desprende de la STJUE aunque el artículo 63 del Tratado de la Unión también prohíbe la restricción a los movimientos de capitales con terceros países.

Realmente la reforma normativa no afecta solo a la obligación real de contribuir (sea en adquisiciones mortis causa o ínter vivos), sino que también engloba supuestos tales como que el fallecido sea no residente o las donaciones a residentes de inmuebles situados fuera de España.

3. No contempla el caso concreto de la acumulación de donaciones, pero sí el de que en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y resulte aplicable la normativa de distintas comunidades autónomas. En estos casos prevé el siguiente sistema de cálculo de la cuota tributaria:

- Se toma el valor total de los bienes donados (estén donde estén situados) y se calcula qué tipo medio le correspondería si se aplicara la legislación estatal y cada una de las autonómicas. Es decir, se obtienen tantos tipos medios (correspondientes al valor total de los bienes) como legislaciones haya que aplicar realmente.

- Esos tipos medios calculados por cada comunidad autónoma (y, en su caso, el Estado) se aplican sobre el valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada comunidad autónoma.

4. Aunque el rendimiento derivado de la obligación real sigue correspondiendo al Estado, y las obligaciones tributarias hay que cumplirlas ante la AEAT, la ley fija distintos supuestos en los que corresponde aplicar la ley estatal o alguna autonómica.

Hay que destacar que en algunos casos se presenta la normativa autonómica como un derecho (y, por tanto, podría preferirse la estatal) y en otros no se da tal opción.

Los puntos de conexión son los siguientes:

4.1. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el **causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea** o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

EJEMPLO 1

Un residente en Irlanda fallece siendo herederos su hijos residentes en España, uno en Montalbán (Teruel) y la otra en Málaga. El fallecido tenía bienes por 30.000 en Soria, 100.000 en Benabarre (Huesca) y 50.000 en Dublín.

La normativa a aplicar será o la estatal o la aragonesa dado que es en Aragón donde está el mayor valor de los bienes del caudal relicto situados en España. Pueden optar, entre la estatal y la aragonesa, ambos hijos.

Debe destacarse sobre este punto de conexión que:

- La condición de residente de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se predica del fallecido y no de los contribuyentes.
- Dado que no distingue, puede aplicarse tanto a supuestos de obligación personal (sería el caso del ejemplo) como real (incluso si uno de los herederos residiera en un país tercero).
- Si se opta por aplicar la normativa autonómica, debe hacer íntegramente y no seleccionando exclusivamente aquellos aspectos más beneficiosos.

- Al resultar decisivos los «bienes y derechos del caudal relicto», la norma está excluyendo del cálculo tanto a las obligaciones como a las cantidades percibidas por seguros de vida que, aunque se añadan fiscalmente para el cálculo de la base imponible, no son civilmente caudal relicto.

4.2. Como variante del caso anterior, la ley plantea que **si no hubiera ningún bien o derecho situado en España**, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.

EJEMPLO 2

Residente en Irlanda que fallece, siendo herederos su hijos residentes en Montalbán y Málaga. El fallecido tenía 50.000 euros en Dublín.

En este caso, la ley dispone que, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida. La redacción de la norma no presenta, aparentemente, una alternativa entre dos ordenamientos.

4.3. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los **contribuyentes no residentes**, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma.

EJEMPLO 3

Fallece una persona residente en Jarque (Zaragoza), siendo que un heredero vive en Bélgica y otro en Japón.

El residente en Bélgica podrá aplicar la normativa propia de Aragón. El residente en Japón no tiene opción y aplicará la legislación estatal.

4.4. En el caso de la adquisición de bienes **inmuebles situados en España** por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes no residentes,

que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

EJEMPLO 4

Padre donostiarra que dona un inmueble situado en Ayerbe (Huesca) a su hijo residente en Burundi y a su hija residente en Atenas.

La hija residente en la Unión Europea podría aplicar la normativa aragonesa propia de la ubicación del bien, pero el hijo aplicaría necesariamente la estatal por tributar por obligación real «sin trato preferente».

4.5. En el caso de la adquisición de bienes **inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea** o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan.

EJEMPLO 5

Padre barcelonés que dona dos inmuebles. Uno situado en la Toscana italiana y otro en Argelia. El primer donatario reside en Zaragoza y el segundo en Figueres (Cataluña).

El residente en Zaragoza podrá aplicar la normativa aragonesa, mientras que el catalán deberá aplicar la estatal.

4.6. En el caso de la adquisición de **bienes muebles** situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

EJEMPLO 6

Un residente en Cartuja de Monegros (Aragón) dona a su hijo residente en Viena dinero que ha mantenido en cuentas corrientes en su localidad en los seis años anteriores. Al hijo residente en Melbourne le dona otra cantidad de dinero con idéntica situación fáctica previa.

El residente en Austria podrá aplicar la legislación aragonesa, pero no por la residencia del donante, sino por la ubicación durante los últimos cinco años del bien mueble donado. El de Australia aplicará la estatal.

5. Posiblemente por no ser objeto del fallo judicial europeo, quedan fuera de la reforma situaciones que pudieran ser más o menos análogas a las «corregidas» pero que gravitan sobre los seguros de vida.

En efecto, tomando como ejemplo el caso concreto de la obligación real de contribuir, el artículo 7 de la LISD hace tributar en el impuesto a los no residentes que perciban cantidades derivadas de estos contratos cuando se han realizado con entidades españolas o se han celebrado en nuestro territorio. No habiendo establecido la Ley 26/2014 ninguna previsión para estos supuestos, la legislación aplicable sería la estatal.

Entendemos que dada la autonomía de los tres conceptos del impuesto (al menos a los efectos de determinar la realización del hecho imponible), no es posible extender, ni siquiera analógicamente, la solución que la Ley 26/2014 da para las adquisiciones mortis causa por parte de residentes en la Unión Europea a las percepciones derivadas de determinados seguros.

Esquema anterior a la STJUE y a la Ley 26/2014 en el concepto mortis causa

Causante	Causahabiente	Obligación	Normativa
Residente	Residente	Personal	Estatal y autonómica correspondiente al residente
Residente	No residente	Real	Exclusivamente estatal
No residente	Residente	Personal	Exclusivamente estatal
No residente	No residente	Real	Exclusivamente estatal

Nueva normativa Ley 26/2014 en el concepto mortis causa

Causante	Causahabiente	Obligación	No residente de fuera de la UE o EEE (ley aplicable)	NO residente en España pero residente en otro Estado UE o EEE (ley aplicable)
Residente	Residente	Personal	Estatal y autonómica del residente	Estatal y autonómica del residente
Residente	No residente	Real	Estatal	Tiene derecho a aplicar la normativa autonómica del causante
No residente	Residente	Personal	Estatal	Se tiene derecho a aplicar la normativa de la comunidad autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto. Si no hubiera ningún bien en España, cada uno se aplica la normativa de su comunidad autónoma
No residente	No residente	Real	Estatal	Misma solución que el caso anterior

Esquema anterior a la STJUE y a la Ley 26/2014 en el concepto donaciones

Supuesto	Donatario	Obligación	Normativa
Bienes muebles en España	No residente	Real	Exclusivamente estatal
Bienes muebles fuera de España	Residente	Personal	Estatal y la autonómica del donatario
Inmuebles en España	No residente	Real	Exclusivamente estatal
Inmuebles fuera de España	Residente	Personal	Exclusivamente estatal

Esquema tras la STJUE y la Ley 26/2014 en el concepto donaciones

Supuesto	Donatario	No residente de fuera de la UE o EEE (ley aplicable)	No residente en España pero residente UE o EEE (ley aplicable)
Bienes muebles en España	No residente	Obligación real y normativa estatal	Obligación real. Normativa estatal con derecho a la normativa de la comunidad autónoma donde hubieran estado más días en los últimos 5 años
Inmuebles en España	No residente	Obligación real y normativa estatal	Obligación real. Derecho a aplicar la normativa de la comunidad autónoma de ubicación del bien
Inmueble en UE o EEE	Si es residente tiene derecho a aplicar la normativa de su comunidad autónoma		
Inmuebles fuera de UE o EEE	Si es residente, normativa estatal		

II. NORMATIVA AUTONÓMICA

1. ANDALUCÍA. LEY 6/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DEL PRESUPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA EL AÑO 2015

La disposición final sexta de esta ley modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, en los siguientes aspectos:

1.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El artículo 20 del texto refundido contiene una mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa prevista en el artículo 20.2 a), último párrafo, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando correspondan a sujetos pasivos con discapacidad. La mejora es de importe variable hasta hacer la base liquidable de importe cero, exigiéndose que la base imponible no sea superior a 250.000 euros.

La precisión que añade esta Ley 6/2014, de carácter fundamentalmente técnico, es que en los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 250.000 euros estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición y no al concepto de base imponible.

1.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se crean sendas bonificaciones de la cuota tributaria del 100% en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda.

Tales beneficios, referidos al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), afectan a dos operaciones: la constitución de la opción de compra y su ejercicio.

Respecto a la restricción a este concreto concepto impositivo hay que señalar que, en principio, los supuestos de tributación por TPO de la constitución de la opción de compra documentada en los contratos de arrendamiento serán más bien residuales, siendo lo habitual la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Por lo que respecta a la ejecución de la opción de compra, la operación estará sujeta a uno u otro impuesto indirecto en función de la concurrencia o no de la excepción a la exención en el IVA prevista para este tipo de entregas (art. 20.Uno.22 de la LIVA).

2. ARAGÓN. LEY 14/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

Mediante esta ley se introducen modificaciones en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. La cita posterior de artículos se referirá a esta última norma.

2.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

2.1.1. *Concepto mortis causa*

- Reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes (empresa individual y societaria y vivienda habitual). Aunque se da nueva redacción a todo el precepto 131-3 simplemente se persigue dejar claro que el porcentaje de reducción es del 99%. Tal porcentaje, aceptado pacíficamente en la práctica, ya figuraba en el texto actualizado del impuesto que publican las Cortes de Aragón, pero una estricta interpretación de las leyes de medidas tributarias de ejercicios anteriores podía llevar a aplicar un porcentaje inferior.
- Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes. En el beneficio del artículo 131-5 (el cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100% de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa con el límite de 150.000 €), el ámbito subjetivo se amplía a los hijos del cónyuge del fallecido.
- Conforme al 131-8, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la LISD aplicarán una bonificación del 65% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Hasta la entrada en vigor de esta ley el porcentaje era del 50%.

Se condiciona la bonificación a que se trate de hechos imposables devengados a partir de 1 de enero de 2015 y a que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha. Esta doble regla cobra sentido cuando se aplica a determinadas figuras forales aragonesas como la fiducia o determinados pactos sucesorios.

2.1.2. *Concepto donaciones*

Referimos exclusivamente dos de las principales novedades:

- Reducción del 100% entre cónyuges o de padres a hijos hasta el límite de 300.000 euros. En este beneficio se suprime la obligación de documentar en escritura pú-

blica las donaciones que pretendieran acogerse a este beneficio. El único requisito formal es que se presente la autoliquidación en plazo.

Habiendo desaparecido esta exigencia, se suprimen también las menciones específicas de los procesos de separación o divorcio y de los contratos de seguros de vida.

Naturalmente en aquellos supuestos, señaladamente la transmisión de inmuebles, en que la normativa civil exija la documentación en escritura pública, esta será requisito imprescindible, no tanto del beneficio como de la existencia de la adquisición y, por tanto, del hecho imponible.

- Bonificación en adquisiciones lucrativas ínter vivos. Conforme al artículo 132-6, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la LISD podrán aplicar, desde el 1 de enero de 2015, una bonificación del 65 % en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas ínter vivos. Hasta 2014 el porcentaje era del 50 %.

2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

2.2.1. Concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas

- Tipo impositivo aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas. El artículo 121-5 del texto refundido recoge un beneficio consistente en que la cuota tributaria del concepto TPO se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo reducido del 3 % en las transmisiones de aquellos inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Entre ellos figuraba el que dentro del plazo comprendido entre los dos años anteriores y los dos años posteriores a la fecha de adquisición se proceda a la venta en firme de la anterior vivienda habitual de la familia, salvo que el inmueble adquirido sea contiguo a la vivienda habitual y dentro del plazo indicado se una físicamente a esta para formar una única vivienda de mayor superficie, aun cuando se mantengan registralmente como fincas distintas.

El cambio consiste en que el plazo se amplía a los dos anteriores y cuatro posteriores con las adaptaciones de redacción que ello comporta.

En la disposición transitoria cuarta se precisa que el plazo de los cuatro años posteriores a la adquisición de la vivienda habitual por familias numerosas podrá aplicarse también a aquellos contribuyentes que, con anterioridad al 1 de enero de 2015, hubieran optado por la aplicación del tipo reducido.

- Bonificaciones de la cuota tributaria en la dación en pago de la vivienda habitual (121-10).

Hasta final del año pasado, en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda y siempre que, además, se formalizaba entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda, los beneficios fiscales eran los que se han comentado antes en la legislación andaluza:

- La constitución de la opción de compra tenía una bonificación del 100 %.
- La ejecución de la opción de compra tenía, asimismo, una bonificación del 100 %.

Se completa este esquema de beneficios con una bonificación del 100 % para la dación en pago de la vivienda habitual. El beneficiario formal de la norma será normalmente una entidad bancaria, pero la práctica habitual en esta y en análogas operaciones, que enseña cómo los costes fiscales se trasladan por estas entidades a los intervinientes, hace que el beneficiario efectivo sea aquel que tiene que entregar su vivienda.

2.3. Actos Jurídicos Documentados

En el artículo 122-3 se introducen las mismas modificaciones que en el beneficio análogo de TPO. Por tanto, para el tipo reducido del 0,3 % en las primeras copias de escrituras que documenten las transmisiones de bienes inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, se amplía hasta los cuatro años posteriores a la fecha de adquisición el plazo para la venta en firme de la anterior vivienda habitual de la familia.

3. ASTURIAS. LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 11/2014, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2015

En esta ley se introducen modificaciones referidas al IRPF y que afectan al reciente Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

4. BALEARES. LEY 13/2014, DE 29 DE DICIEMBRE, DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS PARA EL AÑO 2015

La Ley 13/2014 actualiza en distintos impuestos el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

4.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- Reduce los coeficientes multiplicadores aplicables a los grupos III y IV.
- Se añade un nuevo artículo 53 bis con una bonificación autonómica del 70 o 73 % según que el parentesco de los intervinientes sea el del grupo III o el IV. Afecta a las donaciones resultantes de la aplicación del artículo 14.6 del TRITP y AJD a las cesiones de bienes inmuebles a cambio de pensiones de alimentos vitalicias.

Es decir, lo que se bonifica es el incremento lucrativo que resulta del citado precepto cuando se dé la desproporción en él definida entre el bien inmueble constitutivo del capital de una renta vitalicia y el importe de esta.

La aplicación de esta bonificación exigirá que se verifiquen los siguientes requisitos:

- a) La persona que cede el bien ha de ser mayor de 65 años o tener un grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 %.
- b) El bien que se cede ha de tener un valor igual o inferior a 300.000 euros.
- c) El bien cedido deberá mantenerse en el patrimonio del cesionario durante un plazo mínimo de 10 años desde la adquisición, excepto que el cesionario fallezca durante dicho plazo.

4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hasta la entrada en vigor de la nueva ley, la cuota tributaria devengada en los casos de transmisión onerosa de vehículos a motor seguía parámetros distintos:

- En el caso de vehículos matriculados a partir del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinaba en función del tipo de vehículo y de las emisiones de dióxido de carbono (CO₂).
- En el caso de vehículos matriculados antes del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinaba en función del tipo de vehículo y del cubicaje del motor.

El artículo 14 del texto refundido que recoge la modificación unifica el sistema y determina la cuota en función del tipo de vehículo y del cubicaje del motor. Se prevé también una reducción variable dependiendo de la antigüedad: un 20 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a cinco años e inferior a diez; 50 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a diez años e inferior a veinticinco, y 100 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a veinticinco años, todo ello a contar desde la fecha de la primera matriculación del vehículo en España.

4.3. Impuesto sobre el Patrimonio

Se eleva el mínimo exento para reducir la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que residan habitualmente en las Illes Balears de 700.000 a 800.000 euros.

5. CANARIAS. LEY 9/2014, DE 6 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES DE CANARIAS. LEY 11/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2015

La sección 3 del capítulo I de la Ley 9/2014 introduce algunas modificaciones en impuestos cedidos por el Estado y cuya normativa canaria se ubica en el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Se trata de dos precisiones técnicas:

- En la aplicación de la reducción del 99% por adquisición sucesoria de participaciones se aclara que el año en el que contar si una entidad gestiona o no un patrimonio mobiliario o inmobiliario durante más de 90 días debe iniciarse desde la fecha del fallecimiento.
- En la reducción del 85% por la donación de cantidades en metálico con destino a la constitución o adquisición de una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, el límite de cifra de negocios que debe respetarse es, por remisión a la que se exige al empresario individual, de 3 millones de euros.

6. CANTABRIA. LEY 7/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

Mediante esa ley se modifica, entre otra regulación, el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

6.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- En esta comunidad existe una reducción del 100% a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. La novedad para 2015 es que desaparece el límite que hasta la entrada en vigor de la Ley 13/2014 existía. Tal tope era el doble de la cuantía indemnizatoria que se

recoge en el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, recogido en el anexo del Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor.

- Se crea una reducción del 100 % hasta 100.000 euros para aquellas aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil que debieran tributar como incremento lucrativo en este impuesto. Tal imposición se produce por la parte de aportación que exceda del importe máximo fijado por la ley para tener la consideración de rendimientos del trabajo personal para el contribuyente con discapacidad.
- Existe en Cantabria una bonificación autonómica del 99% en la donación de metálico realizada a descendientes, adoptados, cónyuges o parejas de hecho, destinada a la adquisición de la vivienda (o del terreno para esta) que vaya a constituir la residencia habitual del donatario. Se corrige para 2015 la formulación de uno de sus requisitos (el referido a la documentación pública de la donación y las menciones a incluir), porque en el mismo se hacía referencia a la adquisición de la «primera» vivienda, siendo que tal exigencia no venía ordenada en los presupuestos generales de aplicación del beneficio.

6.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- En el tipo reducido del 5 % para las adquisiciones de viviendas que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación se precisa este último concepto.

La delimitación tiene un componente cuantitativo (el coste total de las obras de rehabilitación será como mínimo del 15 % del precio de adquisición de la vivienda que conste en escritura) y otro cualitativo. Respecto de este último se da un listado de obras que, a estos efectos, tienen la consideración de rehabilitación.

La comprobación de la concurrencia de estos requisitos se deja, en parte, a un órgano no tributario por cuanto el sujeto pasivo deberá presentar la licencia de obras, las facturas, los justificantes de pago y demás documentación oportuna derivada de la rehabilitación, en la Dirección General competente en materia de Vivienda, que resolverá si las obras a las que se refiera la documentación presentada se adecuan a las descritas en los apartados anteriores.

El incumplimiento de la obligación de presentar la documentación reseñada en el plazo establecido o la falta de adecuación de las obras realizadas declarada por la Dirección General competente en materia de vivienda determinarán la pérdida del derecho al tipo reducido.

- Se introduce un tipo reducido del 0,5% en la modalidad de actos jurídicos documentados para la compra de bienes inmuebles (o constitución de algún otro derecho real) y la declaración de obra nueva en polígonos industriales o parques empresariales desarrollados mediante actuaciones integradas o sistemáticas dentro de la Comunidad Autónoma de Cantabria que vayan a constituir el domicilio fiscal o centro de trabajo de una empresa.

Para su aplicación es necesario que la empresa que se establezca en el polígono experimentalmente, durante el año de establecimiento, un incremento de empleo de al menos un 10% de su plantilla media del año anterior. En el caso de ser una empresa de nueva creación bastará con que se produzca un aumento neto de empleo.

6.3. Normas procedimentales

- La Ley General Tributaria (LGT) (párrafo tercero del apartado 1 del art. 135) prevé la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas derivada de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, pero sin fijar expresamente su extensión procesal. La ley cántabra lo que hace es proyectar esos efectos únicamente a la vía administrativa.
- Dado que la normativa estatal del impuesto no la recoge con rango de ley, se introduce en Cantabria la posibilidad en el ISD de promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores.

7. CASTILLA-LA MANCHA. LEY 9/2014, DE 4 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA

Esta norma no contiene medidas en los impuestos cedidos patrimoniales.

En el artículo 1 se aprueba la escala autonómica del IRPF aplicable a partir del 1 de enero de 2015, a través de la modificación de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, incorporando un nuevo artículo 13 bis. Se modifican los tramos y porcentajes de tributación. En consecuencia, se deroga la Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del IRPF.

Por su parte, la disposición transitoria primera establece retroactivamente en este impuesto una nueva escala autonómica aplicable en 2014.

8. CASTILLA Y LEÓN. LEY 10/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y DE FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES VINCULADA A INGRESOS IMPOSITIVOS DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

La norma que modifica esta Ley 10/2014 es el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Dado que las principales modificaciones conciernen al IRPF, al Impuesto especial sobre Hidrocarburos y a los tributos sobre el juego, basta con reseñar que se ha reducido del 5 al 4% el tipo especial que existe en Castilla y León para las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales.

9. CATALUÑA. LEY 3/2015, DE 11 DE MARZO, DE MEDIDAS FISCALES, FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS

La ley contiene una extensa regulación en materia de impuestos propios y tasas pero solo un artículo referido a impuestos cedidos. Su texto es el siguiente:

«Artículo 59. Autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en los arrendamientos de inmuebles.

No es necesario presentar, junto con la autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, copia del contrato de alquiler de la finca urbana cuando se presente al Instituto Catalán de Suelo en ocasión del depósito de la fianza establecida por la Ley 13/1996, de 29 de julio, del Registro y el depósito de fianzas de los contratos de alquiler de fincas urbanas y de modificación de la Ley 24/1991, de la vivienda».

10. EXTREMADURA. LEY 13/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA 2015. LEY 1/2015, DE 10 DE FEBRERO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y FINANCIERAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

10.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La ley incorpora una muy singular medida, sin parangón en el ámbito tributario español salvo por la asignación prevista en el IRPF para determinados fines religiosos y sociales.

Se trata de la posibilidad de afectación del importe total de la cuota tributaria que, en su caso, resulte a ingresar en este impuesto. Su destino es la financiación de las ayudas a la inversión en pequeñas y medianas empresas que tengan su domicilio fiscal en Extremadura. A estos efectos, por orden de la Consejería con competencias en materia empresarial se creará el Registro de pequeñas y medianas empresas beneficiarias de los programas de ayuda.

Por otro lado, hasta la Ley 13/2014, los principales beneficios fiscales en este impuesto, tanto en el concepto sucesorio como en el de las transmisiones ínter vivos, se arbitraban técnicamente a través de reducciones de la base imponible.

Se incorpora ahora como alternativa, pues es incompatible con la reducción «general» del impuesto de hasta 175.000 euros, una bonificación para ambos tipos de conceptos impositivos, siempre que el adquirente tenga un patrimonio preexistente igual o inferior a 600.000 euros. El importe de la bonificación no es único pues es del 99% en las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, y cuando se trate de otros parientes de grupo II, se aplicará una bonificación autonómica del 99, 95 o 90% de la cuota tributaria en función de que la base imponible no supere, respectivamente, los 175.000, 325.000 y 600.000 euros.

Como requisito adicional exige la ley su formalización en documento público y, quizás innecesariamente, «con aplicación de las normas vigentes sobre prevención del blanqueo de capitales».

10.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se prevé que a los documentos notariales que se formalicen por causa de las exigencias formales de la nueva bonificación en el ISD, no les será de aplicación el tipo de gravamen previsto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta precisión legal normalmente será ociosa dado el régimen de incompatibilidades entre el ISD y AJD.

Por su parte, la Ley 13/2014, en su disposición adicional segunda, establece una medida con exclusiva vigencia durante 2015.

Se trata de un tipo de gravamen del 0,1% a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que gocen de protección pública y sean calificadas como viviendas medias y además que:

- El valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros.
- La suma de las bases imponibles general y del ahorro del IRPF del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributa-

ción conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 2.^a del artículo 46.3 de esta ley.

10.3. Medidas procedimentales

Prevé la ley una extensa batería de obligaciones formales que simplemente reseñamos:

- Obligaciones formales en el IRPF: conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones reguladas por la comunidad autónoma y que hayan aplicado en sus declaraciones por dicho impuesto.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la compraventa de vehículos: en los casos de adquisiciones exentas por aplicación del artículo 45.I.B) 17 del TRITP y AJD, deberán presentar la factura de la venta del vehículo en el plazo de un mes desde que esta se produzca.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos: declararán mensual y conjuntamente todas las operaciones sujetas a TPO devengadas en cada mes natural. Se prevé la futura obligatoriedad de su presentación telemática.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la reventa de bienes muebles usados: declaración informativa de las adquisiciones de bienes realizadas.
- Obligaciones formales de las entidades de crédito colaboradoras que negocien documentos gravados por el ITP y AJD: declaración informativa que detalle para cada tipo de documento las operaciones realizadas y el importe negociado en cada una de ellas.
- Obligación de las Administraciones públicas de suministro de información sobre otorgamiento de concesiones.

Se protegen estas obligaciones con la consideración de que constituye infracción tributaria no presentar en plazo las declaraciones informativas así como la documentación complementaria que deba acompañarse a las autoliquidaciones con ocasión de su presentación. La infracción prevista en el apartado anterior será calificada como leve y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros.

También hace acopio de información esta comunidad autónoma a través de distintos censos:

- Censo de empresarios y entidades dedicados a la realización de subastas de bienes muebles e inmuebles que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de vehículos que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de bienes muebles usados que sean contribuyentes del Impuesto sobre Transmisiones.

11. GALICIA. LEY 12/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

Mediante esta ley se introduce una modificación en el artículo 27 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

En el apartado cuatro de ese precepto la normativa gallega venía regulando el dictamen de peritos de la Administración [medio establecido en el art. 57.1.º e) de la LGT], estableciendo dos previsiones acerca de cómo debía actuar el técnico valorador cuando en una comprobación de valor utilizara datos, instrumentos o técnicas propios de otros medios de comprobación. En concreto precisaba que:

- En las comprobaciones de valor de inmuebles, se podía tomar como referencia, a los efectos de motivación suficiente, los valores contenidos en los registros oficiales de carácter fiscal los valores básicos y precios medios de mercado a que alude la normativa técnica mencionada en el artículo 27. Tres de ese texto refundido o bien los valores establecidos por otra comunidad autónoma para los bienes inmuebles ubicados en su territorio.
- Cuando en las comprobaciones de valor de empresas, negocios, participaciones en entidades y en general cualquier otra forma de actividad económica, el perito utilizaba sistemas de capitalización, el tipo de interés a aplicar era el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la LGT.

Con la aparente finalidad de distinguir adecuadamente cada medio de comprobación y que no pueda reprocharse a esas actuaciones el entremezclarlos inadecuadamente, la nueva redacción del artículo diferencia por un lado el dictamen de peritos y, en otro apartado distinto, la capitalización de rendimientos. En concreto, la ley distingue:

- En las comprobaciones de valor de inmuebles por dictamen: se aclara que el tomar datos (en concreto módulos unitarios básicos) de fuentes tales como los registros

de carácter fiscal que fundamentan otro medio de comprobación, o los resultantes de la normativa técnica aplicable o, finalmente, los establecidos por otra comunidad autónoma para los bienes inmuebles situados en su territorio, es una referencia para expresar la procedencia y el modo de determinación del módulo unitario básico empleado.

- Dado que la letra a) del apartado 1 del artículo 57 de la LGT remite el medio de comprobación por capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale, la norma gallega habilita tal instrumento para el ISD y el ITP y AJD, fijando el porcentaje a utilizar en el interés de mora a que se refiere el artículo 26.6 de dicha LGT.

12. LA RIOJA. LEY 7/2014, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2015

Mantiene también en este año la Comunidad Autónoma de La Rioja la singularidad legislativa de ofrecer sus medidas de carácter tributario en una versión consolidada, de modo que toda la normativa a aplicar en el ejercicio 2015, haya nacido en el ejercicio en que haya nacido, se reproduce en la Ley 7/2014.

12.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Junto a una presentación formal de las incompatibilidades entre las reducciones autonómicas y las estatales distinta a la vigente hasta 2014, las principales novedades son:

- La deducción del 100 % para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual en La Rioja se restringe a los hijos mayores de 16 años, estableciéndose los siguientes límites:
 - Con carácter general 200.000 euros.
 - 300.000 euros cuando el donatario tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.
- Hasta 2014 ha existido una deducción variable para las donaciones de padres a hijos de la que iba a ser la primera vivienda habitual y cuyo importe estaba en función del valor real del inmueble transmitido. La actual ley efectúa las siguientes modificaciones:
 - No es necesario que se trate de la primera vivienda.
 - Se contempla expresamente que tendrá derecho a la deducción la donación de una cuota indivisa de vivienda propiedad de los padres, siempre que en

- la misma escritura de donación se adquiriera al resto de copropietarios íntegramente y en pleno dominio la totalidad de la vivienda.
- Frente al límite anterior de ser menor de 36 años el donatario, la nueva ley señala que el adquirente ha de tener entre 16 y 40 años. Y frente a los cinco años, ahora el adquirente ha de conservar en su patrimonio la vivienda durante los cuatro años siguientes a la donación, salvo que fallezca durante ese plazo.
 - Se suprimen en el precepto las obligaciones de determinadas menciones en el documento público en que se formalice la donación y se separa el concepto de vivienda habitual del regulado en el IRPF creando uno autónomo.
- Se crea una deducción del 100 % en las donaciones dinerarias de padres a hijos por creación de nuevas empresas y promoción de empleo y autoempleo cuyas principales características son:
 - El donatario deberá tener una edad comprendida entre los 18 y los 40 años, llevar a fecha de devengo al menos un año en situación legal de desempleo, tener un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros en la fecha de formalización de la donación y mantener su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de La Rioja durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación. Asimismo, el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad creada y los rendimientos percibidos por su actividad en la misma deberán constituir su principal fuente de renta.
 - La donación deberá formalizarse en escritura pública en la que deberá hacerse constar de forma expresa que el donatario tiene que destinar el dinero a la creación de una nueva empresa. El plazo para crear la empresa y el empleo (autoempleo o por cuenta ajena) es de tres meses.
 - La empresa puede desarrollarse como empresa individual, negocio profesional o entidad societaria. La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4, apartado ocho, número 2 a), de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
 - El importe máximo donado al que se podrá aplicar la deducción del 100 % será el siguiente:
 - Con carácter general 200.000 euros.
 - En el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 % esta cantidad ascenderá a 250.000 euros.
 - 300.000 euros en caso de que se contrate, como mínimo, a una persona domiciliada fiscalmente en la Comunidad Autónoma de La Rioja con un con-

trato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la deducción y de los socios o partícipes de la empresa. En el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65%, esta cantidad ascenderá a 350.000 euros.

- Durante cinco años desde la creación de la empresa:
 - Deberán mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la deducción.
 - La entidad creada deberá mantener su domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja.
 - Y el adquirente no podrá realizar en el mismo plazo actos de disposición, ni operaciones societarias, que directa o indirectamente puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la empresa creada.

12.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este impuesto reseñamos únicamente que se regula una escala para calcular la cuota tributaria de los arrendamientos.

12.3. Impuesto sobre el Patrimonio

Se introduce por primera vez una bonificación general en el impuesto de modo tal que, con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 50% de dicha cuota, si esta es positiva. Añade la norma que no se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

13. MADRID. LEY 4/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

En el ITP y AJD además de regular el régimen de autoliquidación mensual del impuesto en su modalidad de TPO para las compraventas realizadas por los adquirentes de objetos fabricados con metales preciosos, se establece con vigencia exclusiva para el ejercicio 2015 una bonificación del 95% en la cuota tributaria para las adquisiciones de inmuebles en los que se desarrollen o se vayan a desarrollar actividades industriales en los municipios del Corredor del Henares y del Sur Metropolitano con el fin de incentivar el desarrollo de actividades industriales en el ámbito de la Comunidad de Madrid. La bonificación se establece tanto para las operaciones sujetas a la modalidad de TPO como para la de AJD.

14. REGIÓN DE MURCIA. LEY 8/2014, DE 21 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA Y EN MATERIA DE FUNCIÓN PÚBLICA. LEY 13/2014, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA PARA EL EJERCICIO 2015

La Ley de Presupuestos incluye normativa autonómica sobre el IRPF mientras que en la Ley de medidas se legisla sobre el ISD y el ITP y AJD modificando el Texto Refundido de las Disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

14.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

14.1.1. *Concepto mortis causa*

Se crea una reducción propia del 99% por adquisición de metálico destinado a la constitución o adquisición de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades, entre contribuyentes de los grupos I y II del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

La base máxima de la reducción será de 300.000 euros con carácter general. No obstante, en el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33% este importe será de 450.000 euros.

Sus requisitos principales son:

- Quedan excluidas las empresas que gestionen un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- La adquisición debe formalizarse en documento público, haciendo constar de manera expresa que el dinero se destinará a los ya citados fines.
- La «inversión empresarial» debe hacerse en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la adquisición del metálico. Una vez establecida la actividad económica, debe mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de adquisición del dinero, salvo que el adquirente falleciera dentro de este plazo.
- Existen límites cuantitativos distintos según el tipo de bien adquirido:
 - Si lo que se adquiere es una empresa individual o un negocio profesional, el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los límites siguientes:

- Tres millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual.
- Un millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.
- En el caso de que con el dinero se adquirieran participaciones de una entidad, salvo para las participaciones en empresas de economía social, cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales, deberán cumplirse los siguientes requisitos:
 - Las participaciones adquiridas tienen que representar, como mínimo, el 50 % del capital social de la entidad.
 - El adquirente tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.
- Se crea una reducción propia del 99 % por adquisición de explotaciones agrícolas situadas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, del 99 % de su valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) La adquisición del pleno dominio de una explotación agraria deberá serlo en su integridad.
 - b) La adquisición deberá realizarse a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, encuadrados dentro de los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.
 - c) El causante y los adquirentes deberán tener la condición de agricultor profesional durante el plazo de presentación del impuesto, en caso de que no la tuviesen anteriormente.
 - d) La adquisición deberá constar en escritura pública en la que se reflejará la obligación del adquirente de conservar en su patrimonio y ejercer de forma personal y directa la explotación agraria, como agricultor profesional, durante 10 años, salvo que falleciera dentro de este plazo.

14.1.2. Concepto donaciones

Se crea una reducción del 99 % por donación de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional. Los requisitos son similares a los existentes para la reducción análoga del concepto mortis causa, precisándose que el donatario ha de tener un patrimonio inferior a 500.000 euros en la fecha de formalización de la donación.

14.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En la modalidad TPO, se regula un nuevo tipo reducido del 5% aplicable a la transmisión de inmuebles, cuando los adquirentes sean jóvenes empresarios (menores de 35 años) y los destinen a constituir el domicilio fiscal o el centro de trabajo.

15. VALENCIA. LEY 7/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

La técnica legislativa valenciana lleva a que las leyes de medidas anuales modifiquen la ley «matriz» que es la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Las modificaciones que se plantean este año en el ISD, y a pesar del silencio de la exposición de motivos de la norma, parecen estar relacionadas con el Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013. Sin entrar en un análisis detallado del mismo sí que es procedente hacer alguna observación respecto del pronunciamiento judicial.

El asunto controvertido en el citado auto trata de una persona física que considera que la norma valenciana con rango de ley vulnera los artículos 14 y 19 de la Constitución Española (CE) al condicionar la bonificación en el ISD a la residencia del sujeto pasivo en la Comunidad Valenciana, condición de residencia que él no cumple, a diferencia de sus hermanos que comparten con él la condición de herederos de su padre común.

En primera instancia, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana rechazó la vulneración constitucional argüida por el recurrente, viniendo a considerar, en síntesis, que la diferencia cuestionada no debe encauzarse en el marco constitucional del artículo 14 de la CE (principio de igualdad), sino en el del artículo 31.1 de la CE (en el que el principio de igualdad, en materia tributaria, se conjuga con otros principios rectores del sistema tributario). En opinión del Tribunal Supremo (TS), lo que el TSJ hacía es aceptar la diferencia de trato entre residentes y no residentes en Valencia, justificándolo en que los residentes en la Comunidad Valenciana contribuyen a ella por la totalidad de sus tributos y el no residente en ella lo hace solo en el caso de la sucesión de un residente en la misma, por el Impuesto sobre Sucesiones.

El TS no comparte tal visión, aunque deja abierta la puerta a la validez de una norma como la valenciana siempre que con ella se tratara de dar un beneficio fiscal a los residentes en una comunidad autónoma como compensación de alguna norma más gravosa y que solo afectara a estos. En concreto, el TS razona en los siguientes términos: «En un plano meramente hipotético pudiera tal vez aceptarse, como criterio de justificación de un determinado trato diferencial en

una determinada ley, el hecho de que los sujetos favorablemente tratados en ella recibiesen un trato más gravoso que los demás en otra ley distinta, aunque constitucionalmente legítima, y que el objetivo de la primera pudiera ser el de compensar el trato de la segunda; pero para que un mecanismo de compensación tal fuese aceptable, sería preciso que la ley que estableciese el beneficio tributario se refiriese con precisión a la otra, bien en el propio precepto que lo establece o al menos en su exposición de motivos o preámbulo».

Frente a la argumentación del TSJ de que la bonificación y sus requisitos son válidos porque tratan de proteger a la familia, el TS entiende, por el contrario, que lo que beneficia a la familia es la bonificación en sí misma, pero no el que solo se la puedan aplicar los residentes en Valencia. El TS considera que el principio de igualdad impide que la residencia de una persona pueda condicionar el que tenga o no beneficios fiscales. Sí que es posible que la aplicación de una ley autonómica u otra dependa de la residencia de la persona física. Pero una vez que se sabe qué ley autonómica es aplicable (por el punto de conexión que sea), no es posible discriminar a los contribuyentes en función de su residencia¹.

A pesar de manifestarse el TS en contra del criterio del TSJ, no procede a estimar el recurso de casación sino que, como para estimarlo tiene que pronunciarse sobre la compatibilidad del artículo de la ley valenciana con la CE, y esa compatibilidad solo puede determinarla el Tribunal Constitucional, el TS opta por plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Del resto de auto del TS interesa resumir los «pasos» de su razonamiento en la medida en que pueda tomarse como guía para valorar la «debilidad» de otras legislaciones autonómicas en parecida situación. El propio TS los esquematiza del siguiente modo:

1. La constatación de la diferencia, que en este caso no ofrece duda.
2. La justificación de la misma que en todo caso incumbe al poder público que la ha establecido². Dentro de ese capítulo de la justificación en este caso deberá examinarse:
 - a) Si los grupos de personas en que se establece la diferencia son homogéneos.
 - b) Si existe un fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia por razón de la residencia.

¹ El TS lo expresa del siguiente modo: Una cosa es que, en principio, el criterio de la residencia pueda definir la base subjetiva de referencia de la legislación autonómica, de modo que con carácter general la legislación de cada autonomía se refiera a los residentes en su territorio, y no a los que residan fuera de él; y otra distinta que, cuando en función de un determinado punto de conexión [como ocurre, dado lo dispuesto en el art. 10.4 1) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas], se someta a la legislación de la comunidad autónoma a una persona no residente en ella, como es aquí el caso, la ley autonómica pueda negarle derechos que concede a sus residentes.

² Así lo recogen las SSTC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 5; 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398), FJ 4 b).

- c) Si en caso de que tal fin exista las consecuencias jurídicas que resultan de la distinción son adecuadas y proporcionadas al fin.
- d) La valoración de la diferencia en el ámbito de relaciones en que se proyecta, que es en este caso el del régimen del ISD.
- e) Finalmente si la residencia puede operar como elemento de diferenciación, en relación con el artículo 139.1 de la CE.

Sea por este auto o por otros motivos, lo cierto es que, como señala la exposición de motivos, «en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se suprime el requisito de la residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo para la aplicación de la reducción autonómica por parentesco en las adquisiciones inter vivos y para la aplicación de las bonificaciones autonómicas por parentesco en las adquisiciones mortis causa e inter vivos sujetas al impuesto».

Y así:

15.1. Concepto mortis causa

El beneficio central en este impuesto es la bonificación del 75% de la parte de la cuota tributaria que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo que pertenezca a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Hasta esta reforma se exigía que el sujeto pasivo tuviera su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto, el cambio consiste en eliminar tal exigencia.

15.2. Concepto donaciones

Existe también un beneficio para las adquisiciones inter vivos de importe distinto según el parentesco entre los intervinientes. La bonificación es del 75% con un límite de 150.000 euros a favor de las adquisiciones inter vivos efectuadas por los padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, que tengan, en todos los casos, un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros a la fecha del devengo del impuesto.

De entre sus requisitos desaparece la exigencia de que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo. Sin perjuicio de lo dicho respecto de la modificación análoga en el concepto mortis causa, en las donaciones, la eliminación de este requisito tiene un impacto menor en la medida en que para la aplicación del bloque normativo valenciano es necesario, precisamente, la residencia en tal comunidad del donatario salvo en los casos de transmisión de inmuebles donde opera como punto de conexión el lugar de ubicación del mismo.

Como se desprende de su lectura, para evitar los supuestos de liquidación de las empresas inmersas en procesos concursales, lo que se introduce es una exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del ITP y AJD en los supuestos de acuerdos con quitas o minoraciones de préstamos, créditos u otras obligaciones, siempre en el ámbito concursal y cuando el sujeto pasivo sea el deudor concursal.

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 36/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2015

2.1. Impuesto sobre el Patrimonio

El artículo 61 de esta ley modifica, con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, que queda redactado de la siguiente forma:

«Segundo. Con efectos desde 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma: "Artículo 33. *Bonificación general de la cuota íntegra.*

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir".

Dos. Se derogan los artículos 6, 36, 37 y 38».

En consecuencia, se «prorroga» para 2015 la tributación por este impuesto. De no haber modificación normativa, 2015 sería el último año de existencia de esta figura.

2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Junto a los beneficios ligados a determinados acontecimientos, dos modificaciones presenta esta ley:

2.2.1. Incremento del 1 % de la escala de títulos nobiliarios

Con efectos de 1 de enero de 2015, la escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se actualiza incrementándola un 1%.

2.2.2. *Establecimiento de una nueva exención*

Con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, el apartado 20.4 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del TRITP y AJD queda redactado de la siguiente forma:

«4. Los fondos de titulación hipotecaria, los fondos de titulación de activos financieros, y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias».

Desde finales de 2010 el concepto de operaciones societarias grava solo las operaciones de reducción de capital y las de liquidación. En este tipo de entidades financieras la recuperación de la inversión se produce normalmente mediante la disminución de su patrimonio, por lo que la nueva exención se justifica desde una pretendida neutralidad impositiva con otras formas de inversión.

3. LA OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En los impuestos sobre la renta y el patrimonio más actualizados [es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades], la tradicional distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir desapareció con la creación del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Sin embargo, en los menos evolucionados, el Impuesto sobre el Patrimonio y el ISD, la diferenciación sigue existiendo. A raíz de un pronunciamiento judicial del Tribunal Europeo, las Cortes Generales han acometido una modificación relevante en esta materia.

3.1. En el Impuesto sobre el Patrimonio

La disposición final cuarta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, procede a introducir una modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio al añadirle una nueva disposición adicional cuarta, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional cuarta. *Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español».

El sentido de esta disposición está inequívocamente unido al proceso iniciado por la Comisión Europea meses antes. Esta, a través de sucesivas peticiones de información, solicitó al Reino de España que sus administraciones opinaran sobre si compartían el criterio de aquella institución europea sobre la consideración como «obstáculo» a la libre circulación de personas y capitales de la normativa sobre la obligación real de contribuir. En concreto, lo que destacaba la Comisión era la imposibilidad de que un no residente pudiera aplicar las bonificaciones autonómicas de hasta el 100% (por ejemplo en la Comunidad de Madrid) que sí eran utilizables por los residentes en España.

Estando vivo el proceso de intercambio de información entre la Administración española y la europea, llegó el pronunciamiento judicial sobre la obligación real de contribuir en el ISD al que luego aludiremos. Visto el juicio negativo del Tribunal europeo sobre la situación preexistente en el ISD, las Cortes Generales optaron por evitar un desenlace parecido en el IP, procediendo a una reforma del impuesto en el sentido que se acaba de recoger líneas arriba.

Tras esta modificación, el esquema tradicional de tributación de los no residentes en este impuesto queda en los términos que pasan a exponerse.

De entrada, la obligación real se fija con carácter residual para quienes no tributen por obligación personal. Esta delimitación negativa obliga a definir el ámbito de la obligación personal para conocer el de la real. En tal sentido, hay dos grandes posibilidades de tributar por obligación personal:

- La primera es que se trate de personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. La residencia se rige por los criterios del IRPF, esto es, o por la permanencia en territorio nacional o por radicar en él su núcleo principal de actividades (art. 9 de la Ley 35/2006, del IRPF). Debe destacarse que, no existiendo una coincidencia exacta entre contribuyentes del IRPF y residentes en España (por ser aquellos grupo más amplio que el de residentes), tampoco la hay, inicialmente, entre contribuyentes del IRPF y sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal.

Pero las diferencias en el ámbito subjetivo de cada impuesto se reducen porque para el caso concreto de los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de Estados extranjeros en España, se dispone que quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del IRPF.

- La otra gran alternativa incluye a la persona que, estando inicialmente en el supuesto anterior (residente en España), pase a tener su residencia en otro país pero

opte por seguir tributando por obligación personal. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la correspondiente declaración en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

Si el descrito ámbito subjetivo de la obligación personal frente a la real no ha sufrido alteración, no ocurre lo mismo con los puntos de conexión aplicables en el impuesto.

El primer punto de conexión, el que determina el ejercicio de nuestra soberanía fiscal, no ha cambiado. La sujeción en España por obligación real se define exclusivamente por los bienes y derechos de que sea titular una persona física cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este punto conviene recordar que los convenios internacionales bilaterales suelen incluir cláusulas a tomar en consideración en este impuesto. A modo de ejemplo, el artículo 21.4 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, establece que: «4. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en una sociedad u otra agrupación de personas, o por otros derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por acciones o participaciones u otros derechos que otorguen a su propietario, directa o indirectamente, el derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble».

Pero si hasta ahora no era necesario el fijar un punto de conexión específico ni para determinar la legislación española aplicable (la estatal o alguna de las autonómicas) ni la administración gestora, el cambio que se comenta obliga a determinar, en cada concreta situación, qué normativa, estatal o autonómica, es aplicable.

Dado que la capacidad normativa autonómica en el Impuesto sobre el Patrimonio es limitada, la normativa que ineludiblemente se aplicará en la mayor parte de los elementos de la liquidación será la estatal. Pero, en aquellos aspectos que las comunidades autónomas hayan podido regular, también esta normativa regional será aplicable. Conforme al artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en el Impuesto sobre el Patrimonio, las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las comunidades autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Sobre este nuevo punto de conexión decisivo de la normativa aplicable, la primera precisión ha de ser la de su carácter dispositivo porque la ley señala que *tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma*. Por tanto, tiene el contribuyente por obligación real la posibilidad de aplicar exclusivamente la legislación estatal, sea por ausencia de normativa autonómica, por su carácter gravoso o por cualquier otra razón o ausencia de ella.

Supuesto que el contribuyente se acoja a tal opción, la normativa autonómica aplicable no es la de su libre elección, sino la de aquella comunidad autónoma «donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto». Esta disposición supone, entre otras implicaciones, las siguientes:

- De su dicción literal, pero también de su sentido y finalidad, deducimos que la normativa autonómica aplicable lo ha de ser íntegramente. Esto es, que no cabe la selección puntual de determinadas ventajas.
- Para concluir en la aplicación de la legislación de una concreta comunidad autónoma es necesario considerar exclusivamente los bienes y derechos que determinan el ámbito objetivo de la sujeción por obligación real: los que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.
- Es dudoso si al referirse al valor de bienes y derechos se refiere a su valor «íntegro» o si hay que tomar en consideración las deudas o las cargas y gravámenes que fueran deducibles.

En principio el impuesto no recoge el concepto de valor neto de los bienes sino el de «patrimonio neto» (así en el art. 9 definitorio de la base imponible). Pero para el caso concreto de la obligación real, el apartado cuatro de ese artículo 9 vincula las cargas y gravámenes, y también las deudas deducibles, a bienes concretos.

Serían posibles hasta tres soluciones: considerar solo el valor íntegro del bien, deducir de tal valor solo las cargas y gravámenes, o deducir también las deudas. Aunque cualquiera de las tres opciones tenga sentido, optamos por la intermedia, justificándolo en que las cargas y gravámenes disminuyen, además como requisito de deducibilidad, el valor de los bienes.

Conviene recordar a este respecto [así lo hacen las Consultas V2530/2012 (NFC046109) y V0590/2013 (NFC046630)] que la solicitud de préstamos hipotecarios solicitados con la garantía de la vivienda situada en España no es deducible en la obligación real por cuanto el concepto de carga se circunscribe a aquellas de naturaleza real que disminuyan el valor real de los bienes o derechos, por lo que, en tanto en cuanto los préstamos hipotecarios no pueden calificarse, a efectos fiscales, como cargas o gravámenes, sino como deudas, es claro que al no haberse invertido el importe del préstamo en la adquisición de la vivienda, no cabe su deducibilidad para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del sujeto pasivo por obligación real de contribuir. Por otro lado, de conformidad con el principio

de territorialidad de las deudas, solo serán deducibles de la base imponible de ambos impuestos aquellas deudas que se consideren situadas o deban cumplirse en territorio español y que resulten debidamente justificadas, lo que remite al cumplimiento de los requisitos formales que el Derecho sustantivo español exige para la determinación de la fuerza probatoria ante terceros de los documentos, sean públicos o privados.

- Entendemos que el valor a tomar en consideración será, precisamente, el que corresponda aplicando las reglas del impuesto.

Lo que no ha cambiado es que, sea cual sea la normativa aplicada, el impuesto por obligación real se sigue gestionando por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), siendo también la Administración del Estado la perceptora final de esos fondos.

Finalmente recordamos las principales consecuencias de ser sujeto pasivo por obligación real:

- En una de las normas clave del impuesto, la exención por actividad económica individual o societaria, no existe una regulación específica. En contestación de fecha 22 de noviembre de 2006 a la Consulta V2341/2006 (NFC024184), la Dirección General de Tributos señalaba que la obligación real de contribuir no constituye, en cuanto tal, obstáculo para el acceso a la exención.

A lo que sí obliga es a hacer adaptaciones de los requisitos previstos en la norma. Así, la V0428/2013 (NFC046816) abordó la cuestión de un no residente que no tiene grupo familiar «de referencia», correspondiéndole a él las funciones directivas y la percepción de remuneraciones. La DGT entiende que, aunque en los supuestos de obligación real de contribuir la tributación en el impuesto patrimonial se circunscribe de forma exclusiva a los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, conforme al artículo 5.Uno b) de la Ley 19/1991, un tratamiento homogéneo con los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir exige que, además de cumplirse los restantes requisitos, el no residente haya de acreditar de manera fehaciente ante la Administración tributaria que las remuneraciones que perciba por el ejercicio de las funciones directivas en la entidad alcanzan el nivel porcentual exigido por la ley respecto del total del conjunto de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal que perciba en España o fuera de ella.

- A la hora de cuantificar la base imponible, solo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.
- El mínimo exento será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

- No se les aplica el límite de tributación conjunta consistente en que la cuota íntegra de este impuesto (el IP) conjuntamente con las cuotas del IRPF, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles de este último.
- A salvo de lo que pudiera disponer algún convenio internacional, no se aplica la deducción por doble imposición internacional. En efecto, solo en el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los tratados o convenios internacionales, de la cuota de este impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:
 - El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el impuesto.
 - El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

3.2. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La disposición final tercera de la Ley 26/2014 procede a introducir una disposición adicional segunda en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), con la siguiente redacción:

«Disposición adicional segunda. *Adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*

Uno. Adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

- a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en

España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una comunidad autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas comunidades autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una

de las comunidades autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada comunidad autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».

Como explícitamente señala el apartado Uno de esa norma, el desencadenante de la misma fue la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 [asunto C-127/12 (NFJ054901)]. Sin embargo el apartado 2 lo que hace es establecer con carácter obligatorio el sistema de autoliquidación para cualquier contribuyente, residente o no, beneficiario o no por la sentencia, que, en función de la consideración o no como cedido del rendimiento derivado de un concreto hecho imponible, deba cumplir sus obligaciones ante la AEAT y no ante alguna comunidad autónoma. La concreción de esas obligaciones se ha hecho a través de la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre.

Respecto del más relevante apartado Uno, y sin entrar en el fondo del asunto, ni en su valoración, de la citada sentencia destacamos las siguientes ideas:

- De modo análogo al Impuesto sobre el Patrimonio, lo que la Comisión ve incompatible con el Tratado de la Unión es que la condición de no residente en un Estado pueda suponer peor trato fiscal. En este impuesto la responsable última de ese supuesto peor trato es la proliferación de ventajas fiscales en las comunidades autónomas frente al estancamiento de la normativa estatal en esa carrera. Como, por otro lado, la normativa estatal se aplica tanto en el concepto «sucesiones» como en el de «donaciones», y, en el primero además, tanto sea no residente el causante como el causahabiente, el Tribunal pudo recoger en el apartado 32 la siguiente mención:

«32. La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las comunidades autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación

en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE».

- El Tribunal europeo se desentiende de las posibles diferencias que pueda haber entre residentes en España por tener la residencia habitual en una u otra comunidad. La sentencia afirma que:

«53. El Tribunal de Justicia ha juzgado de esa forma que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan estas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada)».

- Uno de los argumentos que desde las administraciones españolas se defendía era que la situación la creaba el peculiar reparto de competencias normativas en el ámbito autonómico y que el tribunal no podría entrar en tales consideraciones. Este sorteaba indirectamente la cuestión centrando el debate en la definición de los puntos de conexión:

«63. Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de estas».

- Prescindiendo de otras argumentaciones, ahora irrelevantes, la conclusión es rotunda:

«79. En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este».

Frente a este planteamiento judicial, las Cortes Generales reaccionaron con la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de

28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Lo que no tiene solución ni en la sentencia ni en la ley es el modo de aplicar retroactivamente este fallo. Que afecta la sentencia a los hechos imposables devengados con anterioridad a su publicación parece tan claro como el juego de la prescripción conforme a las reglas generales. Pero la cantidad a la que puedan tener derecho los contribuyentes beneficiados por esta declaración judicial no tiene guía ni legal ni judicial. Entendemos que carece de sentido el que proceda la devolución íntegra de las cuotas satisfechas por el impuesto y que lo procedente sería reconocer el derecho de los contribuyentes a la devolución de la diferencia entre la cantidad pagada y la que resultaría de haber aplicado la nueva legislación que actuaría así como «norma de referencia».

Prospectivamente varias cuestiones relevantes se desprenden de esta nueva normativa:

1. Se da un concepto específico de residente en comunidad autónoma (referido a los últimos cinco años) que no difiere materialmente del que recoge la Ley 22/2009 para otros efectos. Pero para calificar en este impuesto a una persona física como residente o no en España siguen valiendo los criterios del IRPF y, normalmente, el de la permanencia por más de 183 días en territorio nacional. En aquellos casos en que se sea residente por permanecer en España algo más de un año, pero menos de cinco, parece que la identificación de la residencia en una concreta comunidad autónoma habrá que medirla en función de ese tiempo efectivo de permanencia en España aunque sea inferior a cinco años.

2. Se equipara, en consonancia con la reforma operada en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la residencia fiscal en la Unión Europea con la de los países del Espacio Económico Europeo. La equiparación es a los efectos de darles mejor trato que a los residentes de terceros países. En este punto el legislador español se ha ceñido a lo que se desprende de la STJUE aunque el artículo 63 del Tratado de la Unión también prohíbe la restricción a los movimientos de capitales con terceros países.

Realmente la reforma normativa no afecta solo a la obligación real de contribuir (sea en adquisiciones mortis causa o ínter vivos), sino que también engloba supuestos tales como que el fallecido sea no residente o las donaciones a residentes de inmuebles situados fuera de España.

3. No contempla el caso concreto de la acumulación de donaciones, pero sí el de que en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y resulte aplicable la normativa de distintas comunidades autónomas. En estos casos prevé el siguiente sistema de cálculo de la cuota tributaria:

- Se toma el valor total de los bienes donados (estén donde estén situados) y se calcula qué tipo medio le correspondería si se aplicara la legislación estatal y cada una de las autonómicas. Es decir, se obtienen tantos tipos medios (correspondientes al valor total de los bienes) como legislaciones haya que aplicar realmente.

- Esos tipos medios calculados por cada comunidad autónoma (y, en su caso, el Estado) se aplican sobre el valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada comunidad autónoma.

4. Aunque el rendimiento derivado de la obligación real sigue correspondiendo al Estado, y las obligaciones tributarias hay que cumplirlas ante la AEAT, la ley fija distintos supuestos en los que corresponde aplicar la ley estatal o alguna autonómica.

Hay que destacar que en algunos casos se presenta la normativa autonómica como un derecho (y, por tanto, podría preferirse la estatal) y en otros no se da tal opción.

Los puntos de conexión son los siguientes:

4.1. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el **causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea** o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

EJEMPLO 1

Un residente en Irlanda fallece siendo herederos su hijos residentes en España, uno en Montalbán (Teruel) y la otra en Málaga. El fallecido tenía bienes por 30.000 en Soria, 100.000 en Benabarre (Huesca) y 50.000 en Dublín.

La normativa a aplicar será o la estatal o la aragonesa dado que es en Aragón donde está el mayor valor de los bienes del caudal relicto situados en España. Pueden optar, entre la estatal y la aragonesa, ambos hijos.

Debe destacarse sobre este punto de conexión que:

- La condición de residente de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se predica del fallecido y no de los contribuyentes.
- Dado que no distingue, puede aplicarse tanto a supuestos de obligación personal (sería el caso del ejemplo) como real (incluso si uno de los herederos residiera en un país tercero).
- Si se opta por aplicar la normativa autonómica, debe hacer íntegramente y no seleccionando exclusivamente aquellos aspectos más beneficiosos.

- Al resultar decisivos los «bienes y derechos del caudal relicto», la norma está excluyendo del cálculo tanto a las obligaciones como a las cantidades percibidas por seguros de vida que, aunque se añadan fiscalmente para el cálculo de la base imponible, no son civilmente caudal relicto.

4.2. Como variante del caso anterior, la ley plantea que **si no hubiera ningún bien o derecho situado en España**, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.

EJEMPLO 2

Residente en Irlanda que fallece, siendo herederos su hijos residentes en Montalbán y Málaga. El fallecido tenía 50.000 euros en Dublín.

En este caso, la ley dispone que, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida. La redacción de la norma no presenta, aparentemente, una alternativa entre dos ordenamientos.

4.3. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los **contribuyentes no residentes**, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma.

EJEMPLO 3

Fallece una persona residente en Jarque (Zaragoza), siendo que un heredero vive en Bélgica y otro en Japón.

El residente en Bélgica podrá aplicar la normativa propia de Aragón. El residente en Japón no tiene opción y aplicará la legislación estatal.

4.4. En el caso de la adquisición de bienes **inmuebles situados en España** por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes no residentes,

que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

EJEMPLO 4

Padre donostiarra que dona un inmueble situado en Ayerbe (Huesca) a su hijo residente en Burundi y a su hija residente en Atenas.

La hija residente en la Unión Europea podría aplicar la normativa aragonesa propia de la ubicación del bien, pero el hijo aplicaría necesariamente la estatal por tributar por obligación real «sin trato preferente».

4.5. En el caso de la adquisición de bienes **inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea** o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan.

EJEMPLO 5

Padre barcelonés que dona dos inmuebles. Uno situado en la Toscana italiana y otro en Argelia. El primer donatario reside en Zaragoza y el segundo en Figueres (Cataluña).

El residente en Zaragoza podrá aplicar la normativa aragonesa, mientras que el catalán deberá aplicar la estatal.

4.6. En el caso de la adquisición de **bienes muebles** situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

EJEMPLO 6

Un residente en Cartuja de Monegros (Aragón) dona a su hijo residente en Viena dinero que ha mantenido en cuentas corrientes en su localidad en los seis años anteriores. Al hijo residente en Melbourne le dona otra cantidad de dinero con idéntica situación fáctica previa.

El residente en Austria podrá aplicar la legislación aragonesa, pero no por la residencia del donante, sino por la ubicación durante los últimos cinco años del bien mueble donado. El de Australia aplicará la estatal.

5. Posiblemente por no ser objeto del fallo judicial europeo, quedan fuera de la reforma situaciones que pudieran ser más o menos análogas a las «corregidas» pero que gravitan sobre los seguros de vida.

En efecto, tomando como ejemplo el caso concreto de la obligación real de contribuir, el artículo 7 de la LISD hace tributar en el impuesto a los no residentes que perciban cantidades derivadas de estos contratos cuando se han realizado con entidades españolas o se han celebrado en nuestro territorio. No habiendo establecido la Ley 26/2014 ninguna previsión para estos supuestos, la legislación aplicable sería la estatal.

Entendemos que dada la autonomía de los tres conceptos del impuesto (al menos a los efectos de determinar la realización del hecho imponible), no es posible extender, ni siquiera analógicamente, la solución que la Ley 26/2014 da para las adquisiciones mortis causa por parte de residentes en la Unión Europea a las percepciones derivadas de determinados seguros.

Esquema anterior a la STJUE y a la Ley 26/2014 en el concepto mortis causa

Causante	Causahabiente	Obligación	Normativa
Residente	Residente	Personal	Estatal y autonómica correspondiente al residente
Residente	No residente	Real	Exclusivamente estatal
No residente	Residente	Personal	Exclusivamente estatal
No residente	No residente	Real	Exclusivamente estatal

Nueva normativa Ley 26/2014 en el concepto mortis causa

Causante	Causahabiente	Obligación	No residente de fuera de la UE o EEE (ley aplicable)	NO residente en España pero residente en otro Estado UE o EEE (ley aplicable)
Residente	Residente	Personal	Estatal y autonómica del residente	Estatal y autonómica del residente
Residente	No residente	Real	Estatal	Tiene derecho a aplicar la normativa autonómica del causante
No residente	Residente	Personal	Estatal	Se tiene derecho a aplicar la normativa de la comunidad autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto. Si no hubiera ningún bien en España, cada uno se aplica la normativa de su comunidad autónoma
No residente	No residente	Real	Estatal	Misma solución que el caso anterior

Esquema anterior a la STJUE y a la Ley 26/2014 en el concepto donaciones

Supuesto	Donatario	Obligación	Normativa
Bienes muebles en España	No residente	Real	Exclusivamente estatal
Bienes muebles fuera de España	Residente	Personal	Estatal y la autonómica del donatario
Inmuebles en España	No residente	Real	Exclusivamente estatal
Inmuebles fuera de España	Residente	Personal	Exclusivamente estatal

Esquema tras la STJUE y la Ley 26/2014 en el concepto donaciones

Supuesto	Donatario	No residente de fuera de la UE o EEE (ley aplicable)	No residente en España pero residente UE o EEE (ley aplicable)
Bienes muebles en España	No residente	Obligación real y normativa estatal	Obligación real. Normativa estatal con derecho a la normativa de la comunidad autónoma donde hubieran estado más días en los últimos 5 años
Inmuebles en España	No residente	Obligación real y normativa estatal	Obligación real. Derecho a aplicar la normativa de la comunidad autónoma de ubicación del bien
Inmueble en UE o EEE	Si es residente tiene derecho a aplicar la normativa de su comunidad autónoma		
Inmuebles fuera de UE o EEE	Si es residente, normativa estatal		

II. NORMATIVA AUTONÓMICA

1. ANDALUCÍA. LEY 6/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DEL PRESUPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA EL AÑO 2015

La disposición final sexta de esta ley modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, en los siguientes aspectos:

1.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El artículo 20 del texto refundido contiene una mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa prevista en el artículo 20.2 a), último párrafo, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando correspondan a sujetos pasivos con discapacidad. La mejora es de importe variable hasta hacer la base liquidable de importe cero, exigiéndose que la base imponible no sea superior a 250.000 euros.

La precisión que añade esta Ley 6/2014, de carácter fundamentalmente técnico, es que en los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 250.000 euros estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición y no al concepto de base imponible.

1.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se crean sendas bonificaciones de la cuota tributaria del 100% en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda.

Tales beneficios, referidos al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), afectan a dos operaciones: la constitución de la opción de compra y su ejercicio.

Respecto a la restricción a este concreto concepto impositivo hay que señalar que, en principio, los supuestos de tributación por TPO de la constitución de la opción de compra documentada en los contratos de arrendamiento serán más bien residuales, siendo lo habitual la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Por lo que respecta a la ejecución de la opción de compra, la operación estará sujeta a uno u otro impuesto indirecto en función de la concurrencia o no de la excepción a la exención en el IVA prevista para este tipo de entregas (art. 20.Uno.22 de la LIVA).

2. ARAGÓN. LEY 14/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

Mediante esta ley se introducen modificaciones en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. La cita posterior de artículos se referirá a esta última norma.

2.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

2.1.1. *Concepto mortis causa*

- Reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes (empresa individual y societaria y vivienda habitual). Aunque se da nueva redacción a todo el precepto 131-3 simplemente se persigue dejar claro que el porcentaje de reducción es del 99%. Tal porcentaje, aceptado pacíficamente en la práctica, ya figuraba en el texto actualizado del impuesto que publican las Cortes de Aragón, pero una estricta interpretación de las leyes de medidas tributarias de ejercicios anteriores podía llevar a aplicar un porcentaje inferior.
- Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes. En el beneficio del artículo 131-5 (el cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100% de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa con el límite de 150.000 €), el ámbito subjetivo se amplía a los hijos del cónyuge del fallecido.
- Conforme al 131-8, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la LISD aplicarán una bonificación del 65% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Hasta la entrada en vigor de esta ley el porcentaje era del 50%.

Se condiciona la bonificación a que se trate de hechos imposables devengados a partir de 1 de enero de 2015 y a que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha. Esta doble regla cobra sentido cuando se aplica a determinadas figuras forales aragonesas como la fiducia o determinados pactos sucesorios.

2.1.2. *Concepto donaciones*

Referimos exclusivamente dos de las principales novedades:

- Reducción del 100% entre cónyuges o de padres a hijos hasta el límite de 300.000 euros. En este beneficio se suprime la obligación de documentar en escritura pú-

blica las donaciones que pretendieran acogerse a este beneficio. El único requisito formal es que se presente la autoliquidación en plazo.

Habiendo desaparecido esta exigencia, se suprimen también las menciones específicas de los procesos de separación o divorcio y de los contratos de seguros de vida.

Naturalmente en aquellos supuestos, señaladamente la transmisión de inmuebles, en que la normativa civil exija la documentación en escritura pública, esta será requisito imprescindible, no tanto del beneficio como de la existencia de la adquisición y, por tanto, del hecho imponible.

- Bonificación en adquisiciones lucrativas ínter vivos. Conforme al artículo 132-6, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la LISD podrán aplicar, desde el 1 de enero de 2015, una bonificación del 65 % en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas ínter vivos. Hasta 2014 el porcentaje era del 50 %.

2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

2.2.1. Concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas

- Tipo impositivo aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas. El artículo 121-5 del texto refundido recoge un beneficio consistente en que la cuota tributaria del concepto TPO se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo reducido del 3 % en las transmisiones de aquellos inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Entre ellos figuraba el que dentro del plazo comprendido entre los dos años anteriores y los dos años posteriores a la fecha de adquisición se proceda a la venta en firme de la anterior vivienda habitual de la familia, salvo que el inmueble adquirido sea contiguo a la vivienda habitual y dentro del plazo indicado se una físicamente a esta para formar una única vivienda de mayor superficie, aun cuando se mantengan registralmente como fincas distintas.

El cambio consiste en que el plazo se amplía a los dos anteriores y cuatro posteriores con las adaptaciones de redacción que ello comporta.

En la disposición transitoria cuarta se precisa que el plazo de los cuatro años posteriores a la adquisición de la vivienda habitual por familias numerosas podrá aplicarse también a aquellos contribuyentes que, con anterioridad al 1 de enero de 2015, hubieran optado por la aplicación del tipo reducido.

- Bonificaciones de la cuota tributaria en la dación en pago de la vivienda habitual (121-10).

Hasta final del año pasado, en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda y siempre que, además, se formalizaba entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda, los beneficios fiscales eran los que se han comentado antes en la legislación andaluza:

- La constitución de la opción de compra tenía una bonificación del 100 %.
- La ejecución de la opción de compra tenía, asimismo, una bonificación del 100 %.

Se completa este esquema de beneficios con una bonificación del 100 % para la dación en pago de la vivienda habitual. El beneficiario formal de la norma será normalmente una entidad bancaria, pero la práctica habitual en esta y en análogas operaciones, que enseña cómo los costes fiscales se trasladan por estas entidades a los intervinientes, hace que el beneficiario efectivo sea aquel que tiene que entregar su vivienda.

2.3. Actos Jurídicos Documentados

En el artículo 122-3 se introducen las mismas modificaciones que en el beneficio análogo de TPO. Por tanto, para el tipo reducido del 0,3 % en las primeras copias de escrituras que documenten las transmisiones de bienes inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, se amplía hasta los cuatro años posteriores a la fecha de adquisición el plazo para la venta en firme de la anterior vivienda habitual de la familia.

3. ASTURIAS. LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 11/2014, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2015

En esta ley se introducen modificaciones referidas al IRPF y que afectan al reciente Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

4. BALEARES. LEY 13/2014, DE 29 DE DICIEMBRE, DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS PARA EL AÑO 2015

La Ley 13/2014 actualiza en distintos impuestos el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

4.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- Reduce los coeficientes multiplicadores aplicables a los grupos III y IV.
- Se añade un nuevo artículo 53 bis con una bonificación autonómica del 70 o 73 % según que el parentesco de los intervinientes sea el del grupo III o el IV. Afecta a las donaciones resultantes de la aplicación del artículo 14.6 del TRITP y AJD a las cesiones de bienes inmuebles a cambio de pensiones de alimentos vitalicias.

Es decir, lo que se bonifica es el incremento lucrativo que resulta del citado precepto cuando se dé la desproporción en él definida entre el bien inmueble constitutivo del capital de una renta vitalicia y el importe de esta.

La aplicación de esta bonificación exigirá que se verifiquen los siguientes requisitos:

- a) La persona que cede el bien ha de ser mayor de 65 años o tener un grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 %.
- b) El bien que se cede ha de tener un valor igual o inferior a 300.000 euros.
- c) El bien cedido deberá mantenerse en el patrimonio del cesionario durante un plazo mínimo de 10 años desde la adquisición, excepto que el cesionario fallezca durante dicho plazo.

4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hasta la entrada en vigor de la nueva ley, la cuota tributaria devengada en los casos de transmisión onerosa de vehículos a motor seguía parámetros distintos:

- En el caso de vehículos matriculados a partir del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinaba en función del tipo de vehículo y de las emisiones de dióxido de carbono (CO₂).
- En el caso de vehículos matriculados antes del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinaba en función del tipo de vehículo y del cubicaje del motor.

El artículo 14 del texto refundido que recoge la modificación unifica el sistema y determina la cuota en función del tipo de vehículo y del cubicaje del motor. Se prevé también una reducción variable dependiendo de la antigüedad: un 20 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a cinco años e inferior a diez; 50 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a diez años e inferior a veinticinco, y 100 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a veinticinco años, todo ello a contar desde la fecha de la primera matriculación del vehículo en España.

4.3. Impuesto sobre el Patrimonio

Se eleva el mínimo exento para reducir la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que residan habitualmente en las Illes Balears de 700.000 a 800.000 euros.

5. CANARIAS. LEY 9/2014, DE 6 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES DE CANARIAS. LEY 11/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2015

La sección 3 del capítulo I de la Ley 9/2014 introduce algunas modificaciones en impuestos cedidos por el Estado y cuya normativa canaria se ubica en el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Se trata de dos precisiones técnicas:

- En la aplicación de la reducción del 99% por adquisición sucesoria de participaciones se aclara que el año en el que contar si una entidad gestiona o no un patrimonio mobiliario o inmobiliario durante más de 90 días debe iniciarse desde la fecha del fallecimiento.
- En la reducción del 85% por la donación de cantidades en metálico con destino a la constitución o adquisición de una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, el límite de cifra de negocios que debe respetarse es, por remisión a la que se exige al empresario individual, de 3 millones de euros.

6. CANTABRIA. LEY 7/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

Mediante esa ley se modifica, entre otra regulación, el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

6.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- En esta comunidad existe una reducción del 100% a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. La novedad para 2015 es que desaparece el límite que hasta la entrada en vigor de la Ley 13/2014 existía. Tal tope era el doble de la cuantía indemnizatoria que se

recoge en el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, recogido en el anexo del Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor.

- Se crea una reducción del 100 % hasta 100.000 euros para aquellas aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil que debieran tributar como incremento lucrativo en este impuesto. Tal imposición se produce por la parte de aportación que exceda del importe máximo fijado por la ley para tener la consideración de rendimientos del trabajo personal para el contribuyente con discapacidad.
- Existe en Cantabria una bonificación autonómica del 99% en la donación de metálico realizada a descendientes, adoptados, cónyuges o parejas de hecho, destinada a la adquisición de la vivienda (o del terreno para esta) que vaya a constituir la residencia habitual del donatario. Se corrige para 2015 la formulación de uno de sus requisitos (el referido a la documentación pública de la donación y las menciones a incluir), porque en el mismo se hacía referencia a la adquisición de la «primera» vivienda, siendo que tal exigencia no venía ordenada en los presupuestos generales de aplicación del beneficio.

6.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- En el tipo reducido del 5 % para las adquisiciones de viviendas que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación se precisa este último concepto.

La delimitación tiene un componente cuantitativo (el coste total de las obras de rehabilitación será como mínimo del 15 % del precio de adquisición de la vivienda que conste en escritura) y otro cualitativo. Respecto de este último se da un listado de obras que, a estos efectos, tienen la consideración de rehabilitación.

La comprobación de la concurrencia de estos requisitos se deja, en parte, a un órgano no tributario por cuanto el sujeto pasivo deberá presentar la licencia de obras, las facturas, los justificantes de pago y demás documentación oportuna derivada de la rehabilitación, en la Dirección General competente en materia de Vivienda, que resolverá si las obras a las que se refiera la documentación presentada se adecuan a las descritas en los apartados anteriores.

El incumplimiento de la obligación de presentar la documentación reseñada en el plazo establecido o la falta de adecuación de las obras realizadas declarada por la Dirección General competente en materia de vivienda determinarán la pérdida del derecho al tipo reducido.

- Se introduce un tipo reducido del 0,5% en la modalidad de actos jurídicos documentados para la compra de bienes inmuebles (o constitución de algún otro derecho real) y la declaración de obra nueva en polígonos industriales o parques empresariales desarrollados mediante actuaciones integradas o sistemáticas dentro de la Comunidad Autónoma de Cantabria que vayan a constituir el domicilio fiscal o centro de trabajo de una empresa.

Para su aplicación es necesario que la empresa que se establezca en el polígono experimentalmente, durante el año de establecimiento, un incremento de empleo de al menos un 10% de su plantilla media del año anterior. En el caso de ser una empresa de nueva creación bastará con que se produzca un aumento neto de empleo.

6.3. Normas procedimentales

- La Ley General Tributaria (LGT) (párrafo tercero del apartado 1 del art. 135) prevé la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas derivada de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, pero sin fijar expresamente su extensión procesal. La ley cántabra lo que hace es proyectar esos efectos únicamente a la vía administrativa.
- Dado que la normativa estatal del impuesto no la recoge con rango de ley, se introduce en Cantabria la posibilidad en el ISD de promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores.

7. CASTILLA-LA MANCHA. LEY 9/2014, DE 4 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA

Esta norma no contiene medidas en los impuestos cedidos patrimoniales.

En el artículo 1 se aprueba la escala autonómica del IRPF aplicable a partir del 1 de enero de 2015, a través de la modificación de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, incorporando un nuevo artículo 13 bis. Se modifican los tramos y porcentajes de tributación. En consecuencia, se deroga la Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del IRPF.

Por su parte, la disposición transitoria primera establece retroactivamente en este impuesto una nueva escala autonómica aplicable en 2014.

8. CASTILLA Y LEÓN. LEY 10/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y DE FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES VINCULADA A INGRESOS IMPOSITIVOS DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

La norma que modifica esta Ley 10/2014 es el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Dado que las principales modificaciones conciernen al IRPF, al Impuesto especial sobre Hidrocarburos y a los tributos sobre el juego, basta con reseñar que se ha reducido del 5 al 4% el tipo especial que existe en Castilla y León para las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales.

9. CATALUÑA. LEY 3/2015, DE 11 DE MARZO, DE MEDIDAS FISCALES, FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS

La ley contiene una extensa regulación en materia de impuestos propios y tasas pero solo un artículo referido a impuestos cedidos. Su texto es el siguiente:

«Artículo 59. Autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en los arrendamientos de inmuebles.

No es necesario presentar, junto con la autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, copia del contrato de alquiler de la finca urbana cuando se presente al Instituto Catalán de Suelo en ocasión del depósito de la fianza establecida por la Ley 13/1996, de 29 de julio, del Registro y el depósito de fianzas de los contratos de alquiler de fincas urbanas y de modificación de la Ley 24/1991, de la vivienda».

10. EXTREMADURA. LEY 13/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA 2015. LEY 1/2015, DE 10 DE FEBRERO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y FINANCIERAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

10.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La ley incorpora una muy singular medida, sin parangón en el ámbito tributario español salvo por la asignación prevista en el IRPF para determinados fines religiosos y sociales.

Se trata de la posibilidad de afectación del importe total de la cuota tributaria que, en su caso, resulte a ingresar en este impuesto. Su destino es la financiación de las ayudas a la inversión en pequeñas y medianas empresas que tengan su domicilio fiscal en Extremadura. A estos efectos, por orden de la Consejería con competencias en materia empresarial se creará el Registro de pequeñas y medianas empresas beneficiarias de los programas de ayuda.

Por otro lado, hasta la Ley 13/2014, los principales beneficios fiscales en este impuesto, tanto en el concepto sucesorio como en el de las transmisiones ínter vivos, se arbitraban técnicamente a través de reducciones de la base imponible.

Se incorpora ahora como alternativa, pues es incompatible con la reducción «general» del impuesto de hasta 175.000 euros, una bonificación para ambos tipos de conceptos impositivos, siempre que el adquirente tenga un patrimonio preexistente igual o inferior a 600.000 euros. El importe de la bonificación no es único pues es del 99% en las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, y cuando se trate de otros parientes de grupo II, se aplicará una bonificación autonómica del 99, 95 o 90% de la cuota tributaria en función de que la base imponible no supere, respectivamente, los 175.000, 325.000 y 600.000 euros.

Como requisito adicional exige la ley su formalización en documento público y, quizás innecesariamente, «con aplicación de las normas vigentes sobre prevención del blanqueo de capitales».

10.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se prevé que a los documentos notariales que se formalicen por causa de las exigencias formales de la nueva bonificación en el ISD, no les será de aplicación el tipo de gravamen previsto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta precisión legal normalmente será ociosa dado el régimen de incompatibilidades entre el ISD y AJD.

Por su parte, la Ley 13/2014, en su disposición adicional segunda, establece una medida con exclusiva vigencia durante 2015.

Se trata de un tipo de gravamen del 0,1% a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que gocen de protección pública y sean calificadas como viviendas medias y además que:

- El valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros.
- La suma de las bases imponibles general y del ahorro del IRPF del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributa-

ción conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 2.ª del artículo 46.3 de esta ley.

10.3. Medidas procedimentales

Prevé la ley una extensa batería de obligaciones formales que simplemente reseñamos:

- Obligaciones formales en el IRPF: conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones reguladas por la comunidad autónoma y que hayan aplicado en sus declaraciones por dicho impuesto.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la compraventa de vehículos: en los casos de adquisiciones exentas por aplicación del artículo 45.I.B) 17 del TRITP y AJD, deberán presentar la factura de la venta del vehículo en el plazo de un mes desde que esta se produzca.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos: declararán mensual y conjuntamente todas las operaciones sujetas a TPO devengadas en cada mes natural. Se prevé la futura obligatoriedad de su presentación telemática.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la reventa de bienes muebles usados: declaración informativa de las adquisiciones de bienes realizadas.
- Obligaciones formales de las entidades de crédito colaboradoras que negocien documentos gravados por el ITP y AJD: declaración informativa que detalle para cada tipo de documento las operaciones realizadas y el importe negociado en cada una de ellas.
- Obligación de las Administraciones públicas de suministro de información sobre otorgamiento de concesiones.

Se protegen estas obligaciones con la consideración de que constituye infracción tributaria no presentar en plazo las declaraciones informativas así como la documentación complementaria que deba acompañarse a las autoliquidaciones con ocasión de su presentación. La infracción prevista en el apartado anterior será calificada como leve y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros.

También hace acopio de información esta comunidad autónoma a través de distintos censos:

- Censo de empresarios y entidades dedicados a la realización de subastas de bienes muebles e inmuebles que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de vehículos que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de bienes muebles usados que sean contribuyentes del Impuesto sobre Transmisiones.

11. GALICIA. LEY 12/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

Mediante esta ley se introduce una modificación en el artículo 27 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

En el apartado cuatro de ese precepto la normativa gallega venía regulando el dictamen de peritos de la Administración [medio establecido en el art. 57.1.º e) de la LGT], estableciendo dos previsiones acerca de cómo debía actuar el técnico valorador cuando en una comprobación de valor utilizara datos, instrumentos o técnicas propios de otros medios de comprobación. En concreto precisaba que:

- En las comprobaciones de valor de inmuebles, se podía tomar como referencia, a los efectos de motivación suficiente, los valores contenidos en los registros oficiales de carácter fiscal los valores básicos y precios medios de mercado a que alude la normativa técnica mencionada en el artículo 27. Tres de ese texto refundido o bien los valores establecidos por otra comunidad autónoma para los bienes inmuebles ubicados en su territorio.
- Cuando en las comprobaciones de valor de empresas, negocios, participaciones en entidades y en general cualquier otra forma de actividad económica, el perito utilizaba sistemas de capitalización, el tipo de interés a aplicar era el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la LGT.

Con la aparente finalidad de distinguir adecuadamente cada medio de comprobación y que no pueda reprocharse a esas actuaciones el entremezclarlos inadecuadamente, la nueva redacción del artículo diferencia por un lado el dictamen de peritos y, en otro apartado distinto, la capitalización de rendimientos. En concreto, la ley distingue:

- En las comprobaciones de valor de inmuebles por dictamen: se aclara que el tomar datos (en concreto módulos unitarios básicos) de fuentes tales como los registros

de carácter fiscal que fundamentan otro medio de comprobación, o los resultantes de la normativa técnica aplicable o, finalmente, los establecidos por otra comunidad autónoma para los bienes inmuebles situados en su territorio, es una referencia para expresar la procedencia y el modo de determinación del módulo unitario básico empleado.

- Dado que la letra a) del apartado 1 del artículo 57 de la LGT remite el medio de comprobación por capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale, la norma gallega habilita tal instrumento para el ISD y el ITP y AJD, fijando el porcentaje a utilizar en el interés de mora a que se refiere el artículo 26.6 de dicha LGT.

12. LA RIOJA. LEY 7/2014, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2015

Mantiene también en este año la Comunidad Autónoma de La Rioja la singularidad legislativa de ofrecer sus medidas de carácter tributario en una versión consolidada, de modo que toda la normativa a aplicar en el ejercicio 2015, haya nacido en el ejercicio en que haya nacido, se reproduce en la Ley 7/2014.

12.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Junto a una presentación formal de las incompatibilidades entre las reducciones autonómicas y las estatales distinta a la vigente hasta 2014, las principales novedades son:

- La deducción del 100 % para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual en La Rioja se restringe a los hijos mayores de 16 años, estableciéndose los siguientes límites:
 - Con carácter general 200.000 euros.
 - 300.000 euros cuando el donatario tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.
- Hasta 2014 ha existido una deducción variable para las donaciones de padres a hijos de la que iba a ser la primera vivienda habitual y cuyo importe estaba en función del valor real del inmueble transmitido. La actual ley efectúa las siguientes modificaciones:
 - No es necesario que se trate de la primera vivienda.
 - Se contempla expresamente que tendrá derecho a la deducción la donación de una cuota indivisa de vivienda propiedad de los padres, siempre que en

- la misma escritura de donación se adquiriera al resto de copropietarios íntegramente y en pleno dominio la totalidad de la vivienda.
- Frente al límite anterior de ser menor de 36 años el donatario, la nueva ley señala que el adquirente ha de tener entre 16 y 40 años. Y frente a los cinco años, ahora el adquirente ha de conservar en su patrimonio la vivienda durante los cuatro años siguientes a la donación, salvo que fallezca durante ese plazo.
 - Se suprimen en el precepto las obligaciones de determinadas menciones en el documento público en que se formalice la donación y se separa el concepto de vivienda habitual del regulado en el IRPF creando uno autónomo.
- Se crea una deducción del 100 % en las donaciones dinerarias de padres a hijos por creación de nuevas empresas y promoción de empleo y autoempleo cuyas principales características son:
 - El donatario deberá tener una edad comprendida entre los 18 y los 40 años, llevar a fecha de devengo al menos un año en situación legal de desempleo, tener un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros en la fecha de formalización de la donación y mantener su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de La Rioja durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación. Asimismo, el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad creada y los rendimientos percibidos por su actividad en la misma deberán constituir su principal fuente de renta.
 - La donación deberá formalizarse en escritura pública en la que deberá hacerse constar de forma expresa que el donatario tiene que destinar el dinero a la creación de una nueva empresa. El plazo para crear la empresa y el empleo (autoempleo o por cuenta ajena) es de tres meses.
 - La empresa puede desarrollarse como empresa individual, negocio profesional o entidad societaria. La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4, apartado ocho, número 2 a), de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
 - El importe máximo donado al que se podrá aplicar la deducción del 100 % será el siguiente:
 - Con carácter general 200.000 euros.
 - En el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 % esta cantidad ascenderá a 250.000 euros.
 - 300.000 euros en caso de que se contrate, como mínimo, a una persona domiciliada fiscalmente en la Comunidad Autónoma de La Rioja con un con-

trato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la deducción y de los socios o partícipes de la empresa. En el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65%, esta cantidad ascenderá a 350.000 euros.

- Durante cinco años desde la creación de la empresa:
 - Deberán mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la deducción.
 - La entidad creada deberá mantener su domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja.
 - Y el adquirente no podrá realizar en el mismo plazo actos de disposición, ni operaciones societarias, que directa o indirectamente puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la empresa creada.

12.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este impuesto reseñamos únicamente que se regula una escala para calcular la cuota tributaria de los arrendamientos.

12.3. Impuesto sobre el Patrimonio

Se introduce por primera vez una bonificación general en el impuesto de modo tal que, con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 50% de dicha cuota, si esta es positiva. Añade la norma que no se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

13. MADRID. LEY 4/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

En el ITP y AJD además de regular el régimen de autoliquidación mensual del impuesto en su modalidad de TPO para las compraventas realizadas por los adquirentes de objetos fabricados con metales preciosos, se establece con vigencia exclusiva para el ejercicio 2015 una bonificación del 95% en la cuota tributaria para las adquisiciones de inmuebles en los que se desarrollen o se vayan a desarrollar actividades industriales en los municipios del Corredor del Henares y del Sur Metropolitano con el fin de incentivar el desarrollo de actividades industriales en el ámbito de la Comunidad de Madrid. La bonificación se establece tanto para las operaciones sujetas a la modalidad de TPO como para la de AJD.

14. REGIÓN DE MURCIA. LEY 8/2014, DE 21 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA Y EN MATERIA DE FUNCIÓN PÚBLICA. LEY 13/2014, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA PARA EL EJERCICIO 2015

La Ley de Presupuestos incluye normativa autonómica sobre el IRPF mientras que en la Ley de medidas se legisla sobre el ISD y el ITP y AJD modificando el Texto Refundido de las Disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

14.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

14.1.1. Concepto *mortis causa*

Se crea una reducción propia del 99% por adquisición de metálico destinado a la constitución o adquisición de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades, entre contribuyentes de los grupos I y II del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

La base máxima de la reducción será de 300.000 euros con carácter general. No obstante, en el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33% este importe será de 450.000 euros.

Sus requisitos principales son:

- Quedan excluidas las empresas que gestionen un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- La adquisición debe formalizarse en documento público, haciendo constar de manera expresa que el dinero se destinará a los ya citados fines.
- La «inversión empresarial» debe hacerse en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la adquisición del metálico. Una vez establecida la actividad económica, debe mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de adquisición del dinero, salvo que el adquirente falleciera dentro de este plazo.
- Existen límites cuantitativos distintos según el tipo de bien adquirido:
 - Si lo que se adquiere es una empresa individual o un negocio profesional, el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los límites siguientes:

- Tres millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual.
- Un millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.
- En el caso de que con el dinero se adquirieran participaciones de una entidad, salvo para las participaciones en empresas de economía social, cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales, deberán cumplirse los siguientes requisitos:
 - Las participaciones adquiridas tienen que representar, como mínimo, el 50 % del capital social de la entidad.
 - El adquirente tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.
- Se crea una reducción propia del 99 % por adquisición de explotaciones agrícolas situadas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, del 99 % de su valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) La adquisición del pleno dominio de una explotación agraria deberá serlo en su integridad.
 - b) La adquisición deberá realizarse a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, encuadrados dentro de los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.
 - c) El causante y los adquirentes deberán tener la condición de agricultor profesional durante el plazo de presentación del impuesto, en caso de que no la tuviesen anteriormente.
 - d) La adquisición deberá constar en escritura pública en la que se reflejará la obligación del adquirente de conservar en su patrimonio y ejercer de forma personal y directa la explotación agraria, como agricultor profesional, durante 10 años, salvo que falleciera dentro de este plazo.

14.1.2. Concepto donaciones

Se crea una reducción del 99 % por donación de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional. Los requisitos son similares a los existentes para la reducción análoga del concepto mortis causa, precisándose que el donatario ha de tener un patrimonio inferior a 500.000 euros en la fecha de formalización de la donación.

14.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En la modalidad TPO, se regula un nuevo tipo reducido del 5% aplicable a la transmisión de inmuebles, cuando los adquirentes sean jóvenes empresarios (menores de 35 años) y los destinen a constituir el domicilio fiscal o el centro de trabajo.

15. VALENCIA. LEY 7/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

La técnica legislativa valenciana lleva a que las leyes de medidas anuales modifiquen la ley «matriz» que es la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Las modificaciones que se plantean este año en el ISD, y a pesar del silencio de la exposición de motivos de la norma, parecen estar relacionadas con el Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013. Sin entrar en un análisis detallado del mismo sí que es procedente hacer alguna observación respecto del pronunciamiento judicial.

El asunto controvertido en el citado auto trata de una persona física que considera que la norma valenciana con rango de ley vulnera los artículos 14 y 19 de la Constitución Española (CE) al condicionar la bonificación en el ISD a la residencia del sujeto pasivo en la Comunidad Valenciana, condición de residencia que él no cumple, a diferencia de sus hermanos que comparten con él la condición de herederos de su padre común.

En primera instancia, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana rechazó la vulneración constitucional argüida por el recurrente, viniendo a considerar, en síntesis, que la diferencia cuestionada no debe encauzarse en el marco constitucional del artículo 14 de la CE (principio de igualdad), sino en el del artículo 31.1 de la CE (en el que el principio de igualdad, en materia tributaria, se conjuga con otros principios rectores del sistema tributario). En opinión del Tribunal Supremo (TS), lo que el TSJ hacía es aceptar la diferencia de trato entre residentes y no residentes en Valencia, justificándolo en que los residentes en la Comunidad Valenciana contribuyen a ella por la totalidad de sus tributos y el no residente en ella lo hace solo en el caso de la sucesión de un residente en la misma, por el Impuesto sobre Sucesiones.

El TS no comparte tal visión, aunque deja abierta la puerta a la validez de una norma como la valenciana siempre que con ella se tratara de dar un beneficio fiscal a los residentes en una comunidad autónoma como compensación de alguna norma más gravosa y que solo afectara a estos. En concreto, el TS razona en los siguientes términos: «En un plano meramente hipotético pudiera tal vez aceptarse, como criterio de justificación de un determinado trato diferencial en

una determinada ley, el hecho de que los sujetos favorablemente tratados en ella recibiesen un trato más gravoso que los demás en otra ley distinta, aunque constitucionalmente legítima, y que el objetivo de la primera pudiera ser el de compensar el trato de la segunda; pero para que un mecanismo de compensación tal fuese aceptable, sería preciso que la ley que estableciese el beneficio tributario se refiriese con precisión a la otra, bien en el propio precepto que lo establece o al menos en su exposición de motivos o preámbulo».

Frente a la argumentación del TSJ de que la bonificación y sus requisitos son válidos porque tratan de proteger a la familia, el TS entiende, por el contrario, que lo que beneficia a la familia es la bonificación en sí misma, pero no el que solo se la puedan aplicar los residentes en Valencia. El TS considera que el principio de igualdad impide que la residencia de una persona pueda condicionar el que tenga o no beneficios fiscales. Sí que es posible que la aplicación de una ley autonómica u otra dependa de la residencia de la persona física. Pero una vez que se sabe qué ley autonómica es aplicable (por el punto de conexión que sea), no es posible discriminar a los contribuyentes en función de su residencia¹.

A pesar de manifestarse el TS en contra del criterio del TSJ, no procede a estimar el recurso de casación sino que, como para estimarlo tiene que pronunciarse sobre la compatibilidad del artículo de la ley valenciana con la CE, y esa compatibilidad solo puede determinarla el Tribunal Constitucional, el TS opta por plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Del resto de auto del TS interesa resumir los «pasos» de su razonamiento en la medida en que pueda tomarse como guía para valorar la «debilidad» de otras legislaciones autonómicas en parecida situación. El propio TS los esquematiza del siguiente modo:

1. La constatación de la diferencia, que en este caso no ofrece duda.
2. La justificación de la misma que en todo caso incumbe al poder público que la ha establecido². Dentro de ese capítulo de la justificación en este caso deberá examinarse:
 - a) Si los grupos de personas en que se establece la diferencia son homogéneos.
 - b) Si existe un fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia por razón de la residencia.

¹ El TS lo expresa del siguiente modo: Una cosa es que, en principio, el criterio de la residencia pueda definir la base subjetiva de referencia de la legislación autonómica, de modo que con carácter general la legislación de cada autonomía se refiera a los residentes en su territorio, y no a los que residan fuera de él; y otra distinta que, cuando en función de un determinado punto de conexión [como ocurre, dado lo dispuesto en el art. 10.4 1) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas], se someta a la legislación de la comunidad autónoma a una persona no residente en ella, como es aquí el caso, la ley autonómica pueda negarle derechos que concede a sus residentes.

² Así lo recogen las SSTC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 5; 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398), FJ 4 b).

- c) Si en caso de que tal fin exista las consecuencias jurídicas que resultan de la distinción son adecuadas y proporcionadas al fin.
- d) La valoración de la diferencia en el ámbito de relaciones en que se proyecta, que es en este caso el del régimen del ISD.
- e) Finalmente si la residencia puede operar como elemento de diferenciación, en relación con el artículo 139.1 de la CE.

Sea por este auto o por otros motivos, lo cierto es que, como señala la exposición de motivos, «en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se suprime el requisito de la residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo para la aplicación de la reducción autonómica por parentesco en las adquisiciones inter vivos y para la aplicación de las bonificaciones autonómicas por parentesco en las adquisiciones mortis causa e inter vivos sujetas al impuesto».

Y así:

15.1. Concepto mortis causa

El beneficio central en este impuesto es la bonificación del 75% de la parte de la cuota tributaria que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo que pertenezca a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Hasta esta reforma se exigía que el sujeto pasivo tuviera su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto, el cambio consiste en eliminar tal exigencia.

15.2. Concepto donaciones

Existe también un beneficio para las adquisiciones inter vivos de importe distinto según el parentesco entre los intervinientes. La bonificación es del 75% con un límite de 150.000 euros a favor de las adquisiciones inter vivos efectuadas por los padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, que tengan, en todos los casos, un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros a la fecha del devengo del impuesto.

De entre sus requisitos desaparece la exigencia de que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo. Sin perjuicio de lo dicho respecto de la modificación análoga en el concepto mortis causa, en las donaciones, la eliminación de este requisito tiene un impacto menor en la medida en que para la aplicación del bloque normativo valenciano es necesario, precisamente, la residencia en tal comunidad del donatario salvo en los casos de transmisión de inmuebles donde opera como punto de conexión el lugar de ubicación del mismo.