

NOVEDADES PARA 2007 EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS EN LEYES ESTATALES Y AUTONÓMICAS

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

Inspector de Hacienda del Estado.

Dirección General de Tributos.

Comunidad Autónoma de Aragón

Extracto:

Como en años anteriores, el autor ofrece en el trabajo un repaso y análisis de las principales novedades que tanto en leyes estatales como autonómicas se han producido durante 2006 para que surtan efecto durante 2007 y años siguientes en los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En una primera parte se analizan las normas estatales (con especial incidencia en la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio, muy vinculada a la más importante experimentada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y en la segunda las modificaciones por leyes autonómicas. En estas destaca el grupo de Comunidades Autónomas que han legislado a la baja el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

Sumario

- I. Modificaciones en otros Impuestos que traen causa, o que producen algún efecto, en los impuestos cedidos.

- II. Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 1. Ampliación de la exención relativa a derechos económicos vinculados a sistemas de previsión social.
 - 2. Adaptación de la exención relativa a determinadas participaciones a la nueva normativa del IS.
 - 3. Norma cautelar ante las estructuras *holding*.
 - 4. Límite de la cuota íntegra del IP.

- III Exención en el gravamen de operaciones societarias en la liquidación de las sociedades patrimoniales.

- IV. Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.

- V. Modificaciones en impuestos cedidos introducidas por leyes autonómicas.

El comentario de las medidas relativas a los impuestos cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) lo efectuamos distinguiendo las normas aprobadas por las Cortes Generales de las aprobadas por los distintos parlamentos regionales.

Como se verá, la estrella de las modificaciones, en el ámbito legislativo autonómico, ha sido el sustancial recorte que determinadas CCAA han efectuado en el concepto «sucesiones» del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD). Como ha pasado también en años anteriores, la técnica seguida por cada una de ellas no es la misma, ni tampoco es exactamente igual el alcance de esa rebaja de carga tributaria.

Los impuestos que incluimos son el ISD, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) y el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP). Queda fuera de este trabajo la legislación autonómica sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), impuesto parcialmente cedido, aunque sigue siendo uno de los impuestos sobre el que más legislan los poderes autonómicos.

I. MODIFICACIONES EN OTROS IMPUESTOS QUE TRAEN CAUSA, O QUE PRODUCEN ALGÚN EFECTO, EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio)

Dada la relación que existe entre las distintas figuras de la imposición directa, no es raro que modificaciones en un impuesto repercutan en otro. De entre los posibles ejemplos que pueda haber en la Ley 35/2006, seleccionamos los siguientes:

- Concepto de actividad económica (art. 27.2). Hasta el 31 de diciembre del 2006 la consideración de la compraventa de inmuebles como actividad económica se hacía depender, e igual sucedía y sucede con el arrendamiento de inmuebles, de la existencia de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y de tener contratada laboralmente a jornada completa a una persona. Lo novedoso del artículo 27.2 es que solo aplica ese doble requisito al

arrendamiento de inmuebles, habiéndose suprimido la anterior referencia a la compraventa inmobiliaria. Por lo tanto, su consideración como actividad económica deberá seguir las pautas generales de cualquier otra actividad empresarial. La reforma tiene indirecta trascendencia en el IP porque la consideración como actividad económica del arrendamiento o de la compraventa de inmuebles proporciona (así lo precisa el art. 1 del Reglamento del Impuesto) la exención de los elementos afectos a tal negocio. Por tanto, para el ejercicio 2007, la exención de los bienes necesarios para la actividad de compraventa inmobiliaria deberá justificarse en los términos de cualquier otra actividad, es decir, probando que supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

- Valor en el IRPF de un bien adquirido lucrativamente (art. 36). La novedad que se introduce en esta materia es que la consideración del valor que resulte de las reglas del ISD, como valor de adquisición en el IRPF, tiene como límite el valor de mercado. Para explicar la medida hay que partir del hecho de que, si en una adquisición lucrativa *mortis causa* no hay impuesto, o este se deja reducido prácticamente a la nada, ocurrirá normalmente que los órganos tributarios autonómicos prescindirán de la incoación de los farragosos procedimientos de comprobación de valor. Y a esa razonablemente previsible falta de ejercicio comprobador, hay que unir de modo más decisivo el recordatorio de que el artículo 18 de la LISD establece la preferencia del valor declarado sobre el comprobado cuando aquel es superior.

En estas condiciones (y ya se ha mencionado que para 2007 se generaliza la desfiscalización de las herencias en buen número de CCAA), la más elemental economía de opción llevaría a que el causahabiente estableciera una valoración hinchada del patrimonio heredado para que, no tributando en el ISD (o en irrelevante medida), tampoco tributara, caso de vender los bienes heredados, en el IRPF, al poder igualar (o superar, generando pérdidas patrimoniales) el valor de adquisición al valor de enajenación.

Frente a esta conducta, la Ley 35/2006, de modo análogo a lo que ya disponía la ley navarra del IRPF, limita a efectos del IRPF («*por arriba*») el valor que pueda atribuirse a los bienes heredados.

- Aportaciones a patrimonios protegidos (disp. adic. 18.^a). Se cambia la cifra que delimita la sujeción al IRPF o al ISD en las aportaciones que se efectúen a patrimonios protegidos. Así, estas tienen la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros por aportante (frente a los 8.000 anteriores). El «*exceso*» sobre esa cantidad tiene la consideración de donación.
- Exención en operaciones societarias. En la nueva disposición transitoria 24.^a del texto refundido del IS se establece para las sociedades patrimoniales que opten por su disolución y liquidación en 2007 un favorable régimen tributario. Por lo que afecta a los impuestos cedidos, se otorga, de igual modo que se hizo en su momento en la liquidación de las sociedades en transparencia fiscal, una exención en el concepto «operaciones societarias» del ITP y AJD.
- Operaciones vinculadas. El apartado 8 del artículo 16 de la LIS según redacción dada por el artículo 1 de la Ley 36/2006 establece que «*en aquellas operaciones en las cuales el valor con-*

venido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad».

En resumen, lo que la norma transcrita recoge es que la renta que se ponga de manifiesto por haberse pactado entre partes vinculadas un precio distinto del valor de mercado, debe tributar conforme a su verdadera naturaleza. Precisa también que, cuando la vinculación sea socio-sociedad, la renta se considerará «*dividendo*» o aportación de fondos propios según favorezca al socio o a la sociedad.

Una primera cuestión desde la perspectiva de los impuestos cedidos es si la consideración de aportación de fondos propios supone devengo del gravamen de operaciones societarias. Entendemos que, como el hecho imponible de este concepto impositivo se configura sobre operaciones jurídicas perfectamente tipificadas (por lo que ahora interesa la «*ampliación de capital*»), y como cuando se gravan otras operaciones con un grado menor de formalidad jurídica es por previsión expresa de la ley (significativamente el caso de las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales), la «*aportación del socio a los fondos propios*» a que alude el artículo 16.8 de la LIS no devenga el impuesto de operaciones societarias y limita sus efectos al IS, IRPF o Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR).

Una segunda cuestión concerniente a los impuestos cedidos, en este caso al gravamen de las donaciones, la encontramos en la falta de precisión expresa de qué calificación haya que dar a aquellas rentas puestas de manifiesto en una operación vinculada cuando una de las partes no sea socio de la otra y, además, la beneficiada sea persona física. Sería, por ejemplo, el caso del administrador de una entidad, o del cónyuge de un socio, que realizan una operación con la sociedad, obteniendo una renta de las aludidas en el artículo 16.8. Si, por hipótesis, no son socios de la sociedad con la que han tenido relación, ¿qué consideración debe tener esa renta que obtienen por encima de la que el «*mercado*» les hubiera adjudicado?

Entendiendo que la respuesta puede estar sujeta a múltiples matices, no será improbable que la calificación correcta procedente fuera la de una donación. En apoyo de esta idea puede traerse a colación ¹ la consulta n.º 3 del BOICAC 64 (diciembre de 2005, que a su vez se basa en la número 11 del BOICAC 48 de diciembre de 2001 y en la «nota del ICAC en relación con el tratamiento contable aplicable a las transacciones realizadas entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, por parte del perceptor de los elementos patrimoniales objeto de transmisión») en la que el ICAC, en respuesta al inte-

¹ La cita del criterio contable se hace a los solos efectos de apuntar que la naturaleza de esa renta bien puede ser lucrativa. No se pretende, evidentemente, constituir la en argumento principal de la tributación en el ISD, ni supone desconocer que es un criterio contable (y no fiscal) para un supuesto muy concreto (y relativo al caso especial de operaciones dentro de un grupo mercantil de entidades).

rrogante de cómo contabilizar una operación con precio real distinto del valor de mercado, dictamina que «De poder determinarse el citado valor fiable en el momento de la transacción, en la medida en que el precio acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos), tanto en la sociedad adquirente como transmitente de los elementos patrimoniales. En caso de no existir un valor fiable de mercado, por ser el mismo de imposible determinación en el momento de la transmisión del elemento objeto de ésta de acuerdo con sus características, la valoración a otorgar por el adquirente debería consistir en el mejor valor que se entiende fiable (valor en el momento de entrada al grupo), por lo que se considera que en dicha situación debería producirse un mantenimiento del valor contable preexistente en el transmitente, considerándose procedente, en su caso, el valor contable consolidado del mismo.

Desde el punto de vista de las cuentas anuales individuales del transmitente, en el registro contable deberá tenerse en cuenta la relación que existe con el adquirente, resultando de aplicación los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad y sus normas de desarrollo para las distintas operaciones: donaciones, aportaciones de socios para compensar pérdidas..., entre otras posibles.

Por otra parte, y en todo caso, el registro contable de las operaciones debe realizarse siempre (entre empresas vinculadas o no) atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas».

De estar ante una renta lucrativa a favor de una persona física (a favor de una sociedad necesariamente el gravamen corresponderá al IS), todavía habría que decidir si la renta es gravada por el IRPF o por el ISD. La cuestión es dudosa por cuanto a favor del gravamen por el ISD juega el carácter lucrativo de la operación y que, en principio, en el perceptor, la renta debería incluirse por el valor de mercado (y solo hasta esa cifra) en su base imponible del IRPF (art. 16.1). A favor del gravamen en el IRPF puede jugar su carácter omnicompreensivo, la eventual ausencia de liberalidad o el no mencionarse expresamente al ISD en ese artículo 16 como una de las figuras implicadas en el juego de las operaciones vinculadas.

II. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (disposición final cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio).

Las modificaciones en este impuesto afectan a dos supuestos de exención y al límite de tributación conjunta IRPF-IP.

1. Ampliación de la exención relativa a derechos económicos vinculados a sistemas de previsión social.

Hasta la presente modificación, estaban exentos en el impuesto los derechos consolidados de los partícipes en los planes de pensiones. Conforme al Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, constituyen derechos consolidados por los partícipes de un plan de pensiones la cuota parte que les corresponda, determinada en función de las aportaciones, rendimientos y gastos (en los planes de pensiones de aportación definida), y la reserva que les corresponda de acuerdo con el sistema actuarial utilizado si se trata de los planes de prestación definida.

Sobre el resto de derechos, tanto en este instrumento como en fórmulas de previsión más o menos cercanas, no existía norma alguna y su tributación había que dilucidarla manejando fundamentalmente dos reglas: la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de la exención (art. 14 LGT) y, con efecto contrario, la posibilidad de que la ley de valoración aplicable fuera (art. 17.Uno LIP) su valor de rescate. En virtud de la primera norma, las inversiones «análogas» a los planes de pensiones no estarían exentas pero, por aplicación de las reglas de base imponible, y en atención a su eventual falta de valor en el mercado por no haberse producido la rescisión anticipada, su cuantificación sería cero y no habría tributación efectiva (en tal sentido, la Consulta Vinculante 0079/2005 referida a un seguro de vida sin valor de rescate). Con la nueva redacción del apartado quinto del artículo 4 se despejan las dudas que pudiera haber habido, que las había, y queda claramente tipificado el régimen de exención que corresponde a cada instrumento de previsión.

La ampliación de la exención abarca los siguientes supuestos:

- Derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones. La titularidad de los recursos patrimoniales afectos a cada plan corresponde a los partícipes y beneficiarios. Los partícipes son las personas físicas en cuyo interés se crea el plan, con independencia de que realicen o no aportaciones. Beneficiarios son las personas físicas con derecho a la percepción de prestaciones, hayan sido o no partícipes. Aquellos tienen derechos consolidados en el plan mientras que los beneficiarios devengan derechos económicos.

Como se ve, existe cierta identidad de razón financiera entre ambos derechos pues los derechos consolidados en los planes de pensiones del sistema asociado e individual pueden movilizarse a otro plan o planes de pensiones por decisión unilateral del partícipe o por pérdida de la condición de asociado del promotor en un plan de pensiones del sistema asociado o por terminación del plan.

Por su parte, los derechos económicos de los beneficiarios en los planes de pensiones del sistema individual y asociado también pueden movilizarse a otros planes de pensiones a petición del beneficiario, siempre y cuando las condiciones de garantía y aseguramiento de la prestación así lo permitan, y en las condiciones previstas en las especificaciones de los planes de pensiones correspondientes. Esta movilización no modifica la modalidad y condiciones de cobro de las prestaciones.

Pues bien, posiblemente por el parecido régimen que el Real Decreto Legislativo 1/2002 diseña en este punto para ambos tipos de derechos, la exención en el IP se reconoce explícitamente también para los derechos económicos de los beneficiarios.

Sobre su ámbito conviene precisar que la exención se tiene mientras los derechos económicos no se cobren, de modo tal que, como explica la Consulta Vinculante 1283-05 (referida, eso sí, a los derechos consolidados de los partícipes), la materialización en bienes y derechos de las percepciones de planes de pensiones será objeto de tributación en el impuesto.

- Derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los planes de previsión asegurados del artículo 51.3 de la LIRPF.
- Derechos de contenido económico que correspondan a aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a los planes de previsión social empresarial del artículo 51.4 de la LIRPF.
- Los derechos de contenido económico derivados de las primas satisfechas por el sujeto pasivo a los contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, así como los derivados de las primas satisfechas por los empresarios a los citados contratos de seguro colectivo.
- Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia definidos en el apartado 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Si se compara el listado de inversiones exentas en IP con el de sistemas de previsión social contemplados en el artículo 51 de la LIRPF (los que dan derecho a reducciones de base imponible), destaca el que, como excepción, las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social (art. 51.2) sí dan derecho a reducción en el IRPF pero no a la exención en el IP. La diferencia puede justificarse en que en las mutualidades no existen los límites de rescate de «derechos consolidados» que tienen los otros sistemas de previsión.

2. Adaptación de la exención relativa a determinadas participaciones a la nueva normativa del IS.

La delimitación que hacía el artículo 4.Ocho de la LIP de las sociedades cuyas participaciones podían estar exentas en el IP se trazaba sobre la base de negar el beneficio a las sociedades patrimoniales que tributaban en el correspondiente régimen especial del IS (para ganar la exención se exigía «*Que, cuando la entidad revista la forma societaria, no concurran los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*»). Como tal régimen se suprime, ha sido necesario el adaptar la norma de la exención.

La adaptación solamente afecta al requisito relativo al tipo de activo que deben tener las sociedades participadas [hasta ahora contemplado en los párrafos a) y b) del artículo 4.Ocho.Dos que se refunden en un solo párrafo a)] no habiéndose modificado los requisitos relativos a los beneficiarios, su porcentaje de participación o su implicación profesional en la sociedad.

El cambio es fundamentalmente de técnica legislativa pues, en lugar de remitir a la normativa del IS para definir las sociedades excluidas de su ámbito, lo que se hace es incorporar en la LIP, para negar a sus socios el beneficio, las mismas normas que definían a las sociedades patrimoniales. Lo que sí cambia, también sin especial trascendencia, y comparando formalmente la dicción del artículo 4 anterior y la actual, es que, en lugar de definir las entidades que no gestionan un patrimonio mobiliario o inmobiliario, como hasta ahora, se definen las que gestionan tal tipo de patrimonio. El cambio (de una redacción en «negativo» a otra en «positivo») simplifica la comprensión de la exención.

No obstante entender, que la nueva redacción se ha hecho sobre la idea de no modificar el régimen sustantivo de la exención, advertimos alguna consecuencia de cierta relevancia en ese «trasvase» de normativa. Y que además afecta a una cuestión importante en la práctica.

Con la normativa hasta ahora vigente, el que una sociedad estuviera incurso en el régimen de sociedades patrimoniales (y antes en el de transparencia fiscal) era motivo para la negación de beneficios fiscales a los socios personas físicas. Sin embargo, la LIS establecía [art. 61.1.a) 2.º] que no se computaran como activos no afectos aquellos cuyo precio de adquisición no superara el importe de los beneficios que, obtenidos en el propio año o en los diez anteriores por la realización de actividades empresariales, no hubieran sido distribuidos. Es decir, cuando se daba tal nivel y origen de reservas, un importe de activos (realmente no empresariales) igual a esos beneficios acumulados pasaban a considerarse «afectos».

La justificación en el IS se centraba en evitar el régimen especial a sociedades que, transitoriamente, tuvieran parte de su patrimonio neto materializado en activos no destinados a su empleo en la actividad económica.

Sobre el juego de esta medida en el IP, el criterio administrativo se ha venido inclinando por entenderla aplicable y considerar a todos los efectos que los activos no empresariales «cubiertos» por el apropiado nivel de reservas no perjudicaban en ningún caso y de ningún modo la exención. Nuestra opinión personal era que los bienes no afectos a una actividad económica no debían computarse como tales, por expresa remisión a las reglas del IS, a efectos de determinar si una entidad era o no patrimonial. Pero una vez determinado que la entidad no era patrimonial, a la hora de valorar qué activos estaban realmente afectos (cálculo que exigía el último párrafo del apdo. Dos del art. 4.Ocho), debían tratarse como bienes no afectos que no dan derecho a la exención en la parte que proporcionalmente representen.

La nueva redacción del artículo 4.Ocho incorpora la regla contenida hasta ahora en el artículo 61.1 a).2.º de la LIS. Lo hace dentro de la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos como una de las reglas para determinar si un elemento está afecto o no a una actividad económica. Lo relevante es que tal regla (como la otra relativa a qué valores no se computan) sirve «a los efectos previstos en esta letra».

Por tanto, debe emplearse para comprobar si más de la mitad del activo está o no afecto. Pero no hay norma ² que permita su aplicación cuando lo que se esté ventilando es a qué porcentaje de exención se tiene derecho en función de los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. Es decir, si estructuramos la aplicación de la norma en dos fases (la primera, es la de examen de la concurrencia de los requisitos para el acceso a la exención, y, la segunda, una vez acreditada la inicial procedencia de la exención, la determinación del importe exonerado de gravamen), la regla del importe de las reservas jugaría en la primera fase pero no en la segunda.

3. Norma cautelar ante las estructuras *holding*.

Finalizaba la redacción anterior del artículo 4.Ocho de la LIP estableciendo que *«La exención solo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16, uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor del patrimonio neto de la entidad»*. La norma no necesitaba especial justificación: el beneficio se da en el importe del valor económico que los «activos necesarios para el ejercicio de la actividad» representen sobre el total valor de la empresa.

Lo que añade la nueva redacción es que se aplicarán esas mismas reglas (hay que entender tanto la valoración por el art. 16.Uno como la aplicación proporcional de la exención) *«en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora»*.

Con esta adición se pretende zanjar la polémica sobre si la aplicación de la regla en cuestión procede solo en los casos en que se participa directamente en la sociedad o también cuando los activos no afectos están situados en una sociedad participada indirectamente. La ley, como ya parecía evidente sin necesidad de la precisión, determina que los activos no afectos no pueden dar derecho a la exención aunque se sitúen en sociedades participadas indirectamente.

4. Límite de la cuota íntegra del IP.

Hasta el año 2002 la suma de la cuota íntegra de este impuesto y la correspondiente al IRPF no podía exceder del 70% de la base imponible de este último. Para los ejercicios 2003 a 2006 ha sido aplicable la modificación del artículo 31 de la ley del impuesto que incorporó la disposición final cuarta de la Ley 46/2002. Conforme a la misma, *«la cuota íntegra de este Impuesto, conjuntamente con la porción de la cuota correspondiente a la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la parte general de la base imponible de este último»*.

² Cuestión distinta es que pueda apreciarse cierta inconsistencia en aplicar reglas diferentes de afectación (una, para comprobar si se tiene derecho a la exención y, otra, para ver en qué medida se tiene la exención) en un mismo impuesto y para un mismo fin.

La nueva redacción del precepto (en la parte modificada) es la siguiente:

«Límite de la cuota íntegra.

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.»

La modificación que efectúa la disposición final cuarta de la LIRPF no obedece a una cuestión sustantiva o privativa del IP, sino que viene forzada por los cambios habidos en el IRPF y en menor medida en el IS. Y, en concreto, por los siguientes:

- Cambio puramente formal o nominal en la calificación de las partes o tipos de base imponible del impuesto. De existir una parte general y otra especial de la base imponible, se pasa a una base imponible general diferenciada de la base imponible del ahorro. Y como en la LIP se aludía a la parte general de la base imponible del IRPF, existía ya un motivo para efectuar un leve retoque técnico.
- Distinto tratamiento de los rendimientos de capital mobiliario y de las ganancias patrimoniales: determinados rendimientos de capital mobiliario (y entre ellos los más habituales de dividendos e intereses) se integran en la base imponible del ahorro y no en la general como establecía la normativa anterior. Por su parte, las variaciones patrimoniales procedentes de transmisiones de bienes o derechos se integran, con independencia de su período de permanencia en el patrimonio del transmitente, en la base imponible del ahorro (con la normativa anterior se integraban en la parte especial solo aquellas ganancias de bienes con una antigüedad superior al año).

Dicho de una manera gráfica, hasta 2006 estas rentas se integraban en el IRPF en la parte general y con la nueva ley pasan a tributar al tipo fijo del 18%. Esa disminución de la parte general de la base imponible tiene repercusión en el IP porque era la magnitud sobre la que se calculaba (aplicando un 60%) el límite de tributación conjunta. Lógicamente, la disminución de tal cifra podía suponer el beneficio de un límite menor de tributación máxima que la ley no ha considerado oportuno reconocer.

Para la corrección de tal situación había dos grandes opciones que, además, permitían tanto una aplicación conjunta como alternativa. O bien se operaba sobre el porcentaje de base imponible general (fijando uno mayor al 60% preexistente) o bien, y esta ha sido la elección final, se respetaba el 60% y se operaba sobre la magnitud de referencia.

- Desaparición del régimen especial de las sociedades patrimoniales: la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 del artículo 31 señalaba que, para calcular el límite, «se sumará a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere el artículo 76.1 a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». Al suprimirse el régimen especial había que contemplar también su efecto en el IP.

El sentido de esta disposición hay que encontrarlo en que los dividendos y participaciones distribuidos por sociedades patrimoniales no se integraban en la renta del período impositivo del IRPF correspondiente al socio. De no haber existido en el IP esta norma, hubiera resultado que los beneficios y plusvalías obtenidos por las sociedades patrimoniales no solo no se imputarían a los socios ni tributarían cuando se repartieran como dividendos, sino que, al no constituir base imponible del IRPF, el límite que se aplicaría por la tributación conjunta IRPF-IP a las personas físicas socios de este tipo de entidades sería menor.

Frente a estas circunstancias, la modificación del artículo 31 ha sido la siguiente:

- a) Se suprimen las menciones a «parte» general de base imponible adaptando la norma a la terminología del IRPF.
- b) Respecto de la cuestión central, la ley opta por mantener el 60% como cifra de referencia pero proyectada sobre una magnitud mayor que la base imponible general e incluyendo como cuota íntegra del IRPF la que corresponda a parte de la base del ahorro.

Gráficamente el cambio se puede expresar de la siguiente manera:

Hasta 2006:

Cuota IP + cuota IRPF de la parte general de la BI \leq 60% parte general BI del IRPF.

Desde 2007:

Cuota IP + Cuota IRPF de la BI general + parte de la cuota IRPF de la BI del ahorro \leq 60% (BI general y parte de la base del ahorro).

Hay entonces dos cambios relevantes, uno, en la determinación de las cuotas implicadas y otro, relativo a las bases imponibles:

- b.1) La inclusión de parte de la cuota íntegra derivada de la renta del ahorro es consecuencia de la inclusión parcial de tal tipo de renta en la base sobre la que calcular el 60%. La parte de la cuota íntegra que se incluye es, precisamente, la que corresponda a la parte de la base de ahorro a considerar. Por tanto, su sentido y explicación lo da el sentido y explicación de esa parte de base imponible que pasamos a exponer.
- b.2) El primer párrafo del artículo 31.Uno aplica el porcentaje del 60% sobre las bases imponibles del IRPF. Sin embargo, en la letra a) siguiente excluye de la base imponible del ahorro al saldo positivo de las transmisiones de bienes con más de un año de antigüedad.

La finalidad de este juego de inclusiones y exclusiones parece ser mantener el límite en términos similares a los preexistentes. Si nos fijamos en las rentas implicadas, resulta que los principales rendimientos de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales a menos de un año (que son las dos categorías de renta que pasan de ser parte general de base imponible a ser base imponible del ahorro), se tomaban en consideración en la legislación vigente hasta 31 de diciembre de 2006 para calcular el 60% de límite y se siguen considerando ahora. O dicho de otro modo, las ganancias a más de un año, ni se computaban con la normativa anterior ni se computan con la nueva.

De esta solución destacamos, en primer lugar, que se sigue manteniendo para el IP la distinción entre ganancias y pérdidas patrimoniales según su período de generación, siendo que en el IRPF ha desaparecido tal diferenciación. Y aunque la intención de no modificar el fondo de la norma del límite conjunto de tributación pueda obligar a tal distinción, lo cierto es que puede complicar la declaración y gestión del impuesto por remitirse a una categoría desaparecida en el IRPF.

Por otro lado, la igualdad nunca será absoluta porque, aunque levemente, se han modificado algunos elementos de la liquidación directamente vinculados con la base imponible del IRPF. Así, la reducción existente en 2006 por la obtención de rendimientos del trabajo se practicaba con posterioridad a haber determinado la base imponible, mientras que para 2007 forma parte (restando) de esa misma base. Más significativo es, y juega en sentido contrario al de los gastos de las rentas del trabajo, que el mínimo personal y familiar formara parte de la base imponible en 2006 (restando) y que en 2007 opere sobre la cuota y por tanto no minore en base. Eso supondrá, lógicamente, un mayor límite de tributación conjunta en 2007 que en 2006.

Sin embargo, de mayor trascendencia pueden resultar las consecuencias del cambio de las reglas de juego de integración en la base general o del ahorro del IRPF de distintos tipos de rendimientos. Entre otras, y con el recordatorio de que, evidentemente, los ejemplos no excluyen la posibilidad de excepciones relevantes a lo que ahora se diga, seleccionamos las siguientes:

- b.2.1) Tributación IRPF-IP de intereses y ganancias a menos de un año en 2006 y 2007 para contribuyentes que tuvieran que aplicar el límite de tributación conjunta del artículo 31 de la LIP

Como ambos tipos de rendimientos se tomaban en cuenta en 2006, y también en 2007, para la magnitud sobre la que calcular el 60% del límite, este no sufre variación en este punto concreto. Por tanto, en nuestra hipótesis de contribuyente que en 2006 tuviera

que aplicar el límite de tributación conjunta, resultará que el importe total a pagar en 2007 por IRPF e IP sería el mismo a igualdad de rentas y patrimonio (dejando siempre a salvo, entre otras, las precisiones anteriores sobre el distinto juego del mínimo personal y familiar). Ahora bien, como los intereses y ganancias a menos de un año han pasado de tributar al tipo de la escala general que les correspondiera en el IRPF al tipo del 18%, habrá una menor tributación en el IRPF (siempre que su tipo medio en 2006 hubiera sido superior al 18%) y una mayor en el IP porque el límite sigue siendo el mismo.

EJEMPLO 1:

Sea un contribuyente soltero (por tanto, con un mínimo personal de 3.400 euros en 2006 y 5.050 en 2007) que percibe intereses por importe de 100.000 euros y con una base liquidable en IP de 3.679.626 (cuota íntegra conforme a tarifa de 43.000 €).

Elemento liquidación	<u>2006</u>	<u>2007</u>
BI IRPF	96.600	100.000
	(100.000 – 3.400)	
Límite conjunto	57.960	60.000
(60% de la BI)		
Cuota íntegra IRPF (tarifa)	36.360	17.091
		(18% de 100.000 – 5.050)
Cuota íntegra IP	43.000	43.000
Cuota a pagar IP	21.600	42.909
	(57.960 – 36.360)	(60.000 – 17.091)
A pagar IRPF + IP	57.960	60.000

b.2.2) Tributación IRPF-IP de dividendos en 2006 y 2007 para contribuyentes que tuvieran que aplicar el límite de tributación conjunta del artículo 31 de la LIP.

En este caso los cambios en la tributación de los dividendos en el IRPF juegan en sentidos distintos. Así, al integrarse en 2006 en base imponible al 140% y existir en 2007 una exención de 1.500 euros, el límite conjunto es menor. Pero también su distinto juego en cuota (en 2006 tributan conforme a la escala general y tiene derecho a deducción del 40% mientras que en 2007 tributan al 18% sin deducción), y el que el límite se proyecte tanto para 2006 como 2007 sobre la cuota íntegra (siendo que la deducción por dividendos era posterior a tal elemento liquidatorio) pueden hacer que la tributación tanto por IRPF como por IP sea superior en 2007.

EJEMPLO 2:

Sea un contribuyente soltero (por tanto, con un mínimo personal de 3.400 euros en 2006 y 5.050 en 2007) que percibe intereses por importe de 100.000 euros y con una base liquidable en IP de 3.679.626 (cuota íntegra conforme a tarifa de 43.000 €).

Elemento liquidación	<u>2006</u>	<u>2007</u>
BI IRPF	136.600	98.500
	(100.000 × 1,4 – 3.400)	(100.000 – 1.500)
Límite conjunto	81.960	59.100
(60% de la BI)		
Cuota íntegra IRPF (tarifa)	54.360	16.821
		(18% de 98.500 – 5.050)
Cuota íntegra IP	43.000	43.000
Cuota a pagar IP	27.600	42.279
	(81.960 – 54.360)	(59.100 – 16.821)
A pagar IP	27.600	42.279
A pagar IRPF	14.360	16.821
	(54.360 – 0,4 × 100.000)	
Total.....	41.960	59.100

En el ejemplo resulta que no solo se incrementa la tributación en el IRPF sino que, siendo el límite conjunto IRPF-IP menor, existe mayor cuota de IP en 2007.

b.2.3) Tributación IRPF-IP de ganancias a más de 1 año.

En principio, y como es un tipo de renta que ni en 2006 ni en 2007 afecta al límite de tributación conjunta, no tiene incidencia sobre esta cuestión. Sin embargo, como consecuencia del juego de la compensación de rentas y de los distintos límites para ello en 2006 y 2007 pueden darse situaciones llamativas.

Sean unas rentas de

R.A. Económica	100.000 euros
R.C. Mobiliario (intereses).....	25.000 euros
Ganancias > 1 año.....	30.000 euros
Pérdidas < 1 año.....	20.000 euros

Conforme a las reglas vigentes hasta 2006, y prescindiendo de los mínimos personales y familiares, en el IP, el 60% giraría sobre la parte general de la base imponible:

RAE + RCM – Pérdidas < 1 año (límite 10% RAE y RCM)

$$100.000 + 25.000 - 12.500 = 112.500.$$

Conforme a la nueva normativa tendremos:

(BI General + BI del ahorro) – ganancias > 1 año:

$$[100.000 + (25.000 + 30.000 - 20.000)] - 30.000 = 105.000$$

Como se ve, la situación resultante de la nueva normativa no es idéntica a la anterior en un punto especialmente propicio a economías de opción. Y no lo es porque con la nueva normativa se permite que las ganancias a más de un año disminuyan el límite de tributación conjunta aunque no hayan tributado efectivamente en el IRPF (por haber pérdidas patrimoniales o rendimientos negativos en la base del ahorro) de modo total o parcial

- c) La tercera modificación relevante afectaba a la previsión del artículo 31 sobre los dividendos repartidos por sociedades patrimoniales. Desaparecido el régimen especial de tales sociedades, decae la lógica de la norma y, por tanto, se suprime el párrafo antes citado. Sin embargo, en consonancia con el régimen transitorio que se arbitra para este tipo de sociedades y con la posible existencia de ejercicios sociales no coincidentes con el año natural, se incorpora al artículo 31 de la LIP una norma de vigencia transitoria por la que *«Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo»*.

III. EXENCIÓN EN EL GRAVAMEN DE OPERACIONES SOCIETARIAS EN LA LIQUIDACIÓN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

De modo análogo a lo que se estableció para la liquidación de sociedades transparentes en el apartado 2 de la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002, la supresión del régimen especial de sociedades patrimoniales se acompaña con el ofrecimiento a las entidades implicadas de elegir entre continuar su vida «mercantil», tributando conforme a las reglas generales, o disolverse y liquidar su patrimonio. En este último caso, por la operación de disolución, se reconoce la exención del ITP y AJD, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1 del texto refundido del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

A diferencia de otros negocios gravados en el concepto de operaciones societarias, la disolución de entidades es una operación no contemplada en la Directiva 69/335/CEE (que en esencia se preocupa

por los impuestos que gravan la concentración de capitales) y que se justifica por el desplazamiento patrimonial que hay, como en las reducciones de capital, desde una sociedad o ente análogo que se disuelve a sus socios. Tiene dicho el Tribunal Supremo (STS 3-11-1997 que anuló el art. 64.5.2 del Reglamento del Impuesto) que en nuestro Derecho positivo «... *lo que en realidad se grava con motivo de la disolución de las sociedades es el desplazamiento patrimonial que la misma puede originar (partiendo, para ello, de la concepción de la disolución, no tanto como acto formal determinante de la apertura de la fase de liquidación, sino como proceso de extinción que se consuma cuando se produce el reparto del patrimonio social remanente entre los socios y se otorga la escritura señalada en el artículo 212 Reglamento del Registro Mercantil –cuya inscripción provoca la cancelación de la hoja registral de la sociedad–)*».

De esa idea concluye, que el devengo no tiene lugar cuando la Junta General de Accionistas acuerda la disolución y refleja tal acto societario en escritura pública, para su obligada inscripción en el Registro Mercantil, sino cuando se adjudican de modo concreto los bienes o se aprueba la liquidación, el neto resultante y la cuota correspondiente.

De la Ley 35/2006 se desprende claramente el beneficio de la exención para este concepto tributario, pero nada se dice de operaciones o convenciones íntimamente ligadas al hecho exento y que fácilmente se darán en los procesos de liquidación de las sociedades patrimoniales:

- Que el beneficio se instrumente como exención supone la previa sujeción de la operación al gravamen de operaciones societarias. Por eso, y por el carácter complejo que del proceso de disolución-liquidación predica la jurisprudencia antes citada, la inscripción en el Registro Mercantil de tales actos, recogidos previamente en la pertinente escritura pública, no deriva en gravamen por el concepto de documentos notariales, al ser incompatibles ambos conceptos y referirse la incompatibilidad al rango de sujeción.
- Hechos imposables en la transmisión de bienes de la sociedad a los socios. Dada la normal condición de sujeto pasivo del IVA de las entidades a liquidar (salvo que se den alguno de los requisitos del criterio administrativo que se va consolidando en los últimos meses y que no reconoce tal carácter a las sociedades mercantiles que no hayan realizado operaciones), la entrega de bienes estará sujeta al impuesto del IVA salvo que se den los requisitos del artículo 7 para su no sujeción. Caso de transmitirse inmuebles, las reglas sobre su exención, o su regularización por ser bienes de inversión, serán las generales.

Estando la operación de entrega de bienes sujeta a operaciones societarias, aunque exenta, en ningún caso procederá, exista o no gravamen efectivo por IVA, tributación por los conceptos TPO o AJD del ITP y AJD.

- Adjudicación de bienes por asunción de deudas. En el proceso de liquidación de las sociedades es posible (de hecho se prevén reglas especiales en el IS para tal caso) que, además de bienes, se «adjudiquen» deudas a los socios. ¿Se devengaría en tal caso el gravamen por TPO por el concepto de «adjudicación expresa en pago de asunción de deudas» contemplado en el artículo 7.2 A) del texto refundido?

En nuestra opinión, y si nos referimos exclusivamente a sus respectivos hechos imponible, el gravamen por TPO es perfectamente posible aunque exista gravamen por operaciones societarias en la entrega de bienes a los socios. Así sucede, por ejemplo, en las ampliaciones de capital cuando junto a un bien se incorpora una deuda a la entidad. La razón es que son dos convenciones distintas susceptibles de gravamen diferenciado. Ahora bien, como la base imponible de la liquidación de sociedades es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, existiría un doble gravamen si la deuda no fuera deducible en operaciones societarias (gravándose en consecuencia el valor total del bien) y se gravará por TPO el valor del inmueble que se considerara pago de la asunción de deuda y no de la cuota de liquidación. Devengándose dos impuestos sobre una misma base, aunque sea parcialmente (en operaciones societarias sobre el valor total del bien y en TPO por el valor de la deuda), entendemos que no procedería el gravamen.

Sin embargo, en el caso concreto de la disolución-liquidación de sociedades patrimoniales, la exención del gravamen de operaciones societarias evita esa doble imposición económica por lo que no parece haber argumentos normativos para negar el gravamen por la adjudicación expresa de bienes por asunción de deudas.

- Excesos de adjudicación: los excesos de adjudicación declarados constituyen, cuando media onerosidad, un hecho imponible de TPO por previsión expresa del texto refundido. Su aplicación práctica, resultado de las disposiciones legales, su interpretación administrativa y su consideración jurisprudencial, es una de las más complejas del impuesto. Buena parte de la dificultad hay que atribuirla a la inexistencia de un concepto tipificado de qué sea un exceso de adjudicación. El supuesto habitual de gravamen por este concepto es el de la disolución y liquidación de comunidades de bienes y entes de análoga e indefinida naturaleza, pero no parece haber restricción legal alguna que impida considerar fiscalmente un exceso de adjudicación cuando lo que se liquida es una sociedad mercantil. En concreto, se dará tal exceso cuando en la liquidación de una sociedad (caso mayoritario entre los sujetos pasivos del IS) un socio reciba un valor neto de cuota de liquidación superior al que le hacía merecedor su porcentaje de participación en el capital de la sociedad.

El gravamen por TPO del exceso es, en principio, compatible con el gravamen por operaciones societarias de la liquidación y, por tanto, con mayor razón, también con el «no gravamen» que se da en la liquidación de las sociedades patrimoniales. De este modo, quien recibe un valor correspondiente al 40% del patrimonio de la entidad, cuando solo tenía un 30% de participación en el capital, resultará exento del gravamen del 1% sobre el valor real de lo recibido (en nuestro ejemplo un 40%) pero tributará en TPO (al 7% si son inmuebles y al 4% en otro caso) sobre el 10% del valor declarado (no del real) que recibe de más respecto de su 30%.

Como las reglas de liquidación serían las generales aplicables a los excesos, simplemente resaltamos que el exceso se mide sobre valores declarados y que, si no existe onerosidad, el gravamen al socio beneficiado sería por el IS o el ISD según fuera persona jurídica o física.

IV. LEY 42/2006, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2007

Siguiendo la tónica de otros años, se actualiza a un 2% la escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios.

V. MODIFICACIONES EN IMPUESTOS CEDIDOS INTRODUCIDAS POR LEYES AUTONÓMICAS

1. Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre Fiscalidad complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Se aprueba un nuevo beneficio en forma de mejora del régimen de la reducción estatal para la transmisión *mortis causa* de la empresa familiar consistente en rebajar el plazo de mantenimiento de lo adquirido de diez a cinco años. Opinamos que el acortamiento de plazo, beneficioso siempre para el contribuyente, resulta razonable siempre y cuando la obligación de mantenimiento se centre –pero no es esa la doctrina administrativa– en la continuidad de la actividad económica.

Además se establece una reducción propia del 99% para la adquisición *mortis causa* de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades de reducida dimensión (definidas conforme a la normativa del IS) siempre que el domicilio fiscal o social lo tengan en territorio andaluz. En nuestra opinión, la exigencia de domiciliación en un concreto territorio no plantea ningún problema de legalidad por cuanto el punto de conexión para el impuesto gravita sobre la residencia fiscal del fallecido y el heredero puede ser residente en cualquier Comunidad Autónoma. Por tanto, difícilmente puede entenderse como una medida discriminatoria.

2. Ley 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

En la Comunidad Autónoma de Aragón no ha habido modificación especialmente relevante en los impuestos cedidos.

Para las adquisiciones *mortis causa*, la reducción de hasta 125.000 euros que se estableció el año pasado para cónyuge e hijos se amplía a los nietos siempre y cuando su progenitor, hijo del causante, hubiera fallecido.

También liga con la normativa preexistente la ampliación del beneficio para el cónyuge del fallecido cuando quedaran hijos menores de edad. La ley aragonesa ya reconocía un beneficio del

100% de reducción a los hijos menores de edad cuyo padre o madre fallecieran y una reducción de 125.000 euros al cónyuge superviviente. Pero, por mor de la cuantificación fiscal de los respectivos derechos (en función de la edad del usufructuario), y de la normativa civil aragonesa (que atribuye al cónyuge el usufructo sobre todos los bienes del premuerto), resultaba que la juventud del padre superviviente (probable en este caso porque la situación contemplada es la existencia de hijos menores de edad) suponía normalmente un porcentaje de valor sobre el caudal relicto superior al atribuible a los hijos nudos propietarios. Y en tal caso, la intención del legislador de proteger la situación de desamparo en que podía quedar tal familia resultaba infructuosa al concentrar el beneficio en la renta gratuita de los hijos y no en la mayor renta recibida por herencia por su padre o madre sobreviviente. Con la ampliación de la reducción del cónyuge (a razón de 125.000 euros por cada hijo) se consigue en mayor medida la finalidad que fundamentaba el beneficio.

En las adquisiciones *inter vivos* se modifica radicalmente la reducción propia aragonesa para donación de bienes empresariales. Este beneficio tenía los mismos requisitos que el general del impuesto pero con dos matizaciones. Había un requisito especial (que la empresa transmitida o cuyas acciones se transmiten fuera de reducida dimensión conforme al IS) que otorgaba el trato privilegiado, respecto de la norma nacional, consistente en que, tratándose los bienes transmitidos de participaciones en entidades, a los efectos del cómputo del porcentaje necesario para cumplir el requisito de la exención en IP, el 20% se computaba conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado del donante o donatario (y no hasta el segundo como la ley nacional).

Pues bien, esta norma se deroga y se sustituye por una medida (que tendrá el carácter de mejora³, y no de reducción propia, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 40.1 de la Ley 21/2001) dirigida exclusivamente a la adquisición *inter vivos* de empresas individuales o negocios profesionales consistente en aplicar el 95% de reducción del valor de esos bienes cuando el donatario mantenga lo adquirido durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

Entendemos que aunque la norma sustituya a la estatal (ese es el efecto propio de las reducciones que mejoran las estatales y así lo proclama la ley aragonesa), lo hace solo respecto de la empresa o negocio individual, que son los bienes cuya donación se favorece más que en la regla general. En consecuencia, la donación de acciones seguirá teniendo el beneficio reconocido en la ley general del impuesto.

Respecto de la relajación de los requisitos para acceder al beneficio (eso es en esencia lo que hace la norma aragonesa) destaca que el donante no debe tener más de 65 años (ni cesar en su actividad) y que no se exija al donatario mantener los bienes donados exentos en el IP.

³ En ocasiones anteriores ya nos hemos manifestado sobre el confuso régimen que se deriva de la consideración de una reducción como propia o como mejora de una estatal. Así, la ley de cesión de impuestos a las CCAA (segundo párrafo de la letra del núm.1 del art. 40 de la Ley 21/2001) ofrece una doble vía de actuar sobre las reducciones ya reguladas por la ley del impuesto (o cualquier otra ley estatal): manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas (mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, ampliando las personas que puedan acogerse a la misma o disminuyendo los requisitos para poder aplicarla). Sin embargo, esta alternativa (reducción autonómica análoga a la del Estado o mejorando la del Estado) se diluye en ese mismo precepto porque esa dualidad se transforma, en el párrafo siguiente, en una mención uniforme (o única, porque esa es la cuestión dudosa) a las reducciones mejoradas.

La desaparición de los requisitos exigidos al donante alteran sustancialmente el sentido del beneficio, pues si hasta ahora se justificaba en el relevo generacional, ahora tal fundamento desaparece ya que el donante ni tiene que superar determinada edad ni tiene que dejar de trabajar.

Tampoco casa especialmente bien con la idea (cada vez más abandonada tanto en la legislación estatal como en las autonómicas) de que el beneficio se vincule al mantenimiento de la actividad productiva de lo donado el que el donatario no tenga que cumplir la exención en el IP, que es la manera indirecta de implicar al donatario en la actividad económica pues obliga al adquirente a que haga de esta su principal fuente de renta. No obstante, como lo donado ha de ser una empresa o un negocio, el cesar en su actividad supondría incumplir el requisito de mantenimiento de diez años que exige la norma.

Por último, hay que destacar que al ser una mejora de la reducción estatal, el beneficio que en el IRPF se reconoce al donante en los casos del artículo 20.6 de la LISD (y que la Ley 35/2006 no ha modificado) también procederá cuando la aplicada sea la versión aragonesa.

3. Ley del Principado de Asturias 11/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2007.

En el Principado de Asturias las medidas de naturaleza tributaria se regulan en el Título III de la citada ley. Se incluyen disposiciones relativas al IRPF, que mantienen y actualizan deducciones en la cuota íntegra autonómica, y se aclaran determinados extremos que han resultado complejos en la gestión práctica. Asimismo, se incorporan nuevos beneficios fiscales en el ISD.

Para los contribuyentes de grupo I, se modifica la Ley del Principado de Asturias 6/2003 fijando unos coeficientes del patrimonio preexistente que dejan sin tributación a los parientes de grupo I con patrimonio preexistente inferior a 402.678,11 euros.

Para sujetos pasivos incluidos en el grupo II y para contribuyentes con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65%, con independencia de su grado de parentesco con el causante, se crea una bonificación del 100% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la base imponible sea igual o inferior a 125.000 euros.
- b) Que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.

De la construcción del beneficio, además de arbitrarse como bonificación (y no como reducción de la base imponible como sucede en las parecidas medidas andaluza y aragonesa), hay que destacar que de no darse el requisito de la letra a) es decir, de tener una base imponible superior a 125.000 euros) el beneficio no sería aplicable ni en todo ni en parte. Por otro lado, el hacer coincidir el requisito del patrimonio preexistente del heredero con uno de los límites que la ley general del impuesto fija para el cálculo de los coeficientes multiplicadores (en este caso es el límite del primer tramo) facilita el control del impuesto.

4. Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Ley 25/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas (Islas Baleares).

En la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares el protagonismo normativo no corresponde a la Ley de Medidas Tributarias y Administrativas sino a la Ley de reforma del ISD.

En la primera norma, que juega el papel de ley de acompañamiento de la de presupuestos, y por lo que se refiere al IRPF, se crea una deducción autonómica para los declarantes que hayan adoptado hijos que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, por un importe de 400 euros para cada hijo adoptado dentro del período impositivo.

Por su parte, en el ITP y AJD, en la modalidad de TPO, se crea un tipo de gravamen reducido (el 3%) que viene a sustituir la actual bonificación del 57%. El cambio no se justifica en la reducción de la carga tributaria de los contribuyentes (la reducción del 57% de un tipo del 7% equivale a un tipo de gravamen del 3%) sino en la intención de mejorar la gestión de este beneficio fiscal. Es también reseñable la posibilidad de autoliquidar en un único expediente los hechos imposables contenidos en un mismo documento. Sin embargo, y como anticipábamos, la gran modificación tanto en el fondo como en los asuntos procedimentales, se contiene en la ley de reforma del ISD. La norma dedica sus dos primeros Títulos a las adquisiciones *mortis causa* y a las *inter vivos* (los dos grandes conceptos impositivos del tributo junto a los seguros de vida), el tercero y cuarto a obligaciones formales y normas de gestión tributaria (de especial importancia por el radical cambio que ha sufrido la práctica de este impuesto en los últimos años por la incorporación de modernas técnicas de gestión y la generalización del empleo de las nuevas tecnologías) y el quinto a la aplicación del Derecho civil de las Islas Baleares. Naturalmente, este último título tiene una importancia menor si el estudio de la norma se hace, como ahora corresponde, desde una óptica general y externa a tal realidad, pero nos parece especialmente significativo porque evidencia las distorsiones que genera el que el impuesto tenga una estructura básica concebida en función del Derecho civil común (el del Código Civil) que, en muchos puntos, es muy distinto del de otros Derechos civiles españoles.

Sobre la drástica reducción del impuesto interesa destacar, por lo actual del debate, y sin comentario alguno, las justificaciones que la Exposición de Motivos proporciona.

Así, reconociendo la configuración individual de nuestra imposición sobre la renta, entiende el legislador balear que no es raro que *«la herencia a favor de hijos o cónyuge, no solo no provoca más riqueza disponible, sino que obliga a la enajenación de parte de los bienes heredados para pagar la carga fiscal a cuenta del impuesto, pudiendo considerarse, además, que no existen verdaderas manifestaciones de riqueza en las adquisiciones de bienes del patrimonio familiar dentro del núcleo familiar compuesto por los ascendientes, descendientes y cónyuge»*.

También se invoca la protección de la familia a que se refiere el artículo 39.1 de la Constitución Española para, reconociendo la necesidad de dotar de seguridad económica a los descendientes, concluir que *«no se respetan las exigencias de capacidad económica individual cuando se exige el impuesto a las adquisiciones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge»*.

Sobre estos argumentos, la ley balear enriquece el inventario de técnicas originales de reducción del impuesto que iniciara hace unos años la ley cántabra (que estableció el beneficio por la vía de multiplicar la cuota íntegra por 0,01). En Islas Baleares, los grupos I y II se benefician de una deducción que permite la tributación a un tipo de gravamen fijo, sin perjuicio del mantenimiento de la bonificación del 99% para los sujetos pasivos integrados en el primero de dichos grupos. Para ello, se establece que *«en las adquisiciones por causa de muerte, a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 2 de esta ley, se les aplicará una deducción cuyo importe será el resultado de restar a la cuota bonificada la cuantía derivada de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 1%. Esto es:*

$$D_a = C_b - (BI \times T), \text{ siendo:}$$

D_a : Deducción autonómica

C_b : Cuota bonificada

BI : Base imponible

T : 0,01

2. Cuando el resultado de multiplicar la base imponible por T sea superior al importe de la cuota bonificada, la cuantía de la deducción será igual a cero.»

EJEMPLO 3:

Sea una masa hereditaria a favor de un solo heredero por importe de 425.000 euros compuesta exclusivamente por dinero. El heredero tiene un patrimonio previo preexistente de 380.000 euros.

La base imponible sería de 425.000 euros y con la reducción de 25.000 euros que corresponde en Islas Baleares a la reducción por parentesco del grupo II, la base liquidable quedaría en 400.000 euros.

La cuota íntegra, resultado de aplicar la tarifa del impuesto, sería de 80.920.

La cuota íntegra corregida sería la misma por resultar aplicable el coeficiente multiplicador 1,0000 (el heredero es familiar de grupo II y tiene un patrimonio previo preexistente inferior a 400.000 euros).

Al ser pariente de grupo II tampoco resulta aplicable la bonificación autonómica del 99% (aplicable para grupo I) con lo que la cuota bonificada sería de 80.920.

La deducción autonómica por ser sujeto pasivo incluido en el grupo II sería:

$$80.920 - (425.000 \times 0,01) = 76.670$$

.../...

.../...

Por lo tanto, la cuota líquida sería:

$$\text{Cuota bonificada} - \text{deducción} = 80.920 - 76.670 = 4.250 \text{ euros.}$$

Respecto de las adquisiciones lucrativas entre vivos destaca también en el Título II de la ley la deducción del artículo 35 que da lugar, al igual que en las adquisiciones por causa de muerte, a la tributación por un tipo fijo y cuyos beneficiarios son también los incluidos en los grupos de parentesco I y II: « *En las adquisiciones lucrativas entre vivos, a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 2 de esta ley, les será de aplicación una deducción cuyo importe será el resultado de restar a la cuota líquida la cuantía derivada de multiplicar la base liquidable por un tipo porcentual T del 7%. Esto es:*

$$D_a = CL - (BL \times T), \text{ siendo:}$$

D_a : *Deducción autonómica*

CL: *Cuota líquida*

BL: *Base liquidable*

T: *0,07*

2. *Cuando el resultado de multiplicar la base imponible por T sea superior al importe de la cuota líquida, la cuantía de la deducción será igual a cero.*
3. *Cuando la adquisición sea en metálico o en cualquiera de los fondos, cuentas o depósitos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la deducción solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, la adquisición se documente en escritura pública y se haga constar en esa misma escritura el origen de dichos fondos».*

La diferencia principal entre el beneficio en las adquisiciones *mortis causa* y las *inter vivos* es que en aquellas el tipo al que finalmente se tributa es el 1% sobre la base imponible y que en las donaciones es al 7% pero sobre la base liquidable.

Hay que destacar, por último, el apartado 3 que, de modo parecido a lo que en la Comunidad Autónoma de Madrid se dispuso para análogo, aunque mayor, beneficio, contiene una cautela que, limitada al dinero metálico y bienes asimilables, obliga a documentar en escritura pública la donación y el origen de esos fondos.

5. Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias y Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2007.

La Ley 9/2006 pretende fijar el marco legislativo del sistema tributario canario tanto para adaptar determinadas especialidades propias a la LGT como para regular peculiaridades sustantivas y procesales. Constituye, por tanto, una novedad significativa respecto de la técnica seguida en otras CCAA.

En su Título I se regulan aspectos no estrictamente ligados a la materia tributaria pues abarcan asuntos presupuestarios, financieros, contables o los propios de la intervención. Todas ellas son materias que en otras CCAA se regulan en leyes normalmente nominadas como «de Hacienda». Completa este Título la regulación de la Administración Tributaria Canaria con una destacable referencia al papel de las oficinas liquidadoras a cargo de registradores de la propiedad. Al hilo de esta regulación, y a la vista de las reformas estatutarias que se están llevando a cabo en varias CCAA, conviene apuntar que muy probablemente las cuestiones organizativas referidas a las administraciones tributarias autonómicas van a ser tema central de debate y estudio en los próximos meses y que la regulación expresa de esta materia tendrá un especial protagonismo.

El Título II está más vinculado a la regulación tributaria general por cuanto abarca la información y asistencia, la colaboración social en la aplicación de los tributos y la regulación de determinados procedimientos tributarios (pago de deudas tributarias y sanciones, comprobación de valores, registros y censos y uso de medios telemáticos).

Finalmente, el Título III abarca cuestiones ligadas a la revisión de actos administrativos y, en especial, a la vía económico-administrativa.

Con todo, lo más destacable, por su singularidad, es el apartado Uno de la disposición final segunda que prevé que las leyes de presupuestos puedan, evidentemente dentro del marco de la capacidad normativa que a la Comunidad le corresponde conforme a la LOFCA y la ley de cesión, modificar la regulación de los impuestos total o parcialmente cedidos. Naturalmente, esa «autorización» que una ley ordinaria hace a otras de igual rango debe explicarse a la luz del artículo 134.7 de la Constitución que señala que *«la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea»*.

En rápido uso de esta nueva técnica, es la Ley 12/2006 de Presupuestos la que contiene las medidas tributarias para 2007. En concreto, además de modificaciones en el IRPF, se modifica tanto el ISD como el ITP y AJD y el IP.

En el ISD se mejoran las reducciones estatales por parentesco, destacando en la correspondiente al grupo I que, en las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 18 años, la reducción será equivalente al 100% del valor de la base imponible, sin que el importe de esta reducción pueda exceder de 1.000.000 de euros.

En el caso de discapacitados, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, se aplicará una reducción de 72.000 euros. Caso de que el grado de discapacidad sea igual o superior al 65%, se aplicará una reducción de 400.000 euros. Estas reducciones se aplicarán además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante.

Por otro lado, se suaviza el requisito de permanencia de la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida fijándolo en cinco años desde el fallecimiento del causante.

En el ámbito de las donaciones se bonificará en el 100% de la cuota de la transmisión *inter vivos*, del pleno dominio o del derecho de usufructo, de la vivienda habitual del transmitente, siempre que el adquirente sea descendiente o adoptado discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

En el ITP y AJD se regula el tipo de gravamen reducido del 6% en la adquisición de vivienda habitual por minusválidos (con grado igual o superior al 65%).

Finalmente, en el IP, se fija el mínimo exento en 120.000 euros y en 400.000 para el caso de que el contribuyente tenga una minusvalía igual o superior al 65%.

6. Ley de Cantabria 19/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y de contenido financiero.

Modifica las cuotas fijas de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar.

7. Ley 15/2006, de 28 de diciembre, de medidas financieras (Castilla y León).

En la Comunidad Autónoma de Castilla y León la principal modificación en el ISD es que *«en la cuota de este impuesto derivada de adquisiciones «mortis causa» y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se aplicará una bonificación en la cuota del 99 por 100 siempre que el adquirente sea descendiente o adoptado, cónyuge, ascendiente o adoptante del causante.»*

Se suma, por tanto, esta Comunidad al grupo de las que reducen sustancialmente el impuesto utilizando para ello la técnica de la bonificación en la cuota.

En otros preceptos de la norma se realiza un acertado repaso técnico por distintos beneficios preexistentes para adaptarlos a la nueva normativa estatal en materia de IRPF e IP. Y en concreto da solución normativa (a este respecto es especialmente significativa la disposición transitoria) al problema planteado por tener regulados, como la mayor parte de CCAA, beneficios fiscales

dependientes del nivel de renta y concretar este en función de la ahora cambiada terminología del IRPF. Piénsese que si un beneficio se limitaba en referencia a la «parte general de la base imponible» del IRPF, su «conversión» a la nueva terminología de «base imponible general» no plantea especiales problemas. Pero la circunstancia de que el mínimo personal y familiar hasta ahora minorara la base imponible y que, con la nueva ley, el mínimo opere sobre el tipo de gravamen, provoca que, salvo modificación legal como así sucede en Castilla y León, o por no fácil interpretación administrativa, el contribuyente se vea perjudicado porque *de facto* el límite de renta se ha elevado en estos supuestos al no restar de sus rentas la cantidad correspondiente al mínimo personal y familiar.

8. Ley 10/2006, de 21 de diciembre, por la que se modifica la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos (Castilla-La Mancha).

La Ley 17/2005 es la ley castellano-manchega que contiene la regulación de los tributos cedidos correspondientes a la Comunidad Autónoma. Mediante la Ley 10/2006 se modifica la regulación del IRPF con la introducción de nuevos beneficios fiscales y se regula una reducción propia en la base imponible del ISD consistente en un 4% del valor neto de la transmisión.

La reducción beneficia a las adquisiciones *mortis causa* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades y, por ser propia, es compatible, como así expresamente lo proclama la norma, con la reducción estatal equivalente.

El beneficio se condiciona, a diferencia de lo que ocurre en la normativa estatal, a que la empresa tenga su beneficio en territorio castellano-manchego y exige que durante el período de mantenimiento que se exige a los bienes (que reduce de diez a cinco años), el contribuyente tenga derecho, por los bienes heredados, a la exención pertinente en el IP.

9. Ley 10/2006, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2007.

Esta ley modifica la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de reforma fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura para regular una cuota fija por la tasa fiscal sobre el juego en relación con las máquinas recreativas con premio o azar.

10. Ley 14/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2007.

La norma gallega, además de establecer una deducción para el fomento del autoempleo en el IRPF para hombres de menos de 35 años y para mujeres de cualquier edad, y de modificar

la tasa sobre el juego, regula en la modalidad de TPO un tipo reducido del 4% en las adquisiciones de viviendas para personas con una minusvalía igual o superior al 65%.

En el ISD se regula, en términos análogos a los ya existentes en otras CCAA, una reducción del 95% de la base imponible de las donaciones monetarias realizadas a favor de hijos y descendientes con la finalidad de adquirir la primera vivienda habitual.

11. Ley 11/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2007 (La Rioja).

El artículo 5 de la ley riojana amplía el círculo de la reducción de la empresa familiar (sean adquisiciones *mortis causa* o *inter vivos*) porque asimila a los cónyuges con las parejas de hecho inscritas en los correspondientes registros oficiales. Del mismo modo, equipara a descendientes y adoptados o ascendientes y adoptantes con los sujetos de acogimiento familiar permanente o preadoptivo. La reducción, tanto para el caso de adquisiciones *mortis causa* como para las *inter vivos*, es del 99% y tiene un período de mantenimiento de cinco años.

En el concepto «donaciones» se ha complementado el preexistente beneficio de una deducción del 100% de las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual en La Rioja (art. 12 de la ley) con una deducción para las donaciones de primera vivienda habitual de padres a hijos. Con ello, se amplía a los ciudadanos la opción de poder donar a sus hijos el valor económico necesario para que cuenten con vivienda propia.

Los requisitos (art. 13) para este nuevo beneficio son los siguientes:

- La donación ha de ser del pleno dominio de una vivienda ya construida y que se halle en La Rioja.
- Ha de ser la primera vivienda habitual del adquirente.
- Como requisito subjetivo se exige que el donatario tenga menos de 36 años y que su renta no supere 3,5 veces el IPREM (indicador público de renta de efectos múltiples).
- El adquirente debe mantener la vivienda durante cinco años.
- La exigencia formal consiste en hacer constar en documento público que el inmueble va a constituir la primera vivienda habitual del adquirente. Una copia del mismo deberá presentarse junto a la declaración del impuesto. La norma es clara en sus términos y lógica en cuanto a su exigencia. Por eso, destacamos simplemente dos precisiones que acompañan a la obligación formal:
 - Aclara que no se aplicará la deducción si no consta la declaración en el documento y que tampoco se aplicará cuando se produzcan rectificaciones del documento que

subsanen su omisión. Esta última mención no es, ni mucho menos, innecesaria. Y no lo es porque la práctica enseña que en los impuestos que de algún modo se vinculan a documentos públicos o privados existe una clara tendencia (que comporta una también clara contradicción) a minusvalorar el contenido de esos documentos, especialmente cuando se refieren a los denominadas «cuestiones formales». Y fruto de esa tendencia es la idea —que la ley riojana se ve compelida a atajar expresamente— de que las cláusulas no incluidas en el momento del otorgamiento siempre pueden ser rectificadas o subsanadas porque siempre son olvidos involuntarios.

- Por si hubiera alguna duda del valor que se da a este requisito formal, la precisión anterior se completa con otra igual de rotunda que proclama que «no podrá aplicarse esta deducción sin el cumplimiento estricto de esta obligación formal en el momento preciso señalado en este apartado». Como la anterior, esta disposición debe verse en el contexto de las alegaciones, doctrina administrativa, resoluciones económico-administrativas y sentencias favorables a desprestigiar el sentido de las exigencias formales. El mejor ejemplo de lo que se afirma es la interpretación triunfante (consistente en vaciar de contenido la norma) respecto de la obligatoriedad (fijada en el reglamento del impuesto) de que la renuncia a la exención del IVA conste de manera fehaciente en la escritura. Ejemplo más anecdótico (de momento) puede ser la alegación de que algo escriturado como donación es en realidad una compraventa en la que se olvidó fijar un precio.

Los requisitos anteriores (que en el caso de que existan más de un adquirente deben ser cumplidos por cada uno de ellos) permiten una deducción en la cuota que varía entre el 100% cuando el valor real de la vivienda donada no exceda los 150.253,01 euros y el 10% cuando el valor esté comprendido entre 270.455,01 y 300.506 euros. Por encima de esta última cantidad no existe derecho a la deducción en la cuota.

En el ITP y AJD La Rioja abre también una novedosa vía de actuación por ligar el impuesto (tan ajeno al mundo empresarial excepto en el concepto «operaciones societarias» en el que las CCAA no tienen ninguna capacidad normativa) a la actividad económica.

Así, en el artículo 18, se reduce hasta el 4% (en el concepto TPO del ITP y AJD) la adquisición de inmuebles por sociedades mercantiles participadas en su integridad por jóvenes menores de 36 años con domicilio fiscal en La Rioja. El inmueble ha de destinarse durante cinco años a sede del domicilio fiscal de la entidad adquirente. Durante ese plazo, los socios en el momento de la adquisición deben seguir siéndolo sin que se puedan incorporar nuevos accionistas mayores de 36 años o que no tengan el domicilio fiscal en La Rioja.

El mismo tipo reducido del 4% se aplica cuando (cumpliendo los requisitos anteriores) el inmueble adquirido se destine a ser centro de trabajo siempre que mantenga su actividad como tal durante al menos los cinco años siguientes a la adquisición.

Si el concepto impositivo aplicable en cualquiera de los dos supuestos anteriores fuera el de AJD, el tipo reducido sería del 0,5% si el valor real del inmueble es igual o superior a 150.253 euros y del 0,4% si su valor real es inferior a dicha cuantía.

En cualquier caso, debe hacerse constar, en el documento público en el que se formalice la compraventa, la finalidad de destinar el inmueble a sede del domicilio fiscal o centro de trabajo de la mercantil adquirente, la identidad de los socios y la edad y porcentaje de participación de cada uno de ellos en el capital. Esta obligación formal se protege con las dos menciones legales que destacábamos antes como guardianas de su efectiva aplicación.

12. Ley 4/2006, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Madrid.

La modificación más destacable que opera esta ley, junto a la modificación que se opera en la tarifa autonómica del IRPF, es la bonificación en cuota para las adquisiciones *mortis causa* que el preámbulo presenta como una ampliación de la preexistente para descendientes del causante menores de veintiún años.

De este modo, todos los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la ley del impuesto, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones *mortis causa* y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

13. Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social para 2007 de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

También en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia la modificación más destacable es la operada sobre el gravamen de las adquisiciones *mortis causa* del cónyuge, ascendientes y descendientes. La técnica escogida es la ampliación de la preexistente deducción autonómica a favor de descendientes y adoptados menores de veintiún años.

La deducción es de un 99% de la cuota pero solo se aplica cuando la base imponible del contribuyente no supere los 450.000 euros o 600.000 en caso de discapacitado. Completa la reforma en el concepto impositivo *mortis causa* con la ampliación de la cifra de negocios que permite a la empresa individual (para la que se incrementa de 5 a 6 millones) o el negocio profesional (de 2 se pasa a 2,5 millones) acceder a una reducción del 99%.

En el concepto «donaciones» se establece una reducción autonómica del 99% para la transmisión de empresas individuales o negocios profesionales radicados en la Región de Murcia para equiparar el régimen de transmisión *inter vivos* a la *mortis causa*.

14. Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (Comunidad Valenciana).

En la Comunidad Valenciana, junto a numerosas modificaciones en el IRPF, la principal modificación en los impuestos cedidos se localiza también en el ISD por crearse una bonificación del 99% de la cuota tributaria del ISD para adquisiciones tanto *mortis causa* como *inter vivos*:

- a) Las adquisiciones *mortis causa* por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II. Rasgo diferenciador de la construcción valenciana de este beneficio es que se exige que los causahabientes tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. La restricción resulta bastante lógica y entendemos que en ningún caso es arbitraria o conculcadora del principio de igualdad. Su sentido hay que encontrarlo en que el punto de conexión que permite atribuir el rendimiento, la capacidad normativa y la competencia gestora sobre este impuesto a una Comunidad Autónoma concreta es la residencia habitual del fallecido y no la del sujeto pasivo. Sin embargo, en el IRPF, el IP o en el concepto «donaciones» se utiliza como punto de conexión la residencia habitual del contribuyente. Por eso, en estos conceptos, la voluntad de conceder un beneficio fiscal a los residentes de una Comunidad Autónoma no exige ningún tipo de precisión, porque el destinatario de la medida solo puede ser un residente en la misma. Por el contrario, en el ISD, la intención legislativa de favorecer a sus ciudadanos con una medida fiscal, se encuentra con la distorsión de no poder legislar sobre el impuesto que corresponda a aquellos que hereden de un fallecido no residente (por falta de competencia normativa) y, caso de no limitar la medida como hace Valencia, favorecer con la misma a residentes en otras CCAA por el mero hecho de que el fallecido tuviera su residencia habitual en la Comunidad.
- b) Las adquisiciones *mortis causa* por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Sigue, por tanto, la ley valenciana el criterio establecido por la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad.
- c) Con un límite de 420.000 euros, las adquisiciones *inter vivos* por los hijos, adoptados, padres y adoptantes del donante, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros y su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. Este tipo de adquisiciones *inter vivos* ya tenían un trato especial desde el año pasado por lo que esta medida profundiza en una línea ya iniciada con anterioridad.

El beneficio se acompaña de una serie de disposiciones que tratan de evitar conductas fraudulentas o, con carácter general, que el beneficio lo disfrute persona distinta a la contemplada por el legislador.

- d) Las adquisiciones *inter vivos* por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, que sean hijos o adoptados o padres o adoptantes del donante.