

NOVEDADES AUTONÓMICAS EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS (ITP Y AJD E ISD)

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

*Inspector de Hacienda del Estado.
Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón*

Extracto:

Como viene siendo habitual en los últimos años, además de las modificaciones establecidas por las Cortes Generales en los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, estas han ejercido su capacidad normativa para plasmar en sus leyes de medidas o en otro tipo de normas sus respectivas políticas tributarias. En este trabajo se describen los rasgos principales de estas leyes.

Palabras clave: impuestos cedidos, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sumario

1. Comunidad Autónoma de Andalucía. Ley 1/2008, de 27 de noviembre, de medidas tributarias y financieras de impulso a la actividad económica de Andalucía, y de agilización de procedimientos administrativos.
2. Comunidad Autónoma de Aragón. Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
3. Asturias. Ley del Principado de Asturias 6/2008, de 30 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales.
4. Baleares. Ley 1/2009, de 25 de febrero, de medidas tributarias para impulsar la actividad económica en las Illes Balears.
5. Canarias. Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica.
6. Cantabria. Ley de Cantabria 9/2008, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero.
7. Castilla-La Mancha. Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos.
8. Castilla y León. Ley 17/2008, de 23 de diciembre, de medidas financieras y de creación de la Empresa Pública Castilla y León Sociedad Patrimonial y del Ente Público Instituto de Seguridad y Salud Laboral de Castilla y León.
9. Cataluña. Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras.
10. Extremadura. Ley 6/2008, de 26 de diciembre, de medidas fiscales de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
11. Galicia. Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega de medidas tributarias en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009.
12. La Rioja. Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2009.
13. Madrid. Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
14. Murcia. Ley 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.
15. Valencia. Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

El año 2008 ha resultado algo atípico en la producción normativa autonómica de corte tributario.

Por un lado, y en algún caso estrenando la recién adquirida capacidad sobre tal instrumento, han aparecido las primeras normas tributario-autonómicas contenidas en un decreto-ley. Aparentemente, y al margen del posible deseo del inmediato ejercicio de la nueva fuente de derecho que las reformas estatutarias han propiciado en varias Comunidades Autónomas, las circunstancias económicas de 2008 justificarían sobradamente las prescripciones constitucionales y estatutarias para su uso. Desde esta primera perspectiva formal, atinente a las fuentes de derecho, debe recogerse también el que alguna otra Comunidad se suma este año a la fórmula de los decretos legislativos para agrupar en un texto refundido la dispersa normativa de los muy diferentes y cambiantes impuestos cedidos.

También ha sucedido que, por haber legislado por decreto-ley o por haber adelantado en alguna ley específica determinadas medidas fiscales, ha habido Comunidades Autónomas que durante 2008 han volcado su política tributaria en más de una norma o, por el contrario y alternativamente, han vaciado de contenido la que normalmente se suele utilizar para tal fin (la ley de acompañamiento).

En general, no se aprecia para 2009 ningún beneficio fiscal de trascendencia que no se conociera en otras Comunidades Autónomas (tomando por tales, por ejemplo, la práctica eliminación del de sucesiones y donaciones para parientes cercanos). No obstante, se ha ido profundizando en varias de ellas en el otorgamiento de mayores beneficios o en la definición de una menor carga tributaria global en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (por ejemplo en Galicia), prácticamente desaparecido en otras. Sí que hay muestras del hábil manejo que de las normas tributarias han ido adquiriendo los respectivos poderes legislativos autonómicos (valga de ejemplo el hallazgo de la legislación balear de nichos en los impuestos cedidos en los que legislar en protección del empleo) y no faltan las situaciones llamativas como, por ejemplo, las medidas madrileñas sobre un impuesto que, al tiempo de la entrada en vigor de aquellas, ya no devengaba gravamen alguno [el Impuesto sobre el Patrimonio (IP)].

Una contemplación general del ejercicio normativo confirma también la tendencia de otros años a legislar o en sentido parecido al de otras Comunidades Autónomas (fenómeno que normalmente se da sobre normas procedimentales o sobre cuestiones eminentemente técnicas) o a adecuar la normativa propia frente, o en consideración, a otras legislaciones autonómicas. Aunque, evidentemente, la mayor parte de las normas lo que expresan es la política tributaria de cada una de las comunidades.

A continuación, se ofrece una descripción de las principales medidas adoptadas en las distintas Comunidades Autónomas de régimen común.

1. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. LEY 1/2008, DE 27 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS DE IMPULSO A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ANDALUCÍA, Y DE AGILIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

La Ley 1/2008 ha sido el resultado de la convalidación y tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia del Decreto-Ley 1/2008, de 3 de junio, de medidas tributarias y financieras de impulso a la actividad económica de Andalucía, que ha sido la primera norma de esta naturaleza aprobada por su Consejo de Gobierno al amparo de lo dispuesto en el artículo 110 del nuevo Estatuto de Autonomía para Andalucía.

No obstante tal origen, el contenido del decreto-ley ha sido ampliado en la ley con nuevas medidas tributarias, consistentes en la aprobación de una deducción por ayuda doméstica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y una deducción del 100% en la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

Por último, debe destacarse la delegación legislativa por la que se autoriza al Consejo de Gobierno para que, en el plazo de un año, apruebe un texto refundido de las normas tributarias dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

1. Modificaciones en el ISD.

- Se introduce, de modo análogo al que ya emplearon otras Comunidades Autónomas, una reducción del 99% del importe de la base imponible en las donaciones para la adquisición de la primera vivienda habitual para donatarios menores de 35 años o que sean personas con discapacidad, en ambos casos conforme al siguiente régimen:
 - El donante ha de ser ascendiente o adoptante del donatario.
 - El donatario debe ser menor de 35 años o persona con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 33%.
 - Su patrimonio preexistente debe estar comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22 de la Ley del Impuesto.
 - El importe íntegro de la donación debe destinarse a la compra de la vivienda habitual (entendida en los términos del IRPF), que debe estar situada en Andalucía.
 - La adquisición de la vivienda deberá efectuarse dentro del período de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, debiendo aportar el documento en que se formalice la compraventa. En este documento deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.
 - La base máxima de la reducción será 120.000 euros, con carácter general, y 180.000, para discapacitados.

- En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes ascendientes, adoptantes o personas equiparadas a estas, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.
- Se amplía el beneficio de la reducción autonómica para cónyuge y parientes directos por herencias pues el límite referido a la base imponible de la adquisición hereditaria se eleva a 175.000 euros.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

Se establece una deducción del 100% en la cuota gradual en la modalidad de AJD para la adquisición de vivienda habitual y constitución de préstamos hipotecarios, a favor de beneficiarios de ayudas de la Comunidad Autónoma para la adquisición de vivienda, jóvenes menores de 35 años y personas con discapacidad:

- La deducción tiene vigencia exclusiva para hechos imposables devengados hasta el 31 de diciembre de 2009.
- Se aplica en la adquisición de vivienda y en la constitución de préstamos hipotecarios por beneficiarios de ayudas económicas de la Comunidad Autónoma de Andalucía para la adquisición de la vivienda habitual que tenga la consideración de protegida de conformidad con su normativa propia.
- Por los dos mismos hechos imposables se beneficia también a los menores de 35 años o quienes tengan la consideración de persona con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 33%, siempre que el valor real de la vivienda (o el importe principal del préstamo), en ambos casos, no sea superior a 180.000 euros.

2. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. LEY 11/2008, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

1. Modificaciones en el ISD.

Junto al establecimiento de una reducción del 97% por la adquisición de la vivienda habitual (que la propia ley eleva para 2010 al 98% y para 2011 al 99%) y la fijación del plazo de mantenimiento de tal vivienda en cinco años, la novedad más relevante es la que afecta al concepto «donaciones».

El beneficio que se establece consiste, en resumen, en otorgar una reducción de hasta 300.000 euros al cónyuge o hijos del donante cuando, por aplicación de la normativa estatal y autonómica, el nivel de otras reducciones de la base imponible aplicadas en los últimos cinco años no alcanzara tal cifra.

De este modo, por ejemplo, quien por aplicación de las reducciones de empresa familiar alcanzara un total de reducciones de más de 300.000 euros, no podría aplicar la nueva reducción hasta pasados cinco años. Por el contrario, quien solo hubiera aplicado reducciones de 30.000 euros en una donación anterior, podría restar hasta 270.000 en otra posterior.

La articulación técnica del beneficio (similar a la que existe en esta Comunidad Autónoma para el concepto «sucesiones» aunque en este caso la reducción sea de hasta 150.000 euros) sigue las siguientes líneas:

- La reducción beneficia al cónyuge e hijos del donante.
- Donante y donatario deben tener su residencia habitual en Aragón. Este requisito, referido al donatario, muchas veces será redundante (pues para que se aplique la legislación fiscal aragonesa a una donación el punto de conexión es, precisamente, la residencia habitual del donatario) pero tiene sentido en el caso de donaciones de inmuebles, que tributan en la Comunidad Autónoma donde se ubique el bien con independencia de la residencia del donatario. Con esta restricción se evita el impacto que sobre la conducta de contribuyentes de otras Comunidades Autónomas pudiera tener la norma.

La exigencia referida al donante parece derivar de la conexión que existe entre este beneficio y el que existe en el concepto sucesiones. La perfecta coordinación de ambos conceptos impositivos y beneficios exige aplicar al donante, previsible futuro causante, una misma legislación en ambos conceptos, y como el punto de conexión en «sucesiones» es la residencia habitual del fallecido, puede ser coherente exigir que el donante tenga la residencia habitual en Aragón.

- El negocio jurídico que se privilegia es exclusivamente la donación por lo que, literalmente, podrían quedar fuera del beneficio todos aquellos actos que, sin ser formalmente donaciones, son negocios jurídicos gratuitos *inter vivos* gravados por equipararlos fiscalmente a aquella del artículo 12 del reglamento (por ejemplo, la condonación de deuda o la renuncia de derechos). No obstante, hay que reconocer que esta interpretación puede resultar exagerada y falta de sentido en según que supuestos pues, por ejemplo, una condonación de deuda puede fácilmente instrumentarse jurídicamente como una donación y alcanzar así el beneficio.
- Se aplica sobre cualquier tipo de bien (dinerario o no) o derecho (plena propiedad, nuda o derecho de usufructo, por ejemplo) y con independencia del fin de la donación.
- La reducción se formula en forma de porcentaje (del 100%) sobre la base imponible. El que se exprese en forma porcentual no es realmente decisivo (a pesar de que sea un 100%) por cuanto la verdadera trascendencia de la reducción la da el límite que tiene de 300.000 euros. Lo que sí supone la expresión porcentual es que el contribuyente, que puede elegir aplicar o no la reducción, si opta por disfrutarla, debe hacerlo sobre el importe total de la donación y nunca parcialmente.
- Los 300.000 euros de límite son de reducción de la base imponible. Para ello, sea cual sea el importe de la donación, se suman todas las reducciones de la base que se haya aplicado por cualquier concepto (reducciones empresariales o para adquirir vivienda habitual, estatales o autonómicas) en los últimos cinco años un mismo donatario.

- El patrimonio preexistente del donatario debe ser igual o inferior a 402.678,11 euros. La medición de ese patrimonio hay que hacerla conforme a lo dispuesto en el artículo 22.3 de la Ley del Impuesto, por lo que las reglas de valoración no serán las del mercado sino las del IP. El límite del patrimonio preexistente se formula en términos taxativos. Es decir, si se excede la cifra de 402.678,11 euros, la reducción no es aplicable ni en todo ni en parte.
- La donación debe constar en escritura pública, lo que facilita su control.

Como consecuencia de esta modificación en el concepto «donaciones» se ha modificado también la reducción de hasta 150.000 euros que existe en el concepto «sucesiones». El cambio consiste en que, si en los cinco años anteriores al fallecimiento, el contribuyente hubiera aplicado un importe de reducción igual o superior a 150.000 euros, no podrá aplicarse la reducción pertinente por fallecimiento del causante. Si las reducciones aplicadas en «donaciones» no agotan esa cifra, podrá aplicar la del concepto sucesorio hasta 150.000.

2. Modificaciones relativas al ITP y AJD.

Junto a cuestiones menores se establecen las siguientes modificaciones:

- En los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda del sujeto pasivo se establece una bonificación del 90% sobre la cuota de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) si la renta anual no supera los 9.000 euros.

En el caso de que la renta anual fuera superior a los 9.000 euros no habría derecho a la bonificación.

- Se establece en AJD un tipo del 0,5% (frente al 1% general) para los préstamos hipotecarios que financien actuaciones protegidas de rehabilitación en los términos de la normativa aragonesa sectorial correspondiente.

De modo análogo a la técnica que se sigue en la exención de VPO, se permite el reconocimiento provisional de este beneficio con la mera consignación de que la finalidad del préstamo es el citado tipo de rehabilitación. Tal reconocimiento queda sin efecto si en dos años no se hubiese obtenido la pertinente calificación administrativa.

- Se bonifican al 100% en AJD las escrituras que documenten cambios del método o sistema de amortización u otras condiciones financieras de los préstamos hipotecarios.

El beneficio de la legislación estatal sobre las escrituras de novación modificativa de préstamos hipotecarios (Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios) es la exención cuando se cumplan determinados requisitos:

- Los prestamistas han de ser bancos (y, cuando así lo permitan sus respectivos estatutos, las entidades oficiales de crédito), las cajas de ahorro y la Confederación Española de Cajas de Ahorros, las cooperativas de crédito o los establecimientos financieros de crédito.

- La modificación debe referirse a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente (sea modificación del tipo de interés o del diferencial sobre tipos de referencia), a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

De este beneficio estatal quedan fuera determinadas circunstancias que sí pueden constar (art. 4 de la Ley 2/1994) en la escritura de subrogación. En concreto, la ampliación o reducción de capital, el método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo así como la prestación o modificación de las garantías personales.

Sobre este tipo de cláusulas la DGT del MEH ya ha tenido oportunidad de pronunciarse. Así, por ejemplo, en la Consulta 0858-08 (NFC028985), ante una novación consistente en el cambio del objeto de la obligación, resultando modificada la divisa, y no las condiciones del tipo de interés ni el plazo, determina la DGT que no resulta aplicable la exención a la escritura notarial que documente la citada operación. A este respecto, la DGT distingue entre el cambio del referencial del tipo de interés del préstamo hipotecario, sin cambio de la moneda de pago (operación a la que reconoce el derecho a la exención), del cambio del referencial del tipo de interés del préstamo hipotecario con cambio de la moneda de pago, pasando de euros a divisas (en el caso que le planteaban yenes japoneses). Para este segundo tipo considera que se trata de un cambio del objeto de la obligación, que pasa de euros a divisas, y no solo una modificación de las condiciones del tipo de interés. Por tanto, la operación estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD.

Pues bien, lo que hace la norma aragonesa es establecer una bonificación del 100% sobre una de esas posibles modificaciones, la que afecta al método o sistema de amortización. De este modo, uniendo la legislación estatal y la aragonesa, parte de las modificaciones reguladas en la Ley 2/1994 estarán exentas, parte bonificadas y el resto (las que afectan a la cifra de capital o a las garantías personales) sujetas sin beneficio:

Posible contenido	Régimen Fiscal	Régimen Registral
La ampliación o reducción de capital	Sujeta y no exenta si contiene acto inscribible	Las modificaciones no supondrán, en ningún caso, una alteración o pérdida del rango de la hipoteca inscrita excepto cuando impliquen un incremento de la cifra de responsabilidad hipotecaria o la ampliación del plazo del préstamo por este incremento o ampliación. En estos casos, necesitará la aceptación por los titulares de derechos inscritos con rango posterior, de conformidad con la normativa hipotecaria vigente, para mantener el rango. En ambos supuestos, se harán constar en el Registro mediante nota al margen de la hipoteca objeto de novación modificativa. En ningún caso será posible hacerlo cuando conste registralmente petición de información sobre la cantidad pendiente en ejecución de cargas posteriores.
La alteración del plazo	Sujeta y exenta Ley 2/1994	
Las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente	Sujeta y exenta Ley 2/1994	
El método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo	Bonificada al 100% solo en Aragón (préstamos hipotecarios sobre inmuebles radicados en tal Comunidad Autónoma)	
La prestación o modificación de las garantías personales	Sujeta y no exenta si contiene acto inscribible (y cumple el resto de requisitos para su sujeción)	

3. ASTURIAS. LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 6/2008, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS PRESUPUESTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS DE ACOMPAÑAMIENTO A LOS PRESUPUESTOS GENERALES

El tránsito 2007-2008 fue singular en el ámbito legislativo-tributario asturiano por la no aprobación por la Junta General del Principado de Asturias ni del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2008 ni del correspondiente a las medidas tributarias presentados por el gobierno. Tal rechazo supuso, en el ámbito presupuestario, la prórroga automática de los Presupuestos Generales correspondientes a 2007. Con fecha 25 de abril se promulgó la Ley del Principado de Asturias 2/2008, de Medidas Presupuestarias Urgentes y en junio se aprobó Ley de la Comunidad Autónoma de Asturias 3/2008, de 13 de junio, de medidas presupuestarias y tributarias urgentes.

La Ley 3/2008 contiene dos medidas de naturaleza tributaria pero no referidas a impuestos cedidos, una relativa a las tasas, que se incrementan de acuerdo con la evolución del índice de precios al consumo, y otra relativa al canon de saneamiento cuyo incremento se justifica en la necesidad de mantener el equilibrio financiero y presupuestario, dadas las nuevas inversiones que deben realizarse para cumplir las directivas europeas sobre la materia y los mayores costes que se derivan de su mantenimiento.

Sin embargo, la que debe considerarse «Ley de medidas para 2009» es la Ley del Principado de Asturias 6/2008, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2009.

Sus principales disposiciones son:

1. Modificaciones en el ISD.

- En la bonificación del 100% de la cuota por las adquisiciones sucesorias de sujetos pasivos incluidos en el grupo II del impuesto, el requisito consistente en no poder superar determinado importe de base imponible se modifica pues pasa de 125.000 a 150.000 euros.
- Por Ley 15/2002 se introdujo en Asturias una reducción propia del 99% por la adquisición *mortis causa* de empresas individuales y societarias incompatible con la reducción estatal para el mismo tipo de bienes. Para 2009 la reducción propia pasa a ser del 4% y compatible con la reducción estatal del 95% con lo que el cambio es neutral. Entre otros efectos, la nueva instrumentación clarifica la procedencia de la reducción y cuestiones tales como la Administración competente para evacuar consultas sobre la misma.

Cambia también, respecto de la redacción originaria, que el valor de la empresa o de las participaciones no puede exceder, en la actualidad, de 5.000.000 de euros (frente a los 3.000.000 anteriores).

- La ya existente mejora de porcentajes de reducción por la adquisición de la vivienda habitual del fallecido se amplía al establecer unos límites más generosos.

- Se crea una reducción de la base imponible por la adquisición *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades del 4% y compatible con la estatal del artículo 20.6 de la LISD del 95%.

Sus requisitos resultan de la acumulación de los que tiene la reducción asturiana en el concepto *mortis causa* para estos bienes y de los de la reducción estatal exigibles al donante (65 o más años, situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y cesación de funciones directivas). Se precisa también que la reducción no alcanza, ni en todo ni en parte, a las empresas de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios.

- Se crea una reducción del 95% en las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual protegida. Sus principales requisitos son:
 - La donación deberá formalizarse en escritura pública debiendo constar de forma expresa que el dinero donado se destine íntegramente a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario.
 - La base máxima de la reducción no podrá exceder de 60.000 euros. En el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65% este límite será de 120.000 euros.
 - El adquirente ha de ser menor de 35 años o con un grado de discapacidad igual o superior al 65%; en cualquiera de los supuestos, su renta no debe superar 4,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).
 - Plazo: la adquisición de la vivienda deberá realizarse en seis meses desde la donación. En caso de llevarse a cabo sucesivas donaciones con el mismo fin, el plazo se computará desde la fecha de la primera. La reducción no se aplicará a donaciones de dinero posteriores a la compra de la vivienda.
 - Debe mantenerse la vivienda durante cinco años.

2. Modificaciones relativas al ITP y AJD.

Siguiendo la estela de otras Comunidades Autónomas se regula un tipo del 0,1% en los documentos notariales relativos a la constitución y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio en el Principado.

4. BALEARES. LEY 1/2009, DE 25 DE FEBRERO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA IMPULSAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LAS ILLES BALEARS

Esta norma (publicada en el BOIB de 3 de marzo de 2009) tiene un contenido prácticamente idéntico al Decreto-Ley 1/2008, de 10 de octubre, de medidas tributarias para impulsar la actividad económica

ca en las Illes Balears. Las diferencias entre ambas normas son menores (por ejemplo, y lógicamente, desaparece en la Exposición de Motivos de la ley la mención a la razón que hubo para utilizar el decreto-ley: la evolución acelerada de las cifras económicas a la baja). La ley opera, en este sentido, una pequeña ampliación de las disposiciones del decreto-ley centrada en el IRPF pues, como novedades, se retocan deducciones ya existentes y se crea una nueva deducción autonómica para el fomento del autoempleo.

Antes de entrar en el análisis de las modificaciones en el ITP y AJD y en el ISD debe hacerse escueta referencia, aunque solo fuera por su originalidad, a cómo ha actuado esta Comunidad en el IRPF en función de lo pagado en el ITP y AJD. En concreto, entre otras medidas, lo que se ha aprobado es la deducción en el IRPF de parte de la cuota satisfecha por el ITP y AJD en tres casos: jóvenes menores de 36 años, las personas con discapacidad y las familias numerosas (deducción del 50% de la cuota por TPO o AJD). Además, se regula otra relativa al acceso a la vivienda protegida (deducción del 75%, tanto por TPO como por AJD, cuando se adquiera la vivienda habitual y esté calificada por la Administración como protegida).

1. Modificaciones en el ISD.

En consonancia con el sentido tanto del decreto-ley como de la Ley 1/2009 en que se insertan las modificaciones (y ese no es otro que el considerar que *el actual contexto de crisis económica generalizada en el ámbito internacional, nacional y regional requiere, por parte de los diferentes gobiernos e instituciones territoriales, la adopción de medidas contra-cíclicas*, entre las que ambas normas citan la promoción de la inversión en capital físico y humano y de creación de empresas) se han regulado dos reducciones en el ámbito de las transmisiones lucrativas *inter vivos* vinculadas al mantenimiento o a la creación de empleo.

a) Reducciones por la adquisición lucrativa *inter vivos* de bienes y derechos afectos a actividades económicas o por la adquisición de participaciones sociales en entidades, cuando se mantengan los puestos de trabajo.

Estas reducciones son incompatibles con las reducciones previstas en los artículos 22 y 23 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del ISD (estas son las reducciones «generales» del 95% por adquisición de bienes y derechos afectos o de participaciones sociales en entidades) y presentan el siguiente esquema legal:

- Supuestos beneficiados con la reducción del 99% de su valor:
 1. Adquisición lucrativa entre vivos a favor del cónyuge o de los descendientes en la que esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional a los que sea aplicable la exención del artículo 4.8 de la LIP.
 2. Adquisición lucrativa entre vivos a favor del cónyuge o de los descendientes en la que esté incluido el valor de participaciones en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4.8 de la LIP.

Como es sabido, las Cortes Generales han suprimido el gravamen del IP (el «gravamen», no el «impuesto») neutralizándolo a través de una bonificación del 100%. La singular técnica de eliminación permite entender vigentes las normas del hecho imponible y exención del tributo y, por tanto, la remisión que se hace en la legislación balear no pierde virtualidad.

- Requisito de mantenimiento: la condición que tienen ambos beneficios es que el donatario «mantenga los puestos de trabajo de la empresa o negocio recibido durante el plazo establecido en el artículo 24 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se cumplan todos los requisitos contenidos en este último precepto legal».

El plazo de mantenimiento es el propio de la legislación balear en este impuesto (cinco años desde la fecha de la escritura pública de donación), aunque la determinación y cuantificación de los puestos de trabajo se hace por remisión al concepto de «plantilla media total» de la empresa, negocio o entidad recogido en el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS). En este precepto se establece un beneficio de libre amortización para los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias puestos a disposición del sujeto pasivo, pero se condiciona también –y de ahí, evidentemente, el sentido de la remisión– al nivel de empleo del contribuyente. Existe, con todo, el matiz diferenciador de que en la legislación del IS se exige un incremento de plantilla cuando, literalmente, lo que preceptúa la legislación balear es el mantenimiento de los puestos de trabajo. En virtud de esa remisión, y a efectos de su consideración como plantilla, se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Aparcando a un lado el que la exigencia del mantenimiento de los puestos de trabajo deriva –pues así lo anuncia la Exposición de Motivos de la norma– de la peculiaridad de la situación económica actual, no puede dejar de apuntarse, favorablemente, que son este tipo de exigencias –lo es en Baleares el mantenimiento del empleo pero lo podrían ser también el nivel de inversión, o el volumen de actividad económica...– los que dan consistencia y justificación constitucional a una excepción de tributación tan importante como la reducción del 99%.

Finalmente, debe destacarse en este requisito que, en el caso de donación de participaciones, se exige que el donatario mantenga los puestos de trabajo de la entidad cuando, evidentemente, tanto los puestos como posiblemente la capacidad de decidir sobre ellos dependen de la sociedad y no de uno de sus socios.

- La norma se completa con una cautela, casi ya habitual en este tipo de beneficios, consistente en que, *en el supuesto de que no se cumpla el requisito de mantenimiento de los puestos de trabajo antes mencionado, deberá pagarse la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada.*

A estos efectos, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento y deberá ingresar, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

b) Reducción del 99% en las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, cuando se creen nuevos puestos de trabajo.

En la legislación balear ya existía (art. 30 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del ISD) una reducción del 57% para este tipo de donaciones aunque sin la exigencia de creación de nuevos puestos de trabajo. Entre sus requisitos destaca tanto que el donatario ha de tener un patrimonio inferior a 400.000 euros como el importe máximo de la donación susceptible de ser bonificada: 30.000 euros.

Los requisitos de la nueva reducción, cualificada y privilegiada por la creación de puestos de trabajo, son los contenidos en el citado artículo 30 de la Ley 22/2006, con excepción del importe neto de la cifra de negocios a que se refiere la letra f) del apartado 1 del mencionado artículo, el cual no podrá superar los siguientes límites:

- a) 6.000.000 de euros en el caso de adquisición de empresa individual (frente a los 3.000.000 que señaló el art. 30).
- b) 2.000.000 de euros en el caso de adquisición de negocio profesional (frente al límite de 1.000.000 del art. 30).

Como en la reducción anterior, el beneficio se liga al empleo pero, en este caso, al incremento de puestos de trabajo (medido también en los términos del art. 109 de la LIS). Así, se exige que durante los 12 meses siguientes a la constitución o la adquisición de la empresa o participaciones, la plantilla media total debe incrementarse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y este incremento deberá mantenerse durante cinco años.

La nueva reducción es incompatible con la prevista en el artículo 30 de la Ley 22/2006 de la que toma sus requisitos.

2. Modificaciones relativas al ITP y AJD.

En coherencia con la finalidad general del decreto-ley, se legisla también en el ITP y AJD en atención a la necesidad de una especial protección de los puestos de trabajo y de la actividad económica. Para ello se selecciona alguno de los escasos hechos imponible que en este impuesto pueden guardar relación con la dinámica empresarial. Las medidas son dos:

- Tipo reducido del 2% aplicable a las concesiones administrativas generadoras de nuevos puestos de trabajo.

Cuando una concesión no está sujeta al IVA queda sujeta al gravamen TPO del ITP y AJD al tipo general del 4% (aunque algunas Comunidades Autónomas lo han elevado al 7%

cuando está vinculada a inmuebles). El tipo reducido del 2% se condiciona en Baleares a los siguientes requisitos:

- a) El importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los 6.000.000 de euros.
 - b) Durante los 12 meses siguientes a la constitución de la concesión administrativa o del acto o negocio análogo, la plantilla media total de la empresa deberá incrementarse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y este incremento deberá mantenerse a lo largo de todo el plazo de la concesión. Se estructura, por tanto, esta condición en términos análogos a la que existe para la reducción de donación de dinero antes analizada.
- Tipo reducido del 6% aplicable a la transmisión de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en empresas individuales o negocios profesionales.

En estos actos, la no sujeción al IVA de la transmisión de una unidad económica autónoma permite gravar la transmisión de los inmuebles contenidos en ella por el concepto TPO del ITP y AJD.

Los requisitos que permiten la aplicación de este tipo reducido son los siguientes:

- a) Que, antes de la transmisión, el transmitente ejercitara la actividad empresarial o profesional en el territorio de las Illes Balears de una forma habitual, personal y directa. El requisito reconduce claramente a un transmitente persona física, puede dejar la duda, a la vista de la doctrina administrativa que sobre supuestos análogos ha mantenido (por ejemplo en la exención del IP) la DGT del MEH, de incluir a las comunidades de bienes y, finalmente, excluye a las sociedades.
- b) Que la transmisión de la empresa o negocio se produzca entre el ocupador, por un lado, y un trabajador, el cónyuge u otros familiares hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad, por otro.

Por tanto, se restringe el beneficio en función de las relaciones laborales o familiares entre transmitente y adquirentes.

- c) Que el adquirente mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de las Illes Balears, de una forma habitual, personal y directa, durante un período mínimo de cinco años.

El requisito es coherente con la exigencia de que el transmitente tuviera también su actividad en Baleares. Conviene recordar que era criterio administrativo –en los últimos meses– y es ahora ley el que, a efectos del IVA, el adquirente no debe continuar necesariamente la misma actividad que el transmitente, por lo que habrá que estar a la doctrina administrativa autonómica para verificar si ese es también el criterio en el ITP y AJD o, como pudiera derivarse de la literalidad de la norma (se alude al ejercicio de «la» actividad económica y no a «una» actividad económica), la solución es la contraria.

Con este beneficio actúa el legislador balear sobre otro de los hechos imponible del ITP y AJD en que la empresa es protagonista. Este tipo de operaciones, que están en íntima conexión con el IVA, han sido objeto de modificación indirecta por la Ley 4/2008. Los cambios de la LIVA atañen directamente a la redacción del beneficio balear porque el supuesto de no sujeción existente hasta 31 de diciembre de 2008 en su artículo 7 se predicaba, entre otros, de la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial. Ahora, esa referencia, y por adecuación a la jurisprudencia y directivas europeas, se ha sustituido por la de unidad económica autónoma. La STS de 13 de febrero de 2007 entendió, a efectos del IVA, que actividad económica autónoma era el conjunto de activos y pasivos, en su caso, capaz de funcionar por sus propios medios. Y ese es el concepto que incorpora la ley. Conforme al ordenamiento europeo, no es actividad económica autónoma ni la transmisión de existencias ni la de uno o varios elementos de su activo empresarial. Tampoco lo sería la liquidación de un remanente.

A la vista de la Ley 4/2008 posiblemente se haga necesario formular un criterio administrativo para adecuar la legislación autonómica –que gravita sobre el concepto totalidad del patrimonio empresarial– a la nueva definición del supuesto de no sujeción en el IVA que gira –desde diciembre de 2008– sobre el de unidad económica autónoma. Y es que sería posible transmitir una unidad económica autónoma (no sujeta al IVA) sin transmitir la totalidad del patrimonio empresarial.

Entendemos que, literalmente, y dado también que ya se predicaba en la legislación estatal la no sujeción respecto de la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial (bien es cierto que esta segunda alternativa en supuestos muy concretos), y que, sin embargo, la legislación autonómica solo quiso dar el beneficio cuando se transmitiera la integridad del patrimonio, en principio (salvo que por criterio administrativo se precise de otra manera) no toda unidad económica autónoma no sujeta al IVA podrá beneficiarse del tipo reducido balear sino solo aquella que, además, suponga la transmisión de la totalidad del patrimonio.

5. CANARIAS. LEY 6/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS INCENTIVADORAS DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

1. Modificaciones en el ISD.

- Se introduce una regulación, ya existente para el ITP y AJD, para reservar el derecho del contribuyente a promover la tasación pericial contradictoria en el ámbito del ISD.
- En la bonificación del 99,9% regulada por la disposición adicional 19.^a de la Ley 14/2007 se suprime la exigencia de documento público para las pólizas de seguros de vida que deban tributar como donación. Se determina también que esta bonificación no será aplicable a aquellas adquisiciones *inter vivos* que en los tres años anteriores se hayan beneficiado de la misma, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición *mortis causa*.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

En Canarias el tipo general aplicable a la transmisión de inmuebles es el 6,5% pero existía un tipo reducido del 6% para la vivienda habitual de familias numerosas, minusválidos y menores de 35 años. Lo que se hace para 2009 es actuar sobre este tipo reducido conforme se resume a continuación.

El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, o de un contribuyente que tenga la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial (o si lo tiene alguna de las personas por las que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar en el IRPF) o de un contribuyente menor de 35 años de edad (si es un inmueble no clasificado como de protección especial) o, finalmente, cuando se trate de una vivienda protegida, pasa a ser del 4%.

Para los casos anteriores, el existente tipo de gravamen reducido del 0,5% aplicable a los documentos notariales pasa a ser del 0,4% cuando se trate de primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de un inmueble o préstamos hipotecarios destinados a su financiación.

Como en otras Comunidades Autónomas el tipo de gravamen aplicable a las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias se rebaja y fija en el 0,1%.

6. CANTABRIA. LEY DE CANTABRIA 9/2008, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y DE CONTENIDO FINANCIERO

La Ley de Cantabria 9/2008, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero solo contiene medidas tributarias relativas a tasas administrativas.

7. CASTILLA-LA MANCHA. LEY 9/2008, DE 4 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS

En esta Comunidad Autónoma se ha procedido a ordenar la legislación existente en varias leyes agrupándola en la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos.

La nueva ley, que casi viene a funcionar como un texto refundido, recoge la normativa que se contenía en la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, actualizada por la Ley 10/2006, de 21 de diciembre, por la que se modifica la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, y por la Ley 14/2007, de 20 de diciembre, por la que se amplían las bonificaciones tributarias del ISD.

En el ISD se da nueva forma y redacción pero sin modificaciones sustanciales a las bonificaciones del 95% de la cuota tributaria del impuesto para las transmisiones lucrativas entre ascendientes, descendientes y cónyuges, integrados en los grupos I y II de parentesco.

En el ITP, modalidad TPO, se sigue manteniendo el tipo general del 7% (incluyendo determinadas concesiones administrativas) y el 6%, cuando se trate de la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el valor real de la vivienda no exceda de 180.000 euros (frente al anterior límite de 140.100), se financie en más del 50% mediante préstamo hipotecario (sobre el inmueble adquirido) concertado el mismo día de la compra y que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca.

Es novedad el tipo reducido del 6% aplicable a las promesas u opciones de compra incluidas en el contrato de arrendamiento de la vivienda que constituya la residencia habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el sujeto pasivo tenga menos de 36 años y conste su fecha de nacimiento en el correspondiente contrato.
- b) Que la vivienda se encuentre calificada dentro de alguna de las clases y tipos de viviendas con protección pública, según la normativa de Castilla-La Mancha, y su ocupación se haga efectiva por el sujeto pasivo en un plazo no superior a un mes desde la fecha de celebración del contrato.

En la modalidad de AJD se mantiene el tipo general del 1% y el reducido del 0,5% para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten las transmisiones de inmuebles adquiridos en las condiciones necesarias para gozar del beneficio del 6% en la modalidad TPO. Este tipo del 0,5% se extiende también para préstamos hipotecarios para financiar estas compras si son concertados con alguna de las entidades financieras a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y su importe no excede del valor declarado de la vivienda adquirida.

También se crea un tipo reducido del 0,5% para las promesas u opciones con los mismos requisitos que en el concepto TPO.

Se establece una bonificación del 99% de la cuota del impuesto resultante de aplicar el tipo general del 7% o del 1% para hechos imponible realizados por las comunidades de regantes que tengan su domicilio fiscal en Castilla-La Mancha y que estén relacionados con obras que hayan sido declaradas de interés general.

Finalmente, se establece una bonificación del 99% aplicable a las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca que tenga su domicilio social en Castilla-La Mancha.

8. CASTILLA Y LEÓN. LEY 17/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FINANCIERAS Y DE CREACIÓN DE LA EMPRESA PÚBLICA CASTILLA Y LEÓN SOCIEDAD PATRI-MONIAL Y DEL ENTE PÚBLICO INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SALUD LABORAL DE CASTILLA Y LEÓN

Durante 2008 en esta Comunidad Autónoma se ha aprobado y publicado el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 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 cedidos por el Estado en ejecución de la autorización de la Ley 9/2007. El nuevo texto refundido incorpora el contenido de su predecesor (Decreto Legislativo 1/2006) y las leyes de contenido tributario aprobadas con posterioridad.

Para 2009 se introducen algunas modificaciones técnicas al nuevo texto, de carácter fundamentalmente procedimental, que se pasan a analizar.

- El apartado 2 del artículo 36 del texto refundido preveía la obligación de pago de la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la aplicación de algún tipo reducido más los correspondientes intereses de demora cuando se hubieran incumplido los requisitos relativos al mantenimiento de la vivienda habitual en los términos regulados en el IRPF. Esta disposición se amplía para 2009 a cualquier requisito que haya «de cumplirse con posterioridad al devengo del impuesto» aunque se sigue singularizando el relativo al mantenimiento de la vivienda habitual en los términos regulados en la normativa del IRPF.
- Se crea el artículo 47 bis para establecer, como ya han hecho otras Comunidades Autónomas, los requisitos para la acreditación de la presentación y el pago de ITP y AJD y el ISD y el artículo 48 relativo al suministro de información por los registradores de la propiedad y mercantiles.

De esos dos preceptos se desprende el siguiente régimen legal:

- El pago de un impuesto cedido a la Comunidad Autónoma solo es válido y solo libera al deudor cuando se haya hecho a tal Administración en las cuentas de titularidad de la Comunidad de Castilla y León a favor de esta y utilizando a tal efecto los modelos de declaración aprobados por la Consejería.
- Cuando se establezca (por normativa distinta a la tributaria autonómica porque esta nada dispone al respecto) algún tipo de responsabilidad a autoridades y funcionarios, por admitir documentos presentados a fin distinto de su liquidación sin la debida acreditación de la presentación y pago del impuesto, tal responsabilidad no quedará exonerada si el pago se efectuó ante órgano incompetente o no autorizado.
- La acreditación de la presentación y/o pago del impuesto se centra en la correspondiente nota justificativa y en el ejemplar de la autoliquidación sellados ambos por la oficina tributaria correspondiente.

- En el caso de presentación y/o pago telemáticos, la acreditación se hará por el modelo de pago telemático aprobado por Orden del consejero.
- El régimen se «suaviza» un tanto respecto de los documentos que contengan actos o contratos sujetos al ISD por la adquisición de bienes y derechos por herencia por la entendible mayor dificultad probatoria sobre la residencia habitual del causante. En estos casos se impone a los registradores la obligación de remitir al órgano directivo central competente en materia de tributos, dentro de los veinte días siguientes a la finalización de cada trimestre natural y referida al mismo, una copia del documento y de la carta de pago de la declaración tributaria.

La regulación castellano-leonesa es en este punto más completa que la recientemente aprobada también por las Cortes Generales. Estas, a través de la Ley 4/2008, han modificado el artículo 54.1 del texto refundido del ITP y AJD incorporando al mismo alguna de las precisiones de la Ley de cesión (art. 53.3 de la Ley 21/2001) pero centrando su ámbito en el cierre registral sin abordar aspectos de enorme importancia práctica como los efectos para el contribuyente del pago hecho ante Administración incompetente.

9. CATALUÑA. LEY 16/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y FINANCIERAS

1. Modificaciones en el ISD.

Se modifica la reducción por adquisición, por causa de muerte, de la vivienda habitual del causante, en la cual se amplía, en determinadas circunstancias, el concepto de vivienda habitual con el objetivo de considerar como tal la que lo había sido hasta los dos años anteriores a la defunción del causante a pesar de que no residiese en ella en ese momento.

De este modo, consigue la normativa catalana resultar más clara y «beneficiosa» en el concepto de vivienda habitual:

- Existe una remisión general al IRPF para definir el concepto.
- Se precisa la siempre problemática circunstancia del trastero y plazas de garaje («... la vivienda, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento pueden considerarse conjuntamente como vivienda habitual, pese a que no hayan sido adquiridos de forma simultánea en unidad de acto, si están situados en el mismo edificio o complejo urbanístico y se encuentran, en el momento de la transmisión, a disposición de sus titulares, sin haber sido cedidos a terceros»).
- Se amplía el concepto de vivienda en los términos ya expuestos al inicio, siempre que la vivienda no haya sido cedida a terceros en el período mencionado de dos años. Debe recor-

darse en este punto que el criterio de la DGT del MEH afirma que si el fallecido no ocupaba realmente su vivienda sus causahabientes no ganan el derecho a la reducción. Con esta interpretación se está excluyendo del beneficio, por ejemplo, a las personas que pasan sus últimos años de vida en una residencia.

Por otro lado, se modifica la reducción por la adquisición *mortis causa* de bienes culturales en lo que afecta a los bienes comprendidos en el apartado 3 del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, en el sentido de que, en cuanto a la obra propia de los artistas a que se refiere su artículo 4.º 3 b), la reducción será aplicable solo cuando el causante sea el propio artista.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

Como actuación referida a la situación del sector inmobiliario se amplía de tres a cinco años el plazo de que disponen las empresas inmobiliarias para transmitir el inmueble a otra empresa inmobiliaria o a una persona física para cubrir sus necesidades de alojamiento, y poder disfrutar, con carácter definitivo, de la bonificación del 70% de la cuota.

El plazo de cinco años para el disfrute definitivo de la bonificación en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas es también aplicable en lo que se refiere a los hechos imposables que, habiendo sido acreditados antes del 31 de diciembre de 2008, no hayan agotado en esta fecha el plazo de tres años señalado por la normativa anterior.

10. EXTREMADURA. LEY 6/2008, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

En el ISD se incrementa la base sobre la que se aplica el correspondiente porcentaje de reducción, ya mejorado respecto al establecido por el Estado, por la vivienda habitual dejada en herencia por el causante.

Ese porcentaje será el que resulte de aplicar la siguiente escala:

Valor real del inmueble	Porcentaje de reducción
Hasta 122.000	100%
Desde 122.000,01 hasta 152.000	99%
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98%
Desde 182.000,01 hasta 212.000	97%
	.../...

.../...	
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96%
Más de 242.000	95%

En el impuesto que recae sobre las donaciones esta ley contiene dos medidas para favorecer por la vía fiscal el acceso a la primera vivienda habitual:

- Se establece una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99% (con el límite de 122.000 euros) sobre las cantidades de dinero que los hijos y descendientes, perciban de sus padres y ascendientes, con la finalidad de adquirir su primera vivienda habitual.

Los principales requisitos son:

- a) Las donaciones deben formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario.
- b) El donatario debe adquirir la vivienda en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de la donación o desde la fecha de la primera donación, si las hay sucesivas. Esta reducción no es aplicable a donaciones posteriores a la adquisición de la vivienda.
- c) La vivienda que se adquiera debe estar situada en uno de los municipios de Extremadura y mantenerse en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a su adquisición, salvo que fallezca durante ese plazo.

No tienen derecho a esta reducción los contribuyentes a los que corresponda la aplicación de un coeficiente multiplicador superior al del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

- Cuando los ascendientes donen directamente la que va a constituir la primera vivienda en propiedad a sus descendientes, estos gozarán de una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99%, sobre el valor neto del inmueble, con el límite también de 122.000 euros.

Los principales requisitos son:

- a) La vivienda debe estar ya construida y situada en uno de los municipios de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- b) La transmisión será del pleno dominio, sin que los donantes puedan reservarse parte del inmueble o derechos de usufructo, uso y habitación.
- c) Deberá ser la primera vivienda que adquiere el donatario y debe constituir su residencia habitual.

- d) El donatario ha de conservar en su patrimonio la vivienda durante los cinco años siguientes a la donación salvo que fallezca durante ese plazo.
- e) En el supuesto de que una misma vivienda se done por los ascendientes a más de uno de sus descendientes, se aplicará esta reducción sobre la porción adquirida a los que individualmente reúnan las condiciones especificadas en los apartados c) y d) anteriores.
- f) Debe constar en escritura pública donde también se incluirá la declaración de que va a constituir la primera vivienda habitual para el donatario o donatarios y el compromiso de no transmitirla en los cinco años siguientes a su adquisición.

Tampoco tienen derecho a esta reducción los contribuyentes a los que corresponda la aplicación de un coeficiente multiplicador superior al del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987.

Por último, destacamos que en el ámbito de la empresa familiar agraria se elevan al 99% las reducciones estatales (tanto las generales como las específicamente dirigidas a las explotaciones agrarias) en el caso de adquisiciones lucrativas *inter vivos* de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades societarias y de explotaciones agrarias por parte de descendientes o cónyuge.

11. GALICIA. LEY 9/2008, DE 28 DE JULIO, GALLEGA DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. LEY 16/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA PARA EL AÑO 2009

De la Ley 16/2008 simplemente hay que destacar que, en el ITP y AJD, se ha modificado el tipo de gravamen de los documentos notariales que formalicen la constitución y cancelación de derechos de garantía cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, que será del 0,1%.

Más importantes son las modificaciones de la Ley 9/2008 de la que, en primer lugar, y dado que no está generalizado el ubicar en una misma norma las disposiciones relativas al ISD, hay que explicar su sentido. La Exposición de Motivos justifica la ley por la necesidad de actualización del impuesto a la luz de las modificaciones realizadas en otros impuestos y de los cambios operados en la sociedad desde la promulgación de la norma actual que lo regula, que data de 1987, además de una adecuación a las peculiaridades propias de la Comunidad Autónoma de Galicia dada la condición de impuesto cedido y la cesión de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas en el actual sistema de financiación.

Siguiendo el orden liquidatorio del impuesto y la presentación en el texto legal comentamos primero las modificaciones referentes a las reducciones. En este elemento de la liquidación se ha actuado tanto sobre beneficios preexistentes como creando algunas nuevas.

- Reducciones por parentesco. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, de los hijos hasta 25 años, pasan de 15.956,87 euros a una franja entre 600.000 y 900.000 euros, según la edad. Se llega también, para discapacitados superiores al 65% a una reducción total siempre que el sujeto pasivo no tenga un patrimonio preexistente superior a 3.000.000 de euros. Como luego se comenta, el beneficio para los familiares más cercanos no queda en estas reducciones sino que se proyecta también sobre otros elementos de la liquidación.
- Reducción por vivienda habitual. En el caso de la vivienda habitual se elimina la tributación cuando la persona adquirente sea el cónyuge con un límite de 600.000 euros. Se eleva el porcentaje hasta el 99% de la base imponible en los demás casos (el porcentaje de reducción puede ser del 95,97 ó 99%) en función del valor de la vivienda.

Además, se amplía el límite de las donaciones recibidas para la adquisición de una vivienda habitual en Galicia a 60.000 euros, siendo también de aplicación este beneficio para donaciones posteriores a la compra destinadas al pago de los préstamos pendientes.

El mantenimiento a que se obliga queda reducido a cinco años salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la vivienda en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.

Se prevé expresamente que en caso de que se produjese la venta de la vivienda durante el indicado plazo, y la totalidad de su importe se reinvirtiera en la adquisición de una vivienda ubicada en Galicia que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual de la persona adquirente, no se perderá la reducción solicitada.

- Reducciones para las actividades económicas: se incluyen reducciones del 99% de la base imponible tanto en sucesiones como en donaciones para las explotaciones agrarias, empresas individuales, pymes y familiares, entendiéndose por familiares aquellas en las que el grupo de parentesco detente al menos el 50% del capital.
- Se crea una reducción del 95% de la base imponible por adquisición *mortis causa* de fincas rústicas de dedicación forestal ubicadas en terrenos incluidos en la Red gallega de espacios protegidos siempre que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive del causante. El plazo de mantenimiento de lo adquirido se fija en cinco años.

Siendo importantes las medidas adoptadas sobre las reducciones destaca todavía más el beneficio que, como deducción en cuota, privilegia principalmente al cónyuge y a los ascendientes y descendientes, excluyendo de tributación todas aquellas herencias inferiores a 125.000 euros (por heredero). En concreto, la deducción por parentesco es del 100% y beneficia, en las adquisiciones *mortis causa*, a los sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 1 de la Ley gallega, siempre que su base imponible fuese igual o inferior a 125.000 euros.

En el cómputo de ese límite se incluyen las bases imponibles de los pactos sucesorios realizados (singularidad propia del derecho civil gallego en materia de delación hereditaria por la que un negocio

concertado *inter vivos* tiene la consideración, civil y fiscal, de adquisición *mortis causa*). Y, como consecuencia de la peculiar técnica liquidatoria del impuesto, también se computan tanto las bases imponibles de las donaciones acumulables como el valor de los usufructos y otras instituciones a que se refiere el artículo 26 de la misma norma que se tengan en cuenta para la determinación del tipo medio de gravamen aplicable.

Por último, se ha modificado tanto la tarifa como los coeficientes de patrimonio preexistentes.

Se distingue una tarifa del impuesto para los grupos III y IV y se desdobra para los grupos I y II una tarifa para adquisiciones *mortis causa* y seguros de vida y otra para donaciones. Destaca en la tarifa para adquisiciones *mortis causa* el que el tipo máximo pasa del 34 al 18% y los tramos pasan de 16 a 6. En donaciones la nueva tarifa consta de tres tramos, pasando el máximo del 34 al 9%.

Finalmente, los coeficientes de patrimonio preexistente para los grupos I y II dejan de existir (realmente pasan a la unidad) manteniéndose en los mismos términos para los grupos III y IV.

12. LA RIOJA. LEY 5/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2009

Como reconoce la Exposición de Motivos de la ley existen muy pocas novedades en materia de tributos cedidos y fundamentalmente son modificaciones técnicas que en principio no deberían implicar cambios sustanciales en los modos de actuación de la Administración.

En la deducción para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de la vivienda habitual en La Rioja se precisa que es necesario, junto al ya explícito requisito de que el donatario destine la totalidad de las cantidades recibidas a su inmediata adquisición, que la vivienda adquirida no sea propiedad de cualquiera de sus padres o de ambos.

Por otro lado, se ha introducido en la regulación de distintos beneficios (tanto en el ISD como en el ITP y AJD) la previsión, ya comentada respecto de otras legislaciones, de que el incumplimiento de los requisitos regulados en el IRPF para la consideración del inmueble como vivienda habitual, o los de permanencia específicos de cada beneficio, supondrá que el contribuyente deberá comunicar tal circunstancia a la DGT de la Comunidad Autónoma de La Rioja, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

13. MADRID. LEY 3/2008, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

La ley madrileña destaca más este año, en el ámbito de los impuestos cedidos, por su regulación en el IRPF y en el IP que en la del ISD o el ITP y AJD.

En el IRPF se crean dos nuevas deducciones: la primera, para compensar el incremento de los costes de la financiación ajena obtenida para inversión en vivienda habitual de los contribuyentes, que deriva del alza de los indicadores que sirven de referencia para determinar los tipos de interés (situación financiera que posteriormente ha cambiado drásticamente), y la segunda, por los gastos educativos satisfechos por escolarización obligatoria, gastos complementarios y enseñanza de idiomas.

En el IP se mantiene el mínimo exento general establecido para la Comunidad de Madrid para el año 2008 (Con carácter general 112.000 euros y en el caso de contribuyentes discapacitados con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 65%, 224.000 euros) y se establece una singular bonificación del 100 por 100 de la cuota del impuesto que se aplicará con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado.

La norma que se introduce en el IP, bajo el epígrafe de bonificación general, dice así:

Con vigencia desde la entrada en vigor de esta Ley, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39.1.c) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en el artículo 33.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota si esta es positiva.

No se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

La nota de singularidad con la que caracterizábamos antes esta bonificación deriva del hecho de que el Estado, a través de la Ley 4/2008, de 23 diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, ha eliminado el gravamen por este impuesto mediante el establecimiento de una bonificación general de la cuota íntegra del 100% tanto para la obligación personal como para la obligación real de contribuir. A ese beneficio, que afecta a la obligación material de pago, se le une en la misma Ley 4/2008 la supresión de la obligación de presentar autoliquidación, con lo que el efecto práctico frente al contribuyente es equivalente a una derogación. Por tanto, y en una primera aproximación, resulta que autonómicamente se está regulando una mejora del mínimo exento y una bonificación sobre un gravamen suprimido por el Estado.

Las consecuencias prácticas de esta «doble bonificación», explicable por su tramitación con ritmos parlamentarios diferentes (que finalmente se resolvió con la publicación de la Ley estatal en el BOE de 25 de diciembre, entrando en vigor el artículo tercero referido al IP el 1 de enero de 2008, y la autonómica en el BOCM de 30 de diciembre), parecen pacíficas aunque la instrumentación paralela revele ciertos desajustes y cierta habilidad del legislador autonómico para asumir tanto la hipótesis de que la bonificación general estatal estuviera ya en vigor cuando se publicara la ley madrileña como el caso contrario.

Sobre la capacidad autonómica para el establecimiento de la bonificación no parece haber dudas. Como bien señala la propia ley madrileña, es el artículo 39 de la Ley 21/2001 el que permite que en el IP las Comunidades Autónomas puedan asumir competencias normativas, además de sobre el mínimo exento y el tipo de gravamen, sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota.

La adicional mención que se hace en la ley autonómica al artículo 33.2 de la Ley del Impuesto, como refuerzo de esa capacidad normativa, carecería ahora de virtualidad porque la Ley 4/2008, al establecer la bonificación general de la cuota íntegra para todo el territorio común, suprimió el apartado 2 de ese artículo. El batiburrillo normativo se ensancha porque, aunque el artículo 33.2 de la Ley 19/1991 en la redacción dada por la Ley 21/2001 se refería a las bonificaciones, la Ley 53/2002 cambió su literal y pasó a referirse a las deducciones y no a las bonificaciones. Situación llamativa no solo porque se aludiera a la capacidad normativa autonómica en un artículo (el 33) dedicado a la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla, sino porque esa referencia a las deducciones ya se contenía en el artículo 32 (dedicado, por cierto, a los impuestos satisfechos en el extranjero) y se dejaba sin cita expresa en la Ley del Impuesto a la capacidad sobre las bonificaciones.

Sea como fuere, entendemos que el precepto al que hay que referir principalmente este ejercicio legislativo es el artículo 39 de la Ley 21/2001. Este, tras reconocer tal tipo de capacidad, *señala que 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.*

De estos límites legales resultan las siguientes prescripciones: la normativa autonómica se aplica con posterioridad a la estatal, deben ser compatibles y aquella no puede modificar la estatal.

La normativa madrileña se ajusta a estos cánones por cuanto:

- Expresamente pospone su aplicación a la bonificación estatal.
- La compatibilidad se logra por el reconocimiento explícito de que la bonificación madrileña no se aplica si la cuota obtenida resulta nula. Y lo cierto es que la bonificación autonómica no parece aplicable a la vista de la regulación estatal. En efecto, si por nula se entiende el resultado de cero, y si por cuota obtenida (resultante dice la ley) se entiende la que deriva de aplicar la bonificación estatal del 100% a la cuota íntegra del impuesto, no parece haber resquicio matemático para que pueda jugar la bonificación autonómica.
- Finalmente, si no es aplicable el beneficio madrileño no hay duda de que no puede modificar la normativa estatal.

En el ISD y en ITP y AJD se mantiene la legislación vigente durante 2008 con el establecimiento de un nuevo tipo impositivo en la modalidad de «AJD» para la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de sociedades de garantía recíproca ubicadas en la Región de Madrid.

14. MURCIA. LEY 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

La ley murciana modifica, por primera vez, la escala autonómica del IRPF rebajándola un cuarto de punto con el compromiso de alcanzar un punto a lo largo de la legislatura.

En el ámbito de los Tributos sobre el Juego se adoptan dos medidas vinculadas a las nuevas disposiciones reglamentarias que regulan el juego del bingo y las máquinas recreativas.

No contiene la ley ninguna medida relevante en el ISD o el ITP y AJD.

15. VALENCIA. LEY 16/2008, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

Además de algunas modificaciones en el IRPF y en los tributos sobre el juego, la ley contempla modificaciones en los impuestos cedidos «tradicionales».

1. Modificaciones en el ISD.

En los beneficios (reducción y bonificación) establecidos para donaciones entre familiares más cercanos se añade un nuevo supuesto antielusión, aplicable a los casos de renuncia pura y simple a una adquisición *mortis causa* anterior (en los diez años inmediatamente anteriores al devengo) de los mismos bienes que se reciben por donación o de otros hasta un valor equivalente.

Además, el requisito hasta ahora consistente en formalizar la donación en documento público se completa permitiendo esa formalización dentro del plazo de declaración del impuesto. Se precisa que cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la LIP (Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo), deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produce la entrega de lo donado.

2. Modificaciones en el ITP y AJD.

Se incrementa la cuantía de los límites de renta máxima para la aplicación de los tipos reducidos de las modalidades de TPO (4%) y de AJD (0,1%) establecidos en favor de las familias numerosas: la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del IRPF del sujeto pasivo, su cónyuge, los descendientes y los ascendientes de los anteriores que convivan con ellos, así como de las demás personas que vayan a habitar en la vivienda, correspondiente al período impositivo inmediatamente anterior, con plazo de presentación vencido a la fecha del devengo, pasa de 44.074 a 44.955 euros.