

PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN 2010 POR LAS LEYES ESTATALES Y AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

Inspector de Hacienda del Estado.

Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón

Extracto:

COMO en años anteriores se analizan en el artículo las principales novedades introducidas por normas estatales y autonómicas en impuestos cedidos (singularmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Palabras clave: novedades para 2011, ITP y AJD e ISD.

MAIN CHANGES IN 2010 FOR STATE AND REGIONAL LAWS IN THE INHERITANCE AND GIFT TAX AND TRANSFER TAX AND STAMP DUTY

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

Inspector de Hacienda del Estado.

Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón

Abstract:

As in previous years, this paper analyses the main novelties that have been made in the Central Government Central Taxes (specially the inheritance and gift Tax and the transfer and stamp Tax) with the changes introduced by different central acts and the autonomous regions.

Keywords: new developments for 2011, Transfer Tax and Stamp Duty and Inheritance and Gift Tax.

Sumario

Introducción.

- I. Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.
- II. Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.
- III. Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono.
- IV. Normativa autonómica.
 1. Andalucía. Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.
 2. Aragón. Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
 3. Asturias. Ley 13/2010, de 28 de diciembre, del Principado de Asturias, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011.
 4. Canarias. Ley 11/2010, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2011 y Ley 1/2011, de 21 de enero, de la Comunidad Autónoma de Canarias, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.
 5. Cantabria. Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.
 6. Castilla-La Mancha. Ley 16/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2011 y Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 7. Castilla y León. Ley 19/2010, de 22 de diciembre, de Medidas Financieras y de Creación del Ente Público Agencia de Innovación y financiación empresarial de Castilla y León.
 8. Cataluña. Ley 24/2010, de 22 de julio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de aprobación de la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público.

9. Extremadura. Ley 18/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2011 y Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
10. Galicia. Ley 8/2010, de 29 de octubre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la reactivación del mercado de viviendas, su rehabilitación y financiación, y otras medidas tributarias y Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas fiscales y administrativas.
11. La Rioja. Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011.
12. Islas Baleares. Ley 6/2010, de 17 de junio, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, por la que se adoptan medidas urgentes para la reducción del déficit público.
13. Madrid. Ley 5/2010, de 12 de julio, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales para el Fomento de la Actividad Económica. Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.
14. Región de Murcia. Ley 2/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por la que se adapta la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas. Ley 3/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de modificación de la regulación de algunos de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Ley 4/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2011.
15. Valencia. Ley 16/2010, de 27 de diciembre, de la Comunitat Valenciana, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

INTRODUCCIÓN

Las modificaciones relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) han sido pocas, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico, durante 2010. Lo que ocurre es que su insignificancia numérica no puede esconder su indudable trascendencia práctica. Así por ejemplo, en el ITP y AJD, el Estado, dejando al margen la tarifa de los títulos nobiliarios, solo ha implementado una medida, pero esa medida ha supuesto la práctica desaparición del concepto operaciones societarias que queda únicamente para las reducciones de capital y la disolución de entidades.

Por otro lado, y como no podía ser de otra manera, la mayor parte de las medidas responden a la situación económica que se está atravesando. La consecuencia es una mayoría de normas con trascendencia recaudatoria sobre las de carácter puramente técnico.

En el ámbito autonómico se da la habitual e inevitable dispersión, pero también la frecuente línea de actuaciones coincidentes. En ese denominador común puede ubicarse el que, además, o en lugar de la ley de «acompañamiento», ha habido normas a mitad de año (leyes ordinarias o decretos-leyes) para hacer frente a la situación de déficit público y de crisis económica. La mayor parte de esas normas «anticipadas» han consistido en un reforzamiento de los ingresos públicos mediante el incremento de los tipos impositivos en distintas figuras tributarias. Se ha legislado por ejemplo en impuestos cedidos poco normados autonómicamente, como el impuesto especial sobre medios de transporte o el de venta minorista de determinados hidrocarburos.

Por su importancia práctica, y a pesar de estar extramuros de este trabajo, debe resaltarse el que se han ido creando nuevas figuras en la imposición propia (han sido varias las comunidades autónomas que han decidido gravar el uso de bolsas de plástico), se ha incrementado en otras la tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (aumento que se une al también efectuado por el Estado respecto de su tramo) y que, a la espera de cómo se configure definitivamente la tributación del juego *on-line*, ha habido comunidades autónomas que ya han ido implantando medidas tributarias relacionadas con tal circunstancia o con la evidente situación de crisis del sector, que une la general a una particular.

Desde una perspectiva formal y de un tono absolutamente menor, 2010 ha sido un año en el que, sin llegar al hito que supuso la Ley 4/2008, se han alumbrado situaciones o «figuras» desconocidas en nuestro ordenamiento. Así, si en 2008 se incorporó la modalidad de impuesto «suprimido»,

ahora aparece el de «exento parcial definitivo». Aquella la inauguró el Impuesto sobre el Patrimonio, cuya ley reguladora sigue vigente, pero con una bonificación del 100 por 100 y una autocalificación de impuesto suprimido que no impide una eventual reactivación de la figura por el rápido expediente de eliminar la bonificación.

Ahora es el gravamen de operaciones societarias el que rompe moldes porque, sin declarar explícitamente su supresión, del juego combinado de la exención que recoge el Real Decreto-Ley 13/2010 y de las previsiones de la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, resulta que ni hay gravamen ahora ni puede haberlo, como luego se argumenta, en el futuro.

También se verá que el modo de promulgarse las normas en diciembre pasado pueden servir a los estudiosos de la Teoría General del Derecho para ejemplificar sus lecciones sobre las fuentes formales, en un sentido difícil de definir, con lo acaecido entre el 3 de diciembre y fin de año.

I. REAL DECRETO-LEY 13/2010, DE 3 DE DICIEMBRE, DE ACTUACIONES EN EL ÁMBITO FISCAL, LABORAL Y LIBERALIZADORAS PARA FOMENTAR LA INVERSIÓN Y LA CREACIÓN DE EMPLEO

La exposición de motivos de esta norma liga la medida de ITP y AJD que ahora se comentará con las introducidas en el Impuesto sobre Sociedades relativas a la libertad de amortización, al régimen de empresas de reducida dimensión y a las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Establecido ese vínculo, justifica la exoneración del gravamen por la modalidad de operaciones societarias de todas las dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas en la actual coyuntura económica y en que es conveniente suprimir los obstáculos que dificulten el logro de superiores fines macroeconómicos.

El primer comentario ha de ser sobre la fuente normativa empleada, su relación con la coetánea ley de presupuestos, y el modo de producción y entrada en vigor de ambas. En el mes de diciembre de 2010 se dio la situación, ciertamente peculiar pero no restringida a esta medida sino concurrente también en otras relativas al Impuesto sobre Sociedades, de aprobarse una norma (en el decreto-ley) que mejoraba (en términos de beneficio fiscal) a la que se estaba debatiendo en Cortes Generales en la tramitación de la citada ley de presupuestos.

La ley de presupuestos incorporaba, y así formalmente se aprobó en su disposición adicional séptima, determinados incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el ITP y AJD. A diferencia de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 13/2010, el beneficio se extendía solo a los años 2011 y 2012, se limitaba exclusivamente a los aumentos de capital social y se restringía a las entidades que cumplieran con los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

Que se llegara a aprobar en esta norma posterior un beneficio más restrictivo que el establecido 20 días antes no era deliberado. De hecho, el grupo socialista presentó una enmienda para que la ley de presupuestos recogiera finalmente lo mismo que incluía el decreto-ley. Sin embargo, el juego de las mayorías parlamentarias en el Senado impidió su aprobación.

Se estaba entonces ante una primera norma de beneficio fiscal más amplio (establecía la práctica eliminación del gravamen), aprobada y con entrada en vigor el 3 de diciembre (la del real decreto-ley). Luego se publicó una disposición de igual rango normativo (la aprobada como Ley 39/2010) que establecía un beneficio fiscal más restrictivo sobre la misma materia. En previsión de las dudas o efectos no deseados que esta situación pudiera suponer (y el más evidente sería poder interpretar que desde el 3 de diciembre hasta el fin de mes había un beneficio superior al que se fijaba para 2011 y 2012), la disposición derogatoria única.² del Real Decreto-Ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico derogó lo dispuesto en la disposición transitoria séptima de la Ley 39/2010.

La peculiaridad que predicábamos antes sobre esta situación reside fundamentalmente en que, siendo dos normas publicadas con una diferencia medible en horas, se deroga una ley ordinaria (en concreto la disp. trans. séptima de la Ley 39/2010), que todavía no había entrado en vigor, empleando un real decreto-ley (el 14/2010). Aunque tampoco es menos singular el que habiendo madurado durante la tramitación de la ley de presupuestos un beneficio fiscal limitado a la ampliación de capital de las empresas de reducida dimensión en 2011 y 2012, se considere el 3 de diciembre de extraordinaria y urgente necesidad ampliarlo (pasando de limitado en el tiempo a permanente e irreversible).

En cualquier caso, el resultado final es la vigencia de la norma anterior en el tiempo (el RDL 13/2010).

El texto del beneficio es el siguiente: «Artículo 3. *Modificación 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 modifica el artículo 45.I B).11 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, que queda redactado de la siguiente forma:

"11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea".»

Varias observaciones pueden hacerse sobre la medida:

a) El beneficio se arbitra como exención.

A diferencia de lo que se hizo, por ejemplo, con las operaciones de reestructuración (que se declararon no sujetas por la Ley 4/2008), el beneficio empleado en esta ocasión es el de la exención.

En todos los impuestos, y aunque solo fuera por pura corrección técnica, la distinción entre no sujeción y exención debe ser tenida en cuenta. Pero en el ITP y AJD, formado por tres conceptos incompatibles entre sí, la diferenciación es un punto más relevante. Los efectos de uno u otro beneficio se materializan en que la no sujeción a operaciones societarias abre la posibilidad de gravamen por los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) o actos jurídicos documentados (AJD), mientras que la exención supone un reconocimiento de la sujeción a un determinado concepto y, por tanto, su imposible gravamen por otro distinto.

Los ejemplos de este matiz están bien cercanos. Cuando la citada Ley 4/2008 declaró la no sujeción de las operaciones de reestructuración, fue necesario completar el beneficio, porque se quería eliminar cualquier gravamen, con la exención en los otros dos conceptos del impuesto. Sin embargo, ahora, con la exención de estas operaciones no es necesaria ninguna mención complementaria en TPO o AJD porque lo sujeto y exento a operaciones societarias (la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital o el traslado a España) no puede gravarse por ninguno de los otros dos conceptos.

Otra consecuencia de que se instrumente el beneficio como exención se puede apreciar si se relaciona con el artículo 61 del RITP regulador de la disolución de comunidades de bienes. El apartado 1 del precepto sujeta la disolución de este tipo de entes en aquellos casos en que las comunidades hubieran sido gravadas en su constitución. En concreto, la norma tiene el siguiente tenor: «1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero».

Habiéndose declarado la exención de la constitución de las comunidades de bienes hay que plantearse si, a pesar de ello, puede entenderse «que resultan gravadas en su constitución». Porque de ser así, su disolución tributaría pero, en caso contrario, no habría imposición.

Entendemos, en primer lugar, que la precisión que se analiza («que resulten gravadas en su constitución») aparenta ser un recurso lingüístico para referirse, sin resultar repetitivo, a las comunidades de bienes que resultan concernidas por el impuesto. Que no son todas, sino, entre las constituidas por actos *inter vivos*, solo las que realicen actividades empresariales.

En la misma línea, pero con mayor carga, puede alegarse que el gravamen al que se refiere el artículo 61 es equivalente a la sujeción. Esto es, habiendo sujeción, hay gravamen. Esta apreciación resulta además coherente con interpretar así también la expresión cuando se trata de dilucidar la incompatibilidad entre conceptos impositivos del ITP y AJD.

b) Hechos imposables no sujetos y exentos en operaciones societarias.

La exención que aprueba esta norma se extiende a la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Dado que en este concepto impositivo concurren varios hechos imponibles, y que algunos están exentos y otros no sujetos, se recoge en el siguiente cuadro un resumen de la situación resultante:

Supuestos de no sujeción y de exención en operaciones societarias (desde 3-12-10)

Operación	Tributación en operaciones societarias	TPO / AJD
– Las operaciones de reestructuración (fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el art. 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el art. 94 del TRIS)	Operaciones no sujetas (Ley 4/2008)	Exentas en ambas modalidades.
– «Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro».	No sujeta (Ley 4/2008)	Exentas en ambas modalidades.
– Otros traslados	Exentos (DL 13/2010)	No sujetos
– «La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad».	No sujeta. En la práctica ya se consideraban así.	Exentas en ambas modalidades. El cambio realmente es en el caso de prórroga de sociedad (tributaban en AJD ex art. 75.3), el resto no tributaba.
– « La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.»	No sujeción	Tributa en AJD. SSTS 18-11-2002 y 17-12-2009 dicen que no.
– Otras ampliaciones	Exentas	No sujetas
Aportaciones socios	Exentas	No sujetas
Constitución sociedades	Exentas	No sujetas
Las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España	No sujetas cuando realicen, a través de sucursales EP operaciones de su tráfico en territorio español.	Exenta en ambas modalidades.

c) Alcance objetivo del nuevo beneficio.

En una delimitación negativa, y contando también con los supuestos de no sujeción establecidos con anterioridad a diciembre de 2010, los supuestos efectivamente gravados por este concepto son la disminución de capital y la disolución de sociedades. Estas dos operaciones, que tienen en común no gravar a la entidad sino a los socios, son las únicas que podrían considerarse ajenas al concepto de aportación que la Unión Europea se esfuerza en proteger. Por tanto, su exclusión del beneficio debe entenderse desde esta perspectiva.

Dada su perfecta tipificación mercantil (al menos en el ámbito de las sociedades de capital) el alcance de la exención sobre los supuestos de constitución y ampliación de capital no plantea especiales dudas.

El beneficio que se proyecta sobre las aportaciones de los socios tampoco debería plantearlas porque la exención coincide con el hecho imponible que desde la Ley 4/2008 sujeta las mismas en el artículo 19.2 del Texto Refundido. No obstante, conviene recordar que a finales de 2008 este hecho imponible se amplió porque la redacción anterior (introducida por la Ley 29/1991) gravaba exclusivamente las aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales. Esta ampliación tuvo cierta importancia porque incluía en el gravamen operaciones especialmente destacables en estos dos últimos años: las aportaciones que contablemente se recogieran en la cuenta 118 («aportaciones de socios o propietarios») y las aportaciones que pudieran resultar de los ajustes secundarios por operaciones vinculadas. Destacables las primeras por su singularidad contable y por su previsible frecuencia en unos momentos presididos por el necesario fortalecimiento de la financiación de las empresas. Y destacables las segundas por el impacto que el régimen de las operaciones vinculadas puede suponer sobre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, hay que precisar que el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad se declara exento solo cuando ni una ni otra estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea porque, si lo estuviesen, el beneficio es el de la no sujeción.

d) Alcance subjetivo.

El artículo 55 del reglamento equipara determinadas entidades a sociedades a efectos del impuesto. Evidentemente, todas estas entidades tendrán los mismos beneficios que se establecen para las «sociedades». Estas entidades son personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, contratos de cuentas en participación, copropiedad de buques, comunidades de bienes, constituidas por actos *inter vivos*, que realice actividades empresariales, y la misma comunidad constituida u originada por actos *mortis causa*, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años.

e) Alcance temporal.

La norma, a diferencia de la proyectada en la Ley 39/2010, no tiene ninguna limitación temporal y se configura el beneficio sin plazo máximo de vigencia. Como ese es el efecto normal de cualquier ley, poca precisión adicional puede hacerse.

Lo que sí es más importante desde esta perspectiva es el efecto limitativo que tiene el hecho de haber exonerado de gravamen a estas operaciones. O dicho de otro modo, la irreversibilidad de la medida como consecuencia de lo dispuesto en la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

La directiva (fruto de la refundición de la 69/335/CEE y algunas modificaciones posteriores) proclama los desfavorables efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones para la agrupa-

ción y el desarrollo de las empresas y que la mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones.

Sin embargo, y para evitar mermas recaudatorias indeseables, dejaba a los Estados miembros la posibilidad de continuar sometiendo al impuesto sobre las aportaciones todas o parte de las operaciones consideradas, entendiéndose que el tipo impositivo aplicado debía ser único en el interior de un mismo Estado miembro. Esa fue la opción española y en ese punto se estaba en el inicio de diciembre de 2010.

Pero la directiva también preveía que, una vez que un Estado miembro haya optado por eximir del impuesto sobre las aportaciones la totalidad o parte de las operaciones, no puede volver a imponer dicho gravamen. Por lo tanto, habiendo dado el paso de la exención con el real decreto-ley, parece que queda imposibilitado el Estado español para restablecer esa tributación.

f) Otros efectos.

El que la ampliación de capital esté exenta en el ITP y AJD puede tener como efecto indirecto el reforzar la posición del Reino de España en el expediente de infracción iniciado por la Comisión Europea, mediante carta de emplazamiento, de fecha 19 de marzo de 2009, por la infracción número 2008/4760 relativa al artículo 108 de la Ley de mercado de valores.

El fundamento del expediente es la duda de si en el caso de una aportación de capital a una empresa cuyo activo inmobiliario situado en España represente más del 50 por 100 de su activo total (o cuyo activo incluya valores en otra entidad cuyo activo, a su vez, esté constituido al menos en un 50% por inmuebles radicados en España) y en la que el adquirente, como resultado de dicha aportación, obtiene una posición tal que le permite ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido dicho control, aumenta su participación en ella, además del impuesto sobre las aportaciones de capital (1%) abonado por la empresa, el comprador tendrá que pagar el ITP (cuyos tipos van del 6 al 7%).

Las adquisiciones en el mercado primario de valores tienen a estos efectos algunas particularidades:

- Se grava la adquisición de valores que, en puridad, no es hecho imponible ni del IVA ni del ITP y AJD. Por eso no estamos ante una excepción a la exención que recoge el artículo 108.1, sino ante la configuración de un hecho imponible específico.
- Lo que se grava no es ni la adquisición de derechos de suscripción ni la ampliación de capital resultante.

Las razones que pueden, y suelen, esgrimirse sobre esta cuestión son diversas: que la legislación española podría no ser conforme al artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE y podría también obstaculizar la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales consagradas en los artículos 43 y 56 del Tratado CE y los correspondientes artículos del Acuerdo del EEE, ya que este trato fiscal podría disuadir a las empresas de establecerse en España mediante la inversión en una empresa ya existente cuando se den los requisitos del artículo 108.

Además, y es central en este expediente, se alega doble imposición. Nuestra opinión es que esta no se daba en la operación de una aportación de capital a una entidad tenedora de inmuebles que permita ejercer o aumentar el control sobre esa entidad. La entidad que amplía capital pagaba el 1 por 100 sobre el importe nominal de la ampliación y el adquirente de las acciones tributaría al 6 o 7 por 100 (según en qué comunidad autónoma se considere el hecho imponible) sobre la parte proporcional del valor real actual de los inmuebles de la sociedad sitos en España correspondiente al porcentaje del capital social que tiene dicho adquirente. Es decir, que ni había identidad de hecho imponible ni de sujeto pasivo ni de base imponible.

Pero en el nuevo marco normativo, estando exenta la ampliación de capital, la posibilidad de apreciar un doble gravamen «efectivo» (entendiendo la doble imposición como dos pagos impositivos) queda todavía más diluido. Razonar en este punto que la ampliación de capital sigue estando gravada (por sujeta, aunque exenta) parece improcedente. Una cosa es el uso que en ese sentido hemos hecho antes, a efectos de incompatibilidad entre conceptos impositivos o para delimitar la sujeción sin exención de la disolución de comunidades, y otra entender que una operación exenta pueda calificarse como gravada a efectos de la doble imposición. Entre otras razones porque, precisamente, la exención es uno de los remedios de la doble imposición.

II. LEY 39/2010, DE 22 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2011

En el ITP y AJD se procede a actualizar la escala que grava la transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios al 1 por 100.

La ley de presupuestos incorporaba, y así formalmente se aprobó en su disposición adicional séptima, determinados incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el ITP y AJD. En concreto, se establecía que: «Durante los años 2011 y 2012, se exoneran de la modalidad de operaciones societarias los aumentos de capital social de todas las entidades que cumplan con los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, regulado en el Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

Sin embargo, como ya se ha dicho, con efectos desde el 1 de enero de 2011, el Real Decreto-Ley 14/2010 derogó esta disposición adicional séptima quedando en vigor lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 13/2010.

III. LEY 40/2010, DE 29 DE DICIEMBRE, DE ALMACENAMIENTO GEOLÓGICO DE DIÓXIDO DE CARBONO

El artículo 48.2 de la Ley 22/2009 reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, estableció que las comunida-

des autónomas pueden regular los aspectos de gestión y liquidación del ISD. No obstante, el Estado retiene la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes comunidades autónomas, implantando este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

Pues bien, la disposición final séptima de esta ley modifica el apartado 4 del artículo 34 de la Ley del ISD para incorporar a las Comunidades Autónomas de Asturias y Baleares en el listado de las que tienen el sistema de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio. Las que lo tienen para 2011 son las siguientes:

- Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Comunidad Autónoma de Aragón.
- Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.
- Comunidad Autónoma de las Illes Balears.
- Comunidad Autónoma de Canarias.
- Comunidad Autónoma de Castilla y León.
- Comunidad Autónoma de Cataluña.
- Comunidad Autónoma de Galicia.
- Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

IV. NORMATIVA AUTONÓMICA

1. Andalucía. Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad

Desde una perspectiva formal, hay que señalar que la Ley 11/2010 fundamentalmente lo que hace es modificar determinados preceptos del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (DLeg. 1/2009, de 1 de septiembre) y retomar en alguna de esas modificaciones la redacción que dio a esos preceptos mediante el Decreto-Ley 4/2010. Desde la perspectiva sustantiva, la ley enmarca sus medidas, en general de incremento de la carga tributaria, en la idea de reducción del déficit.

Con esa orientación hay que entender entonces que en el IRPF se creen tres nuevos tramos en la tarifa autonómica para bases superiores a los 80.000 euros o que se maneje esa misma cifra (100.000 en declaración conjunta) para limitar algunas deducciones.

Se crean además impuestos propios como el de depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía o de corte medioambiental (sobre las bolsas de plástico de un solo uso o sobre depósito de residuos radiactivos). Las modificaciones en los impuestos cedidos (incluyen también la regulación del tramo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) van, como ahora se verá, en la misma línea.

1.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- A) Se establece, para los contribuyentes de grupos III y IV, el requisito de patrimonio preexistente para la aplicación de la ya existente reducción autonómica (de importe variable) a favor de personas con discapacidad cuya base imponible no supere los 250.000 euros. En concreto, se debe cumplir, además de la consideración legal de discapacidad y no superar una base imponible de 250.000 euros, que su patrimonio preexistente sea inferior a 402.678,11 euros (primer tramo de la escala del art. 22 de la ley del impuesto).
- B) En la reducción propia del 99 por 100 por la donación de dinero a descendientes menores de 35 años (o con discapacidad) para la adquisición de vivienda habitual, se añade, a la exigencia de que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22, el que sea la primera vivienda habitual.

1.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- A) Se eliminan los tipos reducidos en transmisiones de viviendas protegidas que existían tanto en TPO como en AJD, quedando en vigor unos tipos del 3,5 por 100 y 0,3 por 100 respectivamente cuando se trate de la vivienda habitual del adquirente menor de 35 años (o discapacitado) y siempre que el valor real no supere los 130.000 euros.
- B) Mediante el Decreto-Ley 4/2010 se introdujo en el texto refundido un artículo 42 bis, que ahora se vuelve a reconocer, relativo a una dispensa formal a favor de las escrituras de cancelación hipotecaria.

Ese artículo señala que «A los efectos de lo dispuesto en los artículos 51 y 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no será obligatoria la presentación por parte de los sujetos pasivos ante la Agencia Tributaria de Andalucía de las escrituras públicas que formalicen, exclusivamente, la cancelación de hipotecas sobre bienes inmuebles, cuando tal cancelación obedezca al pago de la obligación garantizada y resulten exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo previsto el artículo 45.1 B).18 de la citada ley, entendiéndose cumplido lo previsto en el citado artículo 51.1 mediante su presentación ante el Registro de la Propiedad.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de los deberes notariales de remisión de información relativa a tales escrituras, conforme al artículo 52 del mismo texto legal».

La normativa general del impuesto (arts. 51 a 55 del TRITP) recoge un sistema de obligaciones formales basado fundamentalmente en la presentación de los documentos en las oficinas tributarias. Por lo que ahora interesa, el artículo 54 exige, para que un acto sujeto y exento al impuesto surta efectos en una oficina o registro público, que conste declarada la exención por la Administración Tributaria o que, al menos, se haya presentado el documento ante esta.

Lo que hace la normativa andaluza es, en el caso de la cancelación de hipotecas sobre bienes inmuebles (operación sujeta y exenta), eximir de esa presentación, equiparando la hecha ante el Registro de la Propiedad (hay que entender en su condición de tal y no como oficina liquidadora) a la exigida por el artículo 51.1 y 54 del TRITP. Con ello se reducen las cargas formales al contribuyente sin merma significativa de la información que la Administración mantiene sobre estas operaciones.

Queda en esta construcción un margen de interpretación sobre si la presentación ha dejado de ser obligatoria en cualquier caso (como parece apuntar el primer inciso: «no será obligatoria la presentación...») o si simplemente ha dejado de ser obligatorio presentarla ante la Agencia andaluza (idea que se apoyaría en que la presentación ante el registro se equipara a la hecha ante un órgano tributario).

De ser buena la segunda interpretación, ceñida a la literalidad de la norma, lo que esta hace es dar la opción de sustituir la presentación ante la Agencia andaluza por la presentación ante el Registro. Y de ser así, no debería confundirse la voluntaria presentación ante el Registro (a los pertinentes efectos civiles) con la obligatoria presentación o ante la Agencia o ante el Registro correspondiente.

2. Aragón. Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón

2.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Conforme a lo establecido por leyes de años anteriores, el porcentaje de reducción aplicable desde 1 de enero de 2011 en los beneficios por adquisición ínter vivos o mortis causa de negocios empresariales o participaciones, así como la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del fallecido, es del 99 por 100.

Por su parte, la Ley 12/2010 contiene las siguientes medidas:

- A) Elevación del límite de reducción por adquisición de vivienda habitual. Se «redondea» el límite estatal en la reducción por vivienda habitual hasta dejarlo en 125.000 euros.
- B) Requisitos «formales» para la aplicación de la reducción del 100 por 100 en el concepto de donaciones.

Con efectos desde 1 de enero de 2009 se estableció en Aragón una reducción para las donaciones entre parientes más cercanos con un límite de 300.000 euros. Entre otros requisitos se estableció que debía constar la donación en escritura pública.

Para 2010 se estableció que no es necesario tal tipo de formalización en dos supuestos:

- Cuando la donación se efectúe como consecuencia de un proceso de separación o divorcio, siempre que conste en el convenio regulador aprobado judicialmente. La excepción parece lógica porque, existiendo aprobación judicial, la fehaciencia de la donación no requiere de escritura pública para el adecuado control tributario.
- En los contratos de seguros sobre la vida, en los que el titular efectúa aportaciones a favor del cónyuge o de los hijos, será suficiente la presentación de la póliza o documento contractual de cobertura del riesgo. Aquí a lo que se da credibilidad es a un documento privado que las partes intervinientes, normalmente entidad financiera y clientes, firman en el momento de contratar el producto. Debe destacarse que, a pesar de tratarse de «seguros sobre la vida», el concepto impositivo concernido en el impuesto es el de donaciones. Existe adquisición lucrativa *inter vivos* en estos casos porque una persona (en el esquema habitual, el padre o la madre) efectúa unos pagos a la entidad bancaria para que esta entregue un capital al hijo cuando se produzca una determinada contingencia. El devengo se produce no en el momento de las aportaciones sino en el rescate de las mismas.

Para 2011 la modificación consiste en precisar que: «La donación deberá formalizarse en escritura pública, debiendo presentarse, dentro del plazo para el pago del impuesto en periodo voluntario, copia simple de la misma junto a la correspondiente autoliquidación, en la que se aplique el citado beneficio. Por tanto, si vencido el plazo de presentación de la autoliquidación, esta no se presentó o se presentó sin aplicar el beneficio, no cabría ni la opción de presentar una extemporánea ni pedir la rectificación de la presentada para añadir la reducción no liquidada.

2.2. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

- A) Se crea una bonificación de la cuota tributaria del 100 por 100 en los arrendamientos de determinadas fincas rústicas que no superen un canon de 9.000 euros. Este beneficio se completa con la liberación de la obligación de presentación de autoliquidación. Se trata con ello de extender al arrendamiento de fincas rústicas el régimen que ya existía para el arrendamiento de fincas urbanas destinadas a vivienda.
- B) Se equiparan préstamos y créditos hipotecarios a los efectos de la bonificación del 100 por 100.

Las primeras copias de escrituras que documentan determinadas operaciones recogidas en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios tienen reconocidos en esa norma el beneficio de la exención.

Ya para 2009 en Aragón se amplió el privilegio –aunque en forma de bonificación del 100%– a la modificación de determinadas condiciones financieras recogidas en esa ley pero no amparadas por la exención.

En 2010 se extendió la normativa autonómica sobre los préstamos a los créditos hipotecarios. Debe repararse en que lo que se «trasladó» a los créditos hipotecarios es exclusivamente la bonificación autonómica ya existente para los préstamos, pero no la exención reconocida por la legislación general en determinados casos.

En este estado normativo había créditos no exentos (porque tal figura bancaria no goza de la exención en la interpretación de la DGT) a los que no alcanzaba la bonificación. Esto es lo que se soluciona para 2011: se bonifican los créditos en aquellos casos en que un préstamo está exento conforme a la normativa estatal.

Las posibles situaciones de operaciones de novación de préstamos o créditos hipotecarios en esta comunidad autónoma, referidas a su tributación en el ITP y AJD, son las siguientes:

Posible contenido	Régimen fiscal
La alteración del plazo	Sujeta y exenta Ley 2/1994 si se trata de un préstamo. Bonificada si se trata de un crédito.
Las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente	Sujeta y exenta Ley 2/1994 si se trata de un préstamo. Bonificada si se trata de un crédito.
El método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo	Bonificada al 100% en Aragón (préstamos o créditos hipotecarios sobre inmuebles radicados en tal comunidad autónoma).

C) Se crea una bonificación de la cuota tributaria del 50 por 100 en operaciones de préstamo a microempresas.

El beneficio afecta al concepto de AJD porque se proyecta no sobre la operación de préstamo (de suyo ya exenta en cuanto tal negocio jurídico en TPO) sino sobre las primeras copias de escrituras públicas que documenten contratos de préstamo. Por eso es necesario que el préstamo esté acompañado de una garantía (la hipotecaria) inscribible en algún Registro pues, sin tal negocio accesorio, el préstamo no estaría sujeto a AJD.

El contribuyente ha de ser «microempresa autónoma», según la definición dada por la «Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas».

Como su denominación indica, el contenido de la misma es una recomendación a los Estados miembros para que adopten la utilización de las clases de tamaño empresarial que se recogen en su anexo. Entre esas clases, la definición de microempresa se construye sobre un número de empleados menor de 10 personas (computables en los términos que explicita la propia recomendación) y sobre otro requisito adicional que se cumple, o bien con un volumen de negocios anual inferior a los 2 millones de euros, o bien con un balance general anual inferior también a esa cifra.

La condición de «autónoma» se delimita negativamente como la que no está asociada ni vinculada a otra empresa en los términos de la propia resolución.

Otros requisitos que deben cumplirse son los siguientes:

- a) La microempresa deberá tener la residencia fiscal en la Comunidad Autónoma de Aragón.
- b) Al menos el 50 por 100 del préstamo debe destinarse a la adquisición o construcción de elementos de inmovilizado material ubicados en la Comunidad Autónoma de Aragón afectos a una actividad económica. La puesta en funcionamiento de la inversión ha de producirse antes del transcurso de dos años desde la obtención del préstamo.
- c) El inmovilizado material deberá mantenerse durante el plazo mínimo de cinco años, excepto que su vida útil fuera inferior.
- d) Deberá constar en la escritura pública de formalización del préstamo el destino de los fondos obtenidos.

D) Obligación de información en determinadas operaciones societarias

De modo análogo a lo ya hecho por otras comunidades autónomas, en Aragón se ha regulado una deducción en cuota del IRPF para inversiones hechas en el Mercado Alternativo Bursátil. Lo que se regula en operaciones societarias es una obligación formal a cargo de las entidades que amplíen capital cuando alguno de sus socios pueda acogerse a la deducción del IRPF.

Aunque no dice nada la norma, debe entenderse que la exención de las ampliaciones de capital en el concepto de operaciones societarias incluida en el Real Decreto-Ley 13/2010 no invalida esta obligación y que, por tanto, debe considerarse subsistente.

2.3. Medidas procedimentales

A) Medidas relativas a los honorarios de los peritos en la tasación pericial contradictoria.

Fundamentalmente para evitar desviaciones indeseables entre el depósito exigido por el perito tercero y su facturación final, se establece que esta no puede ser superior a la provisión de fondos que se pudiera haber determinado como depósito. Además, la Administración tributaria podrá, mediante resolución motivada, desestimar la fijación de los honorarios por el perito tercero, cuando considere que los mismos resultan, desde criterios técnicos o financieros, abusivos o desproporcionados para el interés económico del contribuyente o para el interés público general.

B) Medidas relativas a las valoraciones inmobiliarias de otras comunidades autónomas.

En la comprobación de valor de bienes hereditarios puede suceder que se incluyan inmuebles no radicados en la comunidad autónoma competente para liquidar la herencia. En tales casos, es aquella donde esté radicado el bien la que debe proceder a su valoración. En aras de la celeridad, la norma aragonesa prevé expresamente que los valores comprobados por otra

comunidad autónoma puedan ser aplicados a los procedimientos de aplicación de los tributos cedidos gestionados por la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón. Cuando así suceda, se asume también la motivación de tal valor y la obligación de notificación al obligado tributario tanto del resultado de la valoración como su motivación.

3. Asturias. Ley 13/2010, de 28 de diciembre, del Principado de Asturias, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011

En el Principado ya hubo en julio una norma que introdujo importantes reformas en su sistema tributario. Fue la Ley 5/2010, de 9 de julio, del Principado de Asturias, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público. En ella se reguló la escala autonómica aplicable a la base liquidable general del IRPF creando dos tramos superiores para bases liquidables superiores a 90.000 euros (con un marginal del 24%) y a 175.000 con un tipo marginal del 25 por 100. También estableció una nueva tarifa en el ISD con doce tramos y, finalmente, estableció una tarifa para ITP y AJD con los siguientes tramos:

Base liquidable	Tipo aplicable
Entre 0 y 300.000 euros	8%
Entre 300.000,01 y 500.000 euros	9%
Más de 500.000 euros	10%

En la Ley 13/2010, además de actualizar las deducciones en el IRPF, se precisa el modo de aplicación de la tarifa anterior en TPO. Así, donde el cuadro anterior de la Ley 5/2010 decía «base liquidable», ahora se dice valor del bien o derecho. De este modo, y conforme a la nueva redacción de la norma, el tipo aplicable lo da el valor total del íntegro del bien o derecho. Una vez determinado el tipo precedente, se aplica sobre la base liquidable correspondiente a la transmisión, constitución o cesión gravada. La diferencia puede estribar (al margen de eventuales reducciones de la base imponible) en que la operación gravada no se realice sobre la totalidad del bien sino sobre una parte.

Es decir, que una transmisión del 10 por 100 de un bien valorado en 400.000 euros pagaría el 9 por 100 (porque el valor del bien está entre 300.000,01 y 500.000 euros) sobre 40.000 (base liquidable de la operación).

4. Canarias. Ley 11/2010, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2011 y Ley 1/2011, de 21 de enero, de la Comunidad Autónoma de Canarias, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias

Aunque la Ley 1/2011 tiene como objetivo preferente el crear un impuesto sobre las labores del tabaco, se incorporan algunas medidas tributarias sobre impuestos cedidos en sus disposiciones finales. En cuanto al impuesto propio que se crea baste decir que grava únicamente aquellas labores

de tabaco que se consumen en las islas y que se configura con una estructura monofásica con hechos imponible en fabricación e importación.

- A) Se fija en la Ley 11/2010, modificando el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, el tipo de gravamen por el concepto de TPO de la constitución de una opción de compra sobre bienes inmuebles, que se fija en el 1 por 100.

De no existir esta norma, las opciones de compra sobre bienes inmuebles tributarían al tipo del 6,5 por 100 por no existir regla especial para este hecho imponible y ser aplicable entonces, conforme al artículo 11 del Texto Refundido del Impuesto, el gravamen que corresponda según el bien transmitido: en Canarias el tipo por TPO si se trata de la transmisión de bienes inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, es con carácter general del 6,5 por 100.

Conviene recordar que la opción de compra se puede gravar por TPO o por AJD. En este segundo caso, para el que no hay regla autonómica especial, el tipo de gravamen aplicable es el general de los documentos notariales en Canarias del 0,75 por 100. La base imponible es el valor real y no la regla especial que para TPO contempla el artículo 14.2 del Texto Refundido del Impuesto.

- B) Supuestos de equiparación de préstamos y créditos hipotecarios. La disposición final tercera.Uno de la Ley 1/2011 extiende el tipo de gravamen reducido del 0,4 por 100 aplicable a los préstamos hipotecarios también a los créditos, siempre que, entre otros requisitos, conciernan a inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual.

En la modalidad gradual de AJD será de aplicación el tipo cero a las escrituras públicas de novación modificativa de créditos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo, o a ambas. Se aplica entonces un tipo cero a los créditos hipotecarios en los casos en que el préstamo hipotecario estaría exento conforme a la citada Ley 2/1994.

Al hilo de esta equiparación, y de la que ya se ha comentado respecto a Aragón, conviene precisar que la DGT niega con sólidas bases que el régimen tributario de préstamos y créditos deba ser el mismo, fundamentalmente por la prohibición de la analogía y porque la equiparación que el artículo 15 del TRITP hace de préstamos personales y cuentas de crédito debe restringirse a los solos efectos de su liquidación, esto es, a efectos de considerar estas hecho imponible del impuesto por su asimilación a los préstamos. Pero, sentada así su sujeción, la liquidación de ambos negocios jurídicos pueden seguir reglas distintas según las diferencie o no el legislador.

No obstante ese criterio tributario, autónomo y fundado, hay que reconocer que el que la Dirección General de Registros y Notariado permita la subrogación y novación de créditos hipotecarios tras la Ley 41/2007, y que el Real Decreto 716/2009 lo confirme, contribuyen poco a la claridad en la aplicación de las normas.

- C) Se regulan unos supuestos de equiparación a cónyuges. Así, los miembros de las parejas de hecho tienen la asimilación a los cónyuges, con respecto al ISD, al ITP y AJD y a las deducciones autonómicas del IRPF, aunque no a la tributación conjunta respecto al tramo autonómico del IRPF.

5. Cantabria. Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero

La Ley 11/2010 crea en Cantabria el Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso como tributo de corte medioambiental. En los impuestos cedidos se ha legislado sobre los tributos del Juego, el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte (regulando tipos de gravamen aplicables a los medios de transporte incluidos en los epígrafes del apartado 1 del art. 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales), sobre el IRPF (regulando determinadas deducciones en cuota y fijando la escala autonómica en ocho tramos), y, con menor trascendencia, sobre el ISD.

En este impuesto se sigue manteniendo el beneficio para contribuyentes de grupos I y II fijado por el artículo 10.dos de la Ley 6/2009, consistente en una bonificación autonómica del 99 por 100, 95 por 100 o 90 por 100 de la cuota tributaria en función de que la base imponible no supere los 175.000 euros, 250.000 euros y 325.000 euros, respectivamente.

Este beneficio central se acompañó de las siguientes bonificaciones:

- Bonificación autonómica del 99 por 100 por la donación de la primera vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario (realizada a descendientes y adoptados, y con el límite de 200.000 euros del valor real de la vivienda donada).
- Bonificación autonómica del 99 por 100 por la donación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a favor del cónyuge o pareja de hecho.
- Bonificación autonómica del 99 por 100 de la cuota tributaria hasta los primeros 100.000 euros donados, en la donación de metálico realizada a descendientes, adoptados, cónyuges o pareja de hecho.

Pues bien, en las tres bonificaciones se introducen las siguientes precisiones:

- La Ley 6/2009 exigía que el donatario tuviera una renta familiar inferior a 4 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) anual. Tal renta familiar se definía por la agregación de la diferencia entre base imponible general y el importe del mínimo personal y familiar más la base imponible del ahorro del IRPF. Lo que se detalla ahora es que tales datos hay que referirlos a la última declaración del IRPF de todos los componentes de la unidad familiar del donatario que haya debido presentarse a la fecha de realización de la donación.
- Se introduce el límite de que la bonificación se podrá aplicar por el mismo donatario en la donación de una única vivienda o terreno para construirla.

6. Castilla-La Mancha. Ley 16/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2011 y Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la ley de presupuestos se regulan los tipos de gravamen sobre el juego del bingo y el de casinos. En la Ley 18/2010 se introducen tres medidas relativas al IRPF:

- Se aprueba la escala autonómica en los mismos términos en que existía para 2010.
- Se habilita a la ley de presupuestos para modificar en el futuro tal escala.
- Se extiende a 2011 la deducción por inversión en vivienda habitual en el IRPF manteniendo los límites, requisitos y circunstancias vigentes a fecha de 1 de enero de 2010 según la ley general del impuesto (la Ley 35/2006).

7. Castilla y León. Ley 19/2010, de 22 de diciembre, de Medidas Financieras y de Creación del Ente Público Agencia de Innovación y financiación empresarial de Castilla y León

En esta norma se ha legislado sobre el IRPF y sobre tributos del juego. En el IRPF incrementa esta comunidad su elenco de deducciones que son, para 2011, las siguientes:

- Por familia numerosa.
- Por nacimiento o adopción de hijos.
- Por partos múltiples o adopciones simultáneas.
- Por gastos de adopción.
- Por cuidado de hijos menores.
- Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar.
- Por paternidad.
- De los contribuyentes residentes en Castilla y León afectados por minusvalía.
- Para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes.
- Por adquisición de vivienda por jóvenes en núcleos rurales.
- Por inversión en instalaciones medioambientales y de adaptación a discapacitados en vivienda habitual.
- Por alquiler de vivienda habitual.
- Por cantidades donadas o invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León.
- Por cantidades donadas a fundaciones de Castilla y León.

En los tributos sobre el juego se ha procedido a una importante modificación de los parámetros principales de su imposición. De este modo, partiendo del esquema habitual en España de imposición sobre el bingo «tradicional» (20% sobre el valor facial de los cartones), se han modificado tanto la base imponible como el tipo impositivo:

- En el juego del bingo la base imponible será el importe del valor facial de los cartones adquiridos (o importe jugado en el bingo electrónico) descontada, en ambos casos, la cantidad destinada a premios.
- Se sigue manteniendo como tipo impositivo general del juego el 20 por 100, pero se fija en el 30 por 100 para el bingo electrónico y se establece una tarifa de tres tramos (del 50% al 55%) para cada adquisición de cartones, acumulando la suma de los valores faciales de los cartones adquiridos por cada sala desde el 1 de enero de cada año.

En la tasa fiscal sobre el juego que grava las máquinas tipos «B» y «C» se regula una baja temporal fiscal de las máquinas por periodos trimestrales, siempre que las empresas no reduzcan en 2011 la plantilla global de trabajadores respecto del año 2010. La ventaja que les supone es una deducción de 900 euros en la cuota tributaria de 2012 correspondiente a cada máquina que haya estado en situación de baja temporal fiscal en el ejercicio 2011.

8. Cataluña. Ley 24/2010, de 22 de julio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de aprobación de la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público

En la Ley 24/2010, con el objetivo prioritario de reducir el déficit público, y en un artículo único, se establece la escala autonómica del IRPF para 2011.

La escala pasa de cuatro a seis tramos: los tres primeros no varían respecto del ejercicio 2010. El cuarto tramo mantiene el tipo impositivo pero abarca solamente hasta una base liquidable general de 120.000,20 euros.

El nuevo quinto tramo abarca la base liquidable general comprendida entre los 120.000,20 euros y los 175.000,20 euros y tiene fijado el tipo impositivo en el 23,5 por 100; y el sexto y último tramo, también nuevo, hace tributar el exceso de base liquidable general sobre los 175.000,20 euros al 25,5 por 100.

Mediante la Ley 19/2010, ha procedido la Comunidad Autónoma de Cataluña a una exhaustiva regulación del ISD. No procede ahora su análisis, pero sí merece la pena recoger el diagnóstico que sobre el impuesto se hace en la exposición de motivos. Ahí se describe la tendencia en determinadas comunidades autónomas a reducir al máximo las cuotas tributarias resultantes, hasta la práctica supresión del impuesto. Y de esa situación colige el legislador catalán otra tendencia, la de percibir este

tributo como un impuesto que grava en exceso las herencias bajas y medias, y, finalmente, que se cuestione y se debata la utilidad y pervivencia del impuesto.

Frente a tal panorama, la Ley 19/2010 quiere mantener la posición del impuesto dentro del sistema tributario, pero corrigiendo lo que califica de inequidades subyacentes. Para ello se traza como objetivos los tres siguientes:

- Reforzar la seguridad jurídica, con una nueva sistematización y redacción y con la incorporación al texto de normas que precisan o aclaran conceptos.
- Reunir en un solo texto todas las normas vigentes en distintos textos legales y, a la vez, introducir nuevas normas, relativas a ámbitos hasta ahora no regulados por normativa propia de Cataluña, con la clara voluntad de enfrentar una regulación completa e integral del impuesto, dentro de los márgenes de capacidad normativa que permite el vigente sistema de cesión de tributos.
- Simplificar y mejorar la gestión del impuesto.

El cambio de mayoría en las Cortes catalanas a finales de 2010 y el anunciado propósito del nuevo gobierno de introducir profundas modificaciones en el impuesto, impedirán previsiblemente que se pueda medir el grado de consecución de tales objetivos.

Finalmente, el Decreto-Ley 3/2010 contiene también medidas tributarias justificadas en la reducción del déficit público. Las más destacadas, junto a un incremento de las tarifas de los vehículos más contaminantes en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, son la elevación de tipos en el ITP y AJD. Así, en TPO los tipos quedan fijados de la siguiente manera:

- a) La transmisión de inmuebles, y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributa al tipo del 8 por 100.
- b) La transmisión de viviendas de protección oficial, así como la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan, salvo los derechos reales de garantía, tributa al tipo del 7 por 100.
- c) La transmisión de medios de transporte tributa al tipo del 5 por 100.

Por su parte, en AJD, el tipo general (formulado como subsidiario) es el 1,2 por 100.

9. Extremadura. Ley 18/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2011 y Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura

En la disposición adicional quinta de la Ley 18/2010 se recoge, para 2011, el tipo de gravamen del 0,1 por 100 en AJD cuando se trate de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias.

En la Ley 19/2010 se contiene una regulación mucho más amplia que supone una profunda modificación del sistema tributario extremeño pues se ejerce la capacidad normativa prácticamente sobre todos los impuestos en que cabe. Se combinan además beneficios fiscales (por ejemplo una batería de deducciones en el IRPF) con incrementos de la presión fiscal (valgan de ejemplo el que se fija un marginal máximo en el IRPF del 24,5% y que se incrementa el Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos regulando el tramo autonómico del mismo).

9.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se introducen los siguientes beneficios fiscales en el impuesto:

A) Reducción en la base imponible de las adquisiciones mortis causa a favor del cónyuge, los descendientes y los ascendientes

- El importe de la reducción es variable. Lo que persigue es que estos contribuyentes puedan reducirse al menos 175.000 euros. Si alcanzan la cifra con otras reducciones, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, la autonómica no procede. Y si esas otras no suman 175.000, el importe de este nuevo beneficio es la diferencia hasta esa cantidad.
- Es necesario que el caudal hereditario del causante no sea superior a 600.000 euros
- Los contribuyentes deben estar comprendidos en los grupos I y II y tener un patrimonio preexistente no superior a los 300.000 euros.
- El beneficio debe solicitarse en plazo, no cabiendo por tanto pedirlo una vez vencido el periodo de declaración.

Se precisa, por técnica liquidatoria, que el límite de 175.000 euros estará referido al valor íntegro de los bienes en los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen (por ejemplo por desmembración de dominio o acumulación de donaciones).

B) Reducción en la donación a descendientes de un solar o del derecho de sobreedificación destinado a la construcción de la primera vivienda habitual.

- El beneficio es del 99 por 100 en el valor neto de la adquisición pero solo sobre los primeros 80.000 euros.
- El donatario debe tener un patrimonio preexistente que le sitúe dentro del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987.
- Debe transmitirse la plena propiedad de un solar o derecho de sobreedificación situado o ejercitable en Extremadura.
- La vivienda deberá estar construida en el plazo máximo de cuatro años desde que se otorgue el documento público de donación, y deberá permanecer en el patrimonio del

donatario durante los cinco años siguientes a la fecha de la obtención de la cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación, salvo que fallezca durante ese plazo o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o empleo más ventajoso u otras análogas.

- Formalmente debe hacerse constar en escritura pública que sobre el solar o el derecho de sobreedificación donado se va a construir la primera vivienda habitual para el donatario o donatarios.

C) Reducciones destinadas al desarrollo de una actividad económica o a la formación.

Bajo este epígrafe agrupamos tres beneficios distintos pero que tienen reglas liquidatorias comunes.

En primer lugar, estas reducciones no podrán superar en conjunto la cantidad de 120.000 euros. Además, si se incumple alguno de sus requisitos deberá presentarse declaración complementaria acompañada, en su caso, de autoliquidación cuando se hubiera optado por este medio en su declaración inicial, ante la misma oficina gestora en la que se presentó la declaración anterior, dentro del plazo de un mes desde la fecha en que se produzca el incumplimiento.

C.1) Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades.

Antes de analizar la reducción autonómica debe destacarse la diferencia con el beneficio estatal sobre la empresa familiar. Este último beneficia teóricamente (porque luego la interpretación de qué sea mantener lo adquirido es, cuando menos, algo laxa) el recibir una empresa y mantenerla. En la autonómica lo que se prima (y nos parece que el interés latente protegido es de igual o mayor importancia que el de la norma nacional) es que se inicie una actividad económica, proceda o no el capital recibido de una empresa familiar preexistente.

- El beneficio es del 99 por 100 sobre los primeros 120.000 euros
- La donación debe formalizarse en escritura pública constando la voluntad de que el dinero donado se destina a los fines protegidos por el beneficio. La constitución de la sociedad o su adquisición debe hacerse en el plazo máximo de seis meses.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado, tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros y mantener lo adquirido 10 años.
- En el caso de empresa individual el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los 3 millones, siendo el límite de 1 millón en el caso de adquisición de negocio profesional. En ambos casos no debe haber vinculación en los términos del Impuesto sobre Sociedades.

- En el caso de adquisición de las participaciones debe adquirirse al menos el 50 por 100 del capital de una sociedad anónima o limitada que realice actividad empresarial o profesional y el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

C.2) Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación.

- El beneficio es del 99 por 100 sobre los primeros 120.000 euros.
- La donación debe formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destina por parte del donatario a su formación de posgrado.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado y tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros.

C.3) Reducción en las donaciones a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional distinto del arrendamiento.

- El beneficio es del 99 por 100 sobre los primeros 120.000 euros.
- En la escritura pública debe constar el destino del inmueble, que debe conservarse, como también la actividad económica, cinco años.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado, estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal y tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización de la donación.
- La constitución de la empresa o del negocio ha de hacerse en el plazo máximo de seis meses y debe tener el domicilio fiscal en Extremadura.

9.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

A) Se regula en TPO la siguiente tarifa en las transmisiones de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto en los derechos reales de garantía:

Porción de base liquidable comprendida entre	Tipo aplicable
Entre 0 y 240.000 euros	7%
Entre 240.000,01 y 360.000 euros	8%
Entre 360.000,01 y 600.000 euros	9%
Más de 600.000 euros	10%

La configuración es de «escala», de tal modo que la cuota íntegra será la suma de las cuotas correspondientes a las cantidades situadas dentro de cada escalón, a las que se aplica el tipo propio de cada uno de ellos.

- B) Tipo del 6 por 100 en TPO por las adquisiciones de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional.

Los requisitos básicos son:

- En la escritura pública en la que se formalice la transmisión debe constar de forma expresa que el inmueble se destinará exclusivamente por parte del adquirente al desarrollo de una actividad empresarial o de un negocio profesional, y deberá conservarse en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la fecha de la transmisión salvo que fallezca durante ese plazo.
- El adquirente debe estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal.
- La actividad tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la transmisión.

- C) Se fija el tipo de gravamen general para los documentos notariales en el 1,15 por 100.

10. Galicia. Ley 8/2010, de 29 de octubre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la reactivación del mercado de viviendas, su rehabilitación y financiación, y otras medidas tributarias y Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas fiscales y administrativas

La Ley 8/2010 profundiza en la línea que se inició en esta comunidad autónoma con la Ley 4/2009 e incorpora medidas fiscales para fomentar el acceso a la vivienda, su rehabilitación y financiación. Estas medidas son las siguientes:

- A) En AJD se reduce el tipo en un 0,25 por 100 para la primera adquisición de vivienda habitual y para la constitución de préstamos hipotecarios para su financiación, dejándolo en un 0,50 por 100, siempre que la suma del patrimonio de los adquirentes para los que vaya a constituir su vivienda habitual y, en su caso, de los demás miembros de sus unidades familiares no sobrepase la cifra de 250.000 euros, más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar que exceda del primero.
- B) En el impuesto sobre TPO, el tipo de gravamen aplicable a la adquisición de viviendas que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación (entendida conforme a la Ley del IVA) será del 6 por 100. La inmediatez de la rehabilitación se concreta en 36 meses, pasados los cuales habrá que acreditar en un plazo de 30 días la realidad de aquella.
- C) Deducción del 100 por 100 de la cuota del Impuesto sobre AJD, en su modalidad de documentos notariales, para la constitución de préstamos hipotecarios destinados a la cancelación de otros préstamos hipotecarios que fueron destinados a la adquisición de vivienda habitual.

Se precisa que en caso de que el nuevo préstamo hipotecario sea de una cuantía superior a la necesaria para la cancelación total del préstamo anterior, el porcentaje de deducción se aplicará exclusivamente sobre la porción de cuota que resulte de aplicarle a la misma el resultado del cociente entre el principal pendiente de cancelación y el principal del nuevo préstamo.

En la Ley 15/2010 se establecen medidas que afectan al IRPF (eliminando en la deducción por autoempleo el límite de edad que existía para los hombres y creando una deducción por acogimiento familiar y otras dos orientadas a fomentar la inversión), al ISD, al ITP y AJD y a la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.

10.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Con la declarada finalidad de promover las agrupaciones de propietarios forestales (dotadas de personalidad jurídica), se establece para las adquisiciones, por causa de muerte o por donación, de parcelas forestales incluidas en la superficie de gestión conjunta de estas agrupaciones una reducción del 99 por 100 del valor de estas parcelas.

Se exige que se mantenga la propiedad de las parcelas por el plazo estatutario que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta de las parcelas.

El 99 por 100 se aplica sobre el resultado de deducir del valor del bien o derecho el importe de cargas y gravámenes, así como la parte proporcional del importe de las deudas y gastos que sean deducibles pero siempre que estos gastos se tuviesen en cuenta en la fijación de la base imponible individual del causahabiente o donatario.

10.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se establece una deducción en la cuota del 100 por 100 con idéntica finalidad que las reducciones del ISD y, además, una deducción del 100 por 100 en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, aplicable a los arrendamientos de terrenos rústicos.

La primera deducción beneficia a las transmisiones onerosas de parcelas forestales incluidas en la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, siempre que esas transmisiones sean realizadas entre miembros de las mismas o bien con terceros que se integren en dichas agrupaciones y mantengan la propiedad por el plazo, contenido en los estatutos sociales, que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta de las parcelas.

La deducción en el supuesto de arrendamiento de fincas rústicas exige que las personas arrendatarias tengan la condición de agricultores profesionales en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas y sean titulares de una explotación agraria, a la cual queden afectos los elementos

objeto del alquiler, o bien socios de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos arrendados.

11. La Rioja. Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011

Conforme a lo que es su técnica legislativa habitual recoge esta Ley 10/2010 todas las medidas fiscales a aplicar en el ejercicio 2011.

En el IRPF establece una reducción de un 1 por 100 en relación con la definida por el modelo de financiación como escala autonómica. En la tributación sobre el juego, y en protección de los puestos de trabajo del sector, se rebaja temporalmente la tributación.

11.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se establece que su principal beneficio (la deducción del 99% de la cuota aplicable a los componentes de los grupos I y II) se aplica, según explica la exposición de motivos, a los ciudadanos con domicilio fiscal en La Rioja y a los contribuyentes que, teniendo domicilio fiscal en otras comunidades autónomas, estas no impidan la reciprocidad en su regulación de los beneficios fiscales de este impuesto.

La dicción literal de esta norma es la siguiente: «Disfrutarán de esta deducción los contribuyentes con residencia habitual durante los cinco años previos al hecho imponible en la Comunidad Autónoma de La Rioja y en otras comunidades autónomas que no excluyan de los beneficios fiscales en este impuesto a los contribuyentes con domicilio fiscal en La Rioja». Por tanto, más que el domicilio fiscal (que conforme a la LGT es donde se tenga la residencia habitual en cada momento) lo decisivo es la situación en los cinco años previos al fallecimiento del causante.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 10/2010 los beneficios riojanos en el impuesto se aplicaban con independencia de dónde tuviera la residencia habitual el causahabiente. La única residencia habitual que había que tener en cuenta, y no por mandato riojano sino conforme a la ley general que regula la cesión del impuesto a las comunidades autónomas, era la del fallecido. En cualquier caso, y aunque la residencia habitual del fallecido que hay que considerar es también la habida en sus últimos cinco años de vida, son categorías distintas. Tanto por su fuente normativa (la del causante la fija la Ley 22/2009 de Cortes Generales y la de los causahabientes es la riojana 10/2010) como por sus efectos (la del fallecido es el punto de conexión que somete una determinada herencia a la legislación riojana y la otra es la que decide si se aplica o no el beneficio).

La inclusión de una suerte de principio de reciprocidad en la aplicación de los beneficios, propia de los tratados internacionales y de las relaciones de yuxtaposición en el sistema internacional, es cier-

tamente novedosa y quizás su aplicación debería ser especialmente cauta. Evidentemente ninguna legislación autonómica excluye de sus beneficios particularmente a los riojanos, por lo que habrá que entender que, en la mente del legislador riojano, están las legislaciones autonómicas que restringen el beneficio en este impuesto a los sujetos pasivos domiciliados en sus respectivos territorios.

Desde luego esta norma pone de relieve alguno de los temas más problemáticos de la normativa autonómica. Por un lado evidencia la distorsión que se da en este impuesto por sumar la irrelevancia de la residencia del sujeto pasivo a la elección como punto de conexión de la residencia del fallecido. Pero está latente también la proyección que las medidas tributarias de una determinada comunidad autónoma pueda o deba tener sobre ciudadanos de otra. Sobre tal cuestión, el legislador riojano parece asumir que si un parlamento autonómico distinto prefiere limitar a sus propios ciudadanos los beneficios que otorga, lo procedente es que los ciudadanos de esa otra comunidad no tengan beneficios en La Rioja.

Por ejemplo, la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana regula en su artículo 12 bis una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del ISD para las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II. Y exige que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. La evidente consecuencia es que un riojano (siempre entendido en este contexto el gentilicio como residente en tal comunidad), que hereda a su padre residente en Valencia, no goza del beneficio. Pero además, en aplicación de la nueva norma riojana, cuando fallezca un residente riojano, su hijo aragonés podrá aplicar el beneficio pero no su hijo valenciano.

La aplicación de la norma autonómica puede llegar a ser poco pacífica. Parece claro que si el heredero ha vivido más de cinco años en La Rioja (siempre referidos a los anteriores a la fecha del fallecimiento), los beneficios le son aplicables. En el otro extremo, si ha vivido más de cinco años en otra única comunidad autónoma, y esta restringe los beneficios a sus residentes, parece también claro que en La Rioja no gozará del beneficio por la adquisición mortis causa. Pero la zona intermedia presenta cierta incertidumbre si la ejemplificamos por la permanencia en 2 o 3 comunidades autónomas, siendo una La Rioja, otra una comunidad autónoma que no limite sus beneficios y la tercera una que sí lo haga.

11.2. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Se ha incorporado en el concepto transmisiones patrimoniales onerosas un nuevo tipo reducido del 6 por 100 (frente al 7% general) aplicable a la adquisición de vivienda para su inmediata rehabilitación.

El siempre esquivo concepto de rehabilitación se remite a la Ley del IVA, pero se exceptúan expresamente algunas partidas: obras destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios, que se considerarán como obras análogas.

La inmediatez se traduce en que las obras de rehabilitación se finalicen en un plazo inferior a 18 meses desde la fecha de devengo del impuesto, entendiendo por tal la fecha de formalización

del necesario documento público. Se precisa también que no se aplicará el 6 por 100 si no consta dicha declaración en el documento ni cuando se produzcan rectificaciones del documento que subsanen su omisión, salvo que las mismas se realicen dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto.

12. Islas Baleares. Ley 6/2010, de 17 de junio, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, por la que se adoptan medidas urgentes para la reducción del déficit público

Fija la escala autonómica del IRPF aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011 del siguiente modo:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto de base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	en adelante	21,5

13. Madrid. Ley 5/2010, de 12 de julio, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales para el Fomento de la Actividad Económica. Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado

La Ley 5/2010 se autojustifica en la situación de crisis económica pero, a diferencia del resto de comunidades autónomas, opta por reforzar los beneficios fiscales en el IRPF. Así, introduce una nueva deducción autonómica para jóvenes emprendedores que inician su actividad durante el año 2010, se crea una deducción por la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil, y se incrementan las cuantías del mínimo por descendiente correspondientes al tercero y siguientes hijos en el máximo permitido a las comunidades autónomas (un 10%).

En virtud de la autorización contenida en la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, y ampliada por la disposición final tercera de la Ley 5/2010, se aprobó el Decreto Legislativo 1/2010 que, como en otras comunidades autónomas, recoge la regulación autonómica, sustantiva y formal, relativa a los seis tributos sobre los que la Comunidad de Madrid ha ejercido competencias normativas: el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio, el ISD, el ITP y AJD, los Tributos sobre el Juego y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La Ley 9/2010 mejora levemente algunas deducciones en el IRPF, rebaja el gravamen de la Tasa Fiscal sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar correspondiente a los juegos del bingo, bingo interconectado y bingo simultáneo (a la vez que incrementa el porcentaje destinado a premios) e introduce algunas mejoras técnicas.

Interesa ahora destacar la relativa al plazo de permanencia de cinco años que se establece como requisito para la aplicación de la reducción del 95 por 100 en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida cuando estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o determinadas participaciones.

En esta norma madrileña la mejora respecto de la redacción estatal es, precisamente, el plazo de cinco años frente al general de diez. Pues bien, frente a la redacción inicial incorporada al texto refundido que extendía el plazo a las transmisiones mortis causa anteriores a 1 de enero de 2010, la nueva redacción señala que resultará aplicable a los bienes o derechos adquiridos por transmisión mortis causa desde el 1 de enero de 2002.

14. Región de Murcia. Ley 2/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por la que se adapta la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas. Ley 3/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de modificación de la regulación de algunos de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Ley 4/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2011

La Ley 2/2010 contiene un artículo único relativo al IRPF para aprobar la tarifa aplicable durante el periodo impositivo de 2010. La tarifa es la que ya la Ley de Cortes Generales 22/2009, 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, definía como subsidiaria para las comunidades autónomas.

El sentido de esta aprobación hay que buscarlo en que la Ley regional 7/2008, de 26 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas en materia de tributos cedidos, tributos propios y tasas regionales para el año 2009, reguló, en su artículo uno, la escala autonómica del IRPF, reduciéndola respecto a la aprobada supletoriamente, en aquel año, en la normativa estatal. Por tanto, la de la Ley 2/2010 rectifica esa reducción y ajusta la tarifa al nuevo reparto paritario entre Estado y comunidades autónomas del rendimiento del impuesto.

La Ley 3/2010 regula aspectos de la imposición propia de la Región de Murcia mientras que la Ley 4/2010 aprueba para el año 2011 la escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general del IRPF, creando dos tramos más de 120.000 y 175.000 euros a los que les

corresponden tipos marginales de 22,5 y 23,5. Regula también porcentajes autonómicos de deducción por inversión en vivienda habitual para jóvenes para el año 2011.

En esta ley se actúa también sobre la tributación del juego (fijando para el bingo tradicional un 18% sobre el valor facial de los cartones y para el bingo electrónico el 30%) aunque se completan con una deducción del 10 por 100 si se mantiene el empleo. En el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se establecen para el año 2011 tipos autonómicos.

15. Valencia. Ley 16/2010, de 27 de diciembre, de la Comunitat Valenciana, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat

La ley hace determinadas adaptaciones técnicas, referidas fundamentalmente al IRPF, respecto de la normativa recogida en 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.

Contiene también una regulación relativa a la tasa que grava las máquinas y el juego del bingo.