

COMENTARIOS A LA REFORMA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN GALICIA DE 2008

ANTONIO LÓPEZ DÍAZ

Profesor titular de Dereito financeiro e Tributario. Universidade de Santiago de Compostela. Conselleiro Maior. Consello de Contas de Galicia

1. Competencias de las Comunidades Autónomas en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) se ha configurado desde el mismo momento de puesta en funcionamiento de las Comunidades Autónomas y de su régimen de financiación como un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas¹.

¹ La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) desarrollando lo contemplado en la Constitución, señalaba como tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, entre otros, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El artículo 10 de dicha Ley, en su redacción originaria, y vigente hasta el 28 de diciembre de 1996, en que entró en vigor la modificación operada por la Ley orgánica 3/1996, disponía: “1. Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma.

2. Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica.

3. La cesión de tributos por el Estado a que se refiere el apartado anterior podrá hacerse total o parcialmente, según se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate o únicamente alguno o algunos de los mencionados hechos imposables”. Por su parte, la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas definió el régimen concreto de dicha cesión.

En un primer momento, que se extiende hasta la entrada en vigor de la L.O. 3/1996, la cesión de tributos se limitaba a una simple cesión de la recaudación, sin atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre ninguno de dichos tributos cedidos.

Las negociaciones llevadas a cabo para conformar una mayoría estable de gobierno que tuvo que contar con el apoyo de grupos nacionalistas se concretaron en un acuerdo del Consejo de Política Fiscal y financiera de 23 de septiembre de 1996, por el que se fijó el sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001, caracterizado por una, al menos teórica, mayor corresponsabilidad fiscal por parte de las CCAA, que se tradujo en la cesión parcial de nuevos impuestos, como el IRPF, el IVA y ciertos impuestos especiales sobre la fabricación, al tiempo que se atribuyó competencias normativas a las CCAA sobre los impuestos cedidos.

Desde el punto de vista normativo, dicho acuerdo conllevó la modificación de la LOFCA a través, de la LO 3/1996, de 27 de diciembre, abriendo, en el artículo 10.3, la posibilidad de que la cesión de tributos, además de la cesión de la recaudación, pudiese conllevar el ejercicio de competencias normativas por las CCAA². Esta posibilidad se concretó en la ley 14/1996, de 30 de diciembre que reguló el régimen de financiación y de cesión de tributos a las CCAA de régimen común, previendo la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas. En concreto, y en lo que se refiere al ISD, el artículo 13 de la ley 14/1996 dispuso:

“Tres. En relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán regular la determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, y la fijación de la tarifa cuya progresividad deberá ser similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo.

En el caso de adquisiciones «mortis causa», podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo...

² El artículo 10.3, en la nueva redacción dada por la LO 3/1996 dispuso:

3. La cesión de tributos por el Estado a que se refiere el apartado anterior, podrá hacerse total o parcialmente. La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate. La cesión será parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. *En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas, en los términos que determine la ley de cesión de tributos.*

Siete. Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los apartados dos a seis de este artículo, se aplicará en su defecto la normativa del Estado.

En todo caso, en los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado dos del artículo 6 de esta Ley, las Comunidades Autónomas aplicarán la normativa del Estado o la de la Comunidad Autónoma correspondiente cuando el causante o donatario no hubiere tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma competente durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo del Impuesto.”

Para el caso de Galicia, la concreción del nuevo sistema se llevó a cabo a través de la ley 32/1997, de 4 de agosto, cuyo artículo 2.2 se dedica a la regulación de las competencias normativas disponiendo:

“2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de Galicia la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

La Comunidad Autónoma de Galicia remitirá a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas.”

Además de remitir a la regulación general de la ley 14/1996, en lo que se refiere a los extremos sobre los que cabe ejercitar las competencias normativas, se establece el procedimiento para que la Comisión General de las Comunidades Autónomas pueda conocer los proyectos normativos a tramitar en el ejercicio de dichas competencias.

El último eslabón en cuanto a la atribución de competencias normativas a las CCAA en materia de tributos cedidos lo representa la ley 21/2001 cuyo artículo 40 precisa de forma más concreta el ámbito de tales facultades normativas señalando:

“1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible.

Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones

«inter vivos», como para las «mortis causa», las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

- b) Tarifa del impuesto.*
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.*
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.*

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.”

La concreta plasmación de dichos criterios para Galicia se llevó a cabo en la ley 18/2002, de 1 de julio, donde se recoge el mismo régimen anterior señalando:

“2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Fi-

nanciación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de Galicia la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en 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.

La Comunidad Autónoma de Galicia remitirá a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas...”

En el ejercicio de las competencias recogidas en las normas mencionadas las Comunidades Autónomas de régimen común, y entre ellas Galicia han venido adoptando disposiciones propias que afectan fundamentalmente a la determinación de la base liquidable y de la cuota del ISD a las que nos referiremos a continuación.

2. Principales medidas normativas adoptadas por las Comunidades Autónomas en relación al ISD

1.1. Principales medidas normativas aprobadas.

En el ejercicio de las competencias reconocidas a las CCAA estas han venido aprobando medidas legislativas que han incidido sobre los siguientes elementos del ISD.

Medidas referidas a las adquisiciones mortis causa.

a) Beneficios fiscales. Este grupo que podemos denominar como de beneficios fiscales se ha articulado habitualmente a través de reducciones de la base imponible para el cálculo de la base liquidable del impuesto, si bien, de forma más esporádica, esa misma finalidad se ha logrado con otros mecanismos como deducciones en la cuota o aplicación de coeficientes reductores sobre la misma.

a. Beneficios fiscales por razón del parentesco. En 2008 existían 8 CCAA³ que habían eliminado prácticamente la tributación de los grupos de parentesco I (descendientes menores de 21 años) y II (descendientes mayores de 21 años y cónyuge), a lo que habría que añadir otras cuatro CCAA que habían establecido ciertos límites máximos en estos beneficios fiscales⁴. Solo Cataluña y Extremadura habían establecido muy leves mejoras sobre el régimen general previsto en la normativa estatal para el tratamiento tributario de

³ Son las Comunidades de Cantabria, La Rioja, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha, Canarias, Illes Balears, Comunidad de Madrid, y Comunidad de Castilla-León.

⁴ En esta situación se encuentran Andalucía, Principado de Asturias, Región de Murcia y Aragón.

las adquisiciones hereditarias por los parientes más próximos, descendientes y cónyuge.

Galicia se encontraba, con anterioridad a la aprobación de la última ley de medidas tributarias referidas al ISD, en una situación intermedia ya que, la ampliación del beneficio fiscal se había limitado al grupo I de parentesco⁵ (descendientes menores de 21 años), mientras que los parientes del grupo II (descendientes mayores de 21 años o cónyuge) disfrutaban del régimen general.

b. Beneficios fiscales relacionados con la discapacidad.

Han sido frecuentes las medidas puestas en marcha por las Comunidades Autónomas para favorecer el tratamiento fiscal de las adquisiciones mortis causa por personas afectadas con distintos niveles de discapacidad, pudiendo diferenciar dos grupos: De una parte, aquellas CCAA cuyas medidas, de diversa naturaleza, han supuesto la práctica supresión del impuesto para las adquisiciones lucrativas por estas personas⁶; mientras que el segundo grupo, en el que se incluiría Galicia, abarcaría aquellas CCAA cuyos beneficios, aun siendo importantes, no conllevan la eliminación de la tributación⁷.

c. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual.

Buena parte de las CCAA han mejorado la reducción prevista para la transmisión de la vivienda habitual o han creado reducciones propias con requisitos adicionales⁸.

d. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la empresa familiar.

En lo que atañe a la transmisión de la empresa familiar (entendiendo como tal aquella que reúne los requisitos para la exención en el Impuesto

⁵ Este tratamiento favorable para los parientes integrados en el grupo I se articulaba a través de reducción en la base imponible que se combinaba con la aplicación de un coeficiente del 0,01 % sobre el resultado de aplicar la tarifa a la base liquidable cuando la imponible excediese del importe de la reducción.

⁶ Se incardinarian en este grupo: Andalucía, Aragón y Castilla-La Mancha.

⁷ Este es el caso de Cataluña, Galicia, Cantabria, Comunitat Valenciana, Canarias, Extremadura, Illes Balears, Comunidad de Madrid, y Comunidad de Castilla-León.

⁸ Han aumentado la reducción prevista con carácter general: Cataluña, Andalucía, Asturias, Cantabria, La Rioja, Canarias, Extremadura, Illes Balears y la Comunidad de Madrid. Por su parte han previsto nuevas reducciones con requisitos adicionales Canarias y Extremadura.

sobre el Patrimonio), la mayoría de las CCAA han optado por establecer reducciones propias, más altas que las previstas con carácter subsidiario, pero ligándolas a la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad⁹.

e. Beneficios fiscales relaciones con la transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales.

En relación a las transmisiones de explotaciones agrícolas, forestales o rurales cinco CCAA han establecido una reducción propia¹⁰.

f. Beneficios fiscales relacionados con la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para caso de muerte.

En materia de percepciones derivadas de seguros de vida, solo cuatro Comunidades han decidido modificar los límites máximos de la reducción prevista con carácter general¹¹.

g. Beneficios fiscales para la transmisión de bienes de interés cultural, histórico o artístico de la CA.

Seis Comunidades han establecido beneficios fiscales para la transmisión mortis causa de bienes catalogados como de interés cultural, histórico o artístico¹².

h. Otros beneficios fiscales.

Otros beneficios fiscales que también se han contemplado en las correspondientes normativas autonómicas han sido las previstas para las indemnizaciones percibidas por los herederos de los afectados por el síndrome tóxico, o por las víctimas del terrorismo¹³.

⁹ Tal es el caso de Galicia, Andalucía, Asturias, La Rioja, Región de Murcia, Comunitat Valenciana, Canarias, Extremadura, y Castilla-León, que han establecido reducciones propias, mientras que Cataluña, Cantabria, Aragón, Illes Balears, y la Comunidad de Madrid, han mejorado la reducción prevista con carácter general.

¹⁰ Son las Comunidades de Galicia, Cataluña, La Rioja, Comunitat Valenciana y Castilla-León.

¹¹ En esta línea han actuado Cataluña, Cantabria, Madrid e Illes Balears. Canarias, por su parte, estableció una bonificación en la cuota, cuando las percepciones corresponden a parientes del grupo I. Posteriormente dicha bonificación se incorporó a la prevista con carácter general para las adquisiciones mortis causa de los grupos I y II.

¹² Han sido las CCAA de Cataluña, Cantabria, Comunitat Valenciana, Illes Balears, Madrid y Castilla-León.

¹³ Las Comunidades de Madrid y Castilla-León han previsto reducciones fiscales para ambos supuestos. Galicia contemplaba hasta la reforma operada en 2008 la reducción para las indemnizaciones satisfechas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico.

b) Regulación de la tarifa y de los coeficientes multiplicadores.

Además de la regulación de reducciones y bonificaciones, y en ejercicio de las competencias normativas reconocidas, las CCA han incidido también en la regulación de la tarifa del impuesto y de los coeficientes multiplicadores en las siguientes líneas:

a) Regulación de una tarifa propia, si bien, en algunos casos, con idénticos valores a los recogidos en la tarifa prevista en la ley estatal y que tiene carácter supletorio¹⁴.

b) Regulación de los coeficientes multiplicadores. Como supuesto más específicos de las modificaciones de los tramos de patrimonio preexistente y de los coeficientes aplicables cabe señalar la regulación de coeficientes inferiores a la unidad, lo que los convierte en reductores y que han servido de instrumentos para eliminar de facto la tributación de los grupos I de parentesco más próximos (I y II)¹⁵.

Medidas referidas a las adquisiciones inter vivos.

En lo que se refiere a las adquisiciones inter vivos, las modificaciones más sustanciales han sido las siguientes:

- Beneficios fiscales para los supuestos de donatarios con una relación de parentesco próxima al donante, ya sea con carácter general o limitados a donaciones para una determinada finalidad¹⁶.

- Beneficios fiscales para las adquisiciones inter vivos de personas afectadas de discapacidad, ya sea con carácter¹⁷ general o para las aportaciones a patrimonios protegidos de estas personas.

¹⁴ Aunque algunas de ellas lo han hecho en términos idénticos a los previstos en la normativa estatal supletoria, han regulado la tarifa del Impuesto: Cataluña, Cantabria, Comunitat Valenciana, Illes Balears y Comunidad de Madrid.

¹⁵ Han regulado los coeficientes: Cataluña, Comunidad Valenciana, Illes Balears y Comunidad de Madrid. Han sido las Comunidades de Galicia y Asturias (para el grupo I) y Cantabria (para los grupos I y II), las que han introducido coeficientes reductores inferiores a la unidad.

¹⁶ Es el caso de los beneficios fiscales contemplados en Galicia para las donaciones de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual.

¹⁷ Con carácter general se regulan en la Comunitat Valenciana y en Castilla-La Mancha. Por su parte, la reducción en los supuestos de aportación al patrimonio protegido de personas afectadas por discapacidad se ha regulado en Castilla-la Mancha, Illes Balears y Castilla-León.

- Reducciones para la transmisión inter vivos de la empresa familiar o de explotaciones agrícolas, forestales o rurales¹⁸.

- Beneficios fiscales para la transmisión inter vivos de bienes de interés cultural, artístico o histórico.

Previsión de tarifas específicas para las transmisiones inter vivos con el objeto de disminuir efectivamente su gravamen¹⁹.

1.2. Algunas cuestiones generales sobre las normas autonómicas referidas al ISD

A la hora de valorar el ejercicio de las competencias normativas ejercitadas por las distintas CCAA no se puede desconocer que el mismo se enmarca en una suerte de competencia fiscal entre Comunidades, que, sin embargo, no siempre puede conseguir el efecto teóricamente pretendido como sería la atracción de los contribuyentes o de la ubicación de sus bienes o empresas hacia el territorio de aquellas Comunidades que ofrecen una más baja tributación.

En este contexto, las últimas modificaciones de aspectos del ISD se ha llevado a cabo en medio de un intenso debate público acerca de la conveniencia de la supresión²⁰ o, cuando menos, reducción sustancial de la presión fiscal sobre las adquisiciones lucrativas de renta en el que se han manejado algunos argumentos que no siempre responden a la realidad. Sin ánimo de exhaustividad nos referiremos a algunos de dichos argumentos, en particular a la demanda de supresión del impuesto por las Comunidades, la alegación de la posible violación del principio de igualdad debido a las diferentes regulaciones y, finalmente, la alegación de la posible deslocalización de las empresas desde aquellos territorios de mayor tributación hacia aquello con menor presión fiscal por este impuesto.

¹⁸ Han introducido reducciones propias en este sentido: Galicia, La Rioja y la Comunitat Valenciana.

¹⁹ Ha sido Cataluña la comunidad que ha introducido la regulación de la tarifa del impuesto reducida para adquisiciones inter vivos.

²⁰ Como muestra de ese debate doctrinal sobre la supresión o no del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede verse: MELGUIZO GARDE, M.: “La motivación de las transmisiones lucrativas entre generaciones en una familia: modelos teóricos y evidencia empírica, HPE, nº 181, 2007; PORTILLO NAVARRO, M.J.: “Diferencias tributarias autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, QF, nº 21, 2007; FERNANDEZ JUNQUERA, M.: “El impuesto sobre sucesiones y donaciones: cuestiones de interpretación”, REDF, nº 130, 2006; GARCIA CALVENTE, Y.: ¿Son competentes las comunidades autónomas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones? *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, Nº. 2, 2005; CAYON GALIARDO, A.: “A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” RTT, nº 62, 2003; PEÑA ALONSO, J.L.: El ejercicio competencial de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: un debate abierto” *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, 2003; CORONAS I GUINART, J.: “La necesaria armonización de la imposición sobre las sucesiones”, QF, 014, 1998.; CHECA GONZALEZ, C.: *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Marcial Pons, 1996;

En relación a las solicitudes de eliminación del Impuesto por las distintas Comunidades Autónomas basta recordar la calificación de este tributo como un Impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas²¹, lo que determina que la competencia general para su regulación, y, por tanto, para su supresión, corresponde al Estado, sin perjuicio de las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas, en los términos ya establecidos, para la regulación de aspectos concretos, pero que, en ningún caso, pueden eliminar dicho Impuesto. La supresión, en su caso, por el Estado de este impuesto obligaría a prever aportaciones compensatorias a las Comunidades Autónomas en aplicación del principio de lealtad institucional²², lo que, sin duda alguna, condiciona tal decisión.

También se ha incorporado con habitualidad en el argumentarlo de los opositores al gravamen por el ISD, y en especial en lo referido a las diferencias de regímenes entre CCAA, la posible vulneración del principio de igualdad. En la medida en que tales diferencias de trato vienen motivadas por el ejercicio de la autonomía financiera y de las concretas capacidades normativas atribuidas a las CCAA, creemos que resultan de aplicación directa los criterios vertidos por el TC en su STC 150/1990, que tenía por objeto la creación de un recargo en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid. Señalaba el Tribunal:

“Este principio, (se refiere al principio de igualdad) según tuvimos ocasión de afirmar en la STC 37/1987, fundamento jurídico 10, no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias «de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes». Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguren una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas. «La autonomía -declarábamos en la citada ocasión significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus

²¹ Señala el artículo 10 de la LOFCA que “Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma”. En esta misma línea, el artículo 19 de la Ley 21/2001, dispone que “los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria, ... la ley propia de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”.

²² Dispone el artículo 2 de la LOFCA que “la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado con arreglo a los siguientes principios: ...e) La lealtad institucional, que determinará la valoración del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria o la adopción de medidas de interés general, que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración anual en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas”.

propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.ª de la Constitución (ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13.ª, cabe añadir ahora), ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».

Aplicando los mismos criterios al ejercicio por las CCAA de sus competencias normativas en relación al ISD, consideramos que puede concluirse:

- El principio de igualdad no exige un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todas las partes del territorio del Estado.

- La autonomía financiera justifica la adopción de tales medidas tributarias en el marco definido por la LOFCA y los correspondientes Estatutos, sin que las posibles diferencias de trato o desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos puedan considerarse sin más contrarias al principio de igualdad.

Resta finalmente por hacer referencia a otro argumento invocado habitualmente para fundamentar la adopción de medidas normativas tendentes a minimizar la tributación por ISD o, cuando menos, a aproximarla al régimen establecido en aquellas Comunidades de más baja tributación por este concepto. Ese argumento, de naturaleza esencialmente económica, ligaba un efecto de desplazamiento o deslocalización, especialmente de las actividades económicas hacia territorios de más baja tributación en perjuicio de aquellas Comunidades que mantenían gravámenes más altos.

Frente a este argumento deben tomarse en consideración dos tipos de razones: Unas que tienen por objeto la determinación del punto de conexión lo que determinará la ineficacia de la deslocalización de la actividad empresarial; y otros que se centran en los criterios para la aplicación de la normativa de una u otra Comunidad, que condiciona también notablemente el cambio de residencia por simples cuestiones fiscales, en particular referidas al ISD.

Por lo que se refiere al punto de conexión, o elemento determinante de la cesión de la recaudación del Impuesto a una u otra Comunidad, el artículo 24 de la Ley 21/2001, señala que:

“Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones mortis causa y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo”.

El punto de conexión o elemento determinante de la CA a la que corresponde el tributo lo constituye la residencia habitual del causante de la adquisición hereditaria a la fecha del devengo, es decir, de acuerdo con el artículo 20.1 de la ley 21/2001, lo será en el territorio de la CA donde haya permanecido el mayor número de días del año inmediatamente anterior que finaliza el día anterior al del devengo. Por tanto, resulta indiferente la ubicación territorial de los bienes integrantes del caudal hereditario a la hora de determinar la Comunidad Autónoma en la que se debe tributar. La deslocalización de las actividades empresariales no puede considerarse, por tanto, como un efecto de las diferencias normativas entre las distintas CCAA. Pudiera generarse, en su caso una deslocalización del empresario, buscando fijar su residencia en el territorio de las CCAA con más baja tributación, pero sin ninguna incidencia sobre la ubicación de las empresas.

Ahora bien, a la hora de determinar la normativa de aplicación debe tomarse en consideración lo que dispone el artículo 24 en su apartado 5:

“En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior (se refieren respectivamente a las adquisiciones de mortis causa o las intervivos de bienes que no sean inmuebles) se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. Cuando, de acuerdo con lo anterior, no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado”.

Este precepto introduce una limitación clara a la posibilidad de elegir la norma aplicable con efecto inmediato a través del cambio de residencia. Dicho de otra manera, si bien modificando la residencia habitual en el último año anterior al fallecimiento, se puede determinar a que Comunidad corresponderá el importe del Impuesto, ello no significa que a través de dicha deslocalización se pueda conseguir al mismo tiempo la aplicación de la normativa de esa Comunidad.

Muy al contrario, la ley exige que para beneficiarse de la aplicación de la normativa de la Comunidad de destino, a la que nos desplazamos por resultar más beneficiosa, el

causante (en el caso de las adquisiciones mortis causa, las que nos interesan fundamentalmente) o el donatario (en los supuestos de adquisición inter vivos de bienes que no sean inmuebles), deba haber tenido la residencia durante el período de los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, y que finalicen el día anterior al fallecimiento. En principio, pudieran caber dos interpretaciones de dicha norma:

a) La primera, según la cual la residencia correspondería a la Comunidad donde se hubiese residido durante más tiempo en el conjunto del período de los cinco años. Bastaría, por tanto, para obtener la residencia en la Comunidad a la que se deslocaliza, con haber residido más tiempo en ella que en ninguna otra en el plazo de los cinco años anteriores al fallecimiento (p.ej., quien hubiese residido dos años y 183 días en una Comunidad, determinaría la aplicabilidad de la normativa aprobada por tal Comunidad a la adquisición hereditaria abierta tras su fallecimiento).

b) Una segunda, que determinaría la residencia en cada período de un año, durante el plazo de los cinco años anteriores al fallecimiento. Así interpretada la norma, requeriría que en cada uno de los cinco años anteriores al fallecimiento se hubiese sido residido más tiempo en dicha comunidad de destino que en ninguna otra. Según este criterio sería necesario que la deslocalización se hubiese producido con más de cuatro años de anterioridad al fallecimiento.

De las dos interpretaciones mencionadas consideramos que debe prevalecer la segunda atendiendo a los siguientes argumentos:

- De una parte, cuando la ley en cuestión, 21/2001 se refiere a la residencia, la entiende siempre como mayor tiempo de permanencia durante el período de un año (art. 20) sin que, en ningún caso se aluda a períodos de 5 años para la determinación de la misma.

- De otra, y ello resulta del máximo interés, porque el precepto en cuestión señala que, cuando con arreglo a los criterios anteriores no fuese posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado. Así, si se tomara como criterio interpretativo considerar la residencia en el plazo global de cinco tal hipótesis nunca podría darse porque siempre cabría determinar la residencia, y consiguientemente, la aplicabilidad de la normativa de aquella Comunidad en la que se hubiese permanecido más tiempo.

Esa hipótesis sí resulta posible cuando se interpreta que la norma exige la residencia en la Comunidad en cada período anual durante los cinco años anteriores. De esta manera cuando se haya producido un cambio de residencia durante dicho plazo y mientras no se completen cinco períodos anuales de residencia en la Comunidad de destino no resultaría de aplicación la normativa de ninguna de ellas, lo que determina y justifica la previsión de la aplicación de la normativa estatal.

El juego de las reglas comentadas, tanto en lo referido al punto de conexión, como la normativa aplicable, permiten llegar a las siguientes conclusiones en lo que se refiere al efecto deslocalizador generado por las diferentes normativas reguladoras del ISD:

- No se puede reconocer una incidencia directa en la deslocalización de actividades empresariales en la medida en que su ubicación en el territorio de una u otra Comunidad resulta irrelevante de cara a la determinación de la norma aplicable e incluso de la Comunidad a la que va a corresponder el rendimiento cedido.

- La deslocalización del sujeto pasivo, mediante el cambio de residencia, sí puede venir motivada por intereses fiscales ya que el cambio de residencia puede conllevar la aplicación de una normativa más favorable. Sin embargo, el hecho de que para beneficiarse de la aplicación de la normativa de la Comunidad de destino deba acreditarse la residencia durante los 5 períodos anuales anteriores obligaría a una planificación con bastante riesgo ya que, a la imprevisibilidad del momento del devengo en la adquisiciones mortis causa, habría que añadir la indeseable consecuencia de la aplicación de la normativa del Estado (menos favorable que ninguna de las CCAA en la medida en que no recoge ninguna de las reducciones, bonificaciones, etc incorporadas con distinta intensidad por los legisladores autonómicos), cuando habiendo procedido al cambio de residencia, no se haya consumado la residencia durante el período mencionado de los cinco años. Por ello tampoco consideramos que los distintos niveles de gravamen entre unas y otras Comunidades puedan ligarse a procesos masivos de cambio de residencia.

Por todo ello creemos que las modificaciones normativas a adoptar por las CCAA en ejercicio de sus competencias normativas sobre el ISD deben tomarse en un marco sereno de reflexión y liberándose de algunos tópicos que no siempre responden a la realidad.

3. El ejercicio de las competencias normativas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Galicia

1.3. Los precedentes

Con anterioridad a la reforma operada en 2008, las medidas referidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobadas por Galicia, y vigentes para el ejercicio 2008 han sido las siguientes.

- Adquisiciones mortis causa

Por parentesco. Mejora de la reducción por adquisiciones mortis causa para el Grupo I de parentesco (descendientes y adoptados menores de 21 años): 1.000.000 euros, más 100.000 euros por cada año menos de 21 (art. 1.1 Ley 9/2003, vigor 2004).

Por discapacidad. *Mejora en la reducción aplicable a adquisiciones mortis causa por minusválidos (art. 3 Ley 14/2004, vigor 2005): grado igual o superior al 33%: 108.200 euros grado igual o superior al 65%: 216.400 euros.*

Por adquisición de empresa familiar. *Reducción propia del 99% por adquisición mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades cuyo domicilio radique en el territorio de la CA, exigiéndose que:*

El adquirente mantenga la adquisición, así como la ubicación del negocio y tenga derecho a la exención en el IP durante los 5 años siguientes, salvo que falleciese o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.

Cuando se trate de participaciones en entidades, éstas deberán tener la consideración de empresas de reducida dimensión (art. 2.Uno.3 Ley 3/2002, vigor 2-5-2002).

Otras reducciones propias. *Reducción por adquisición mortis causa de explotación agraria situada en Galicia así como sus elementos: 99% del valor de la explotación (art. 2.Uno.1 y 2 Ley 3/2002, vigor 2-5-2002). Requisitos:*

Que el causante tuviese la condición de agricultor profesional.

Que la adquisición se realice por el cónyuge, los descendientes y adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta tercer grado.

Mantenimiento durante 5 años siguientes al devengo, salvo fallecimiento o transmisión en virtud de pacto sucesorio.

Reducción por indemnizaciones a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico: 99% (art. 1.2 Ley 9/2003, vigor 2004).

- Adquisiciones inter vivos

Por adquisición de empresa familiar. *Reducción propia del 99% por adquisición inter vivos de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades cuyo domicilio radique en el territorio de la CA, exigiéndose que:*

El donante tuviera 65 o más años o se encontrara en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.

Que el adquirente mantenga la adquisición, así como la ubicación del negocio y tenga derecho a la exención en el IP durante los 5 años siguientes, salvo que fa-

lleciese o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.

En el caso de participaciones en entidades, éstas deberán tener la consideración de empresas de reducida dimensión (art. 1.2 Ley 7/2002, vigor 30-12-2002).

Por donaciones a descendientes con finalidad específica. *Por donaciones de dinero realizadas a favor de hijos y descendientes menores de 35 años con la finalidad de adquirir la primera vivienda habitual: 95% de la base imponible del impuesto (art. 53 Ley 14/2006, vigor 2007). Requisitos:*

El importe de la donación no podrá superar los 30.000 euros.

La suma de la base imponible total menos el mínimo personal y familiar a efectos del IRPF del donatario no podrá ser superior a 30.000 euros. Para el 2008 este límite vendrá referido, respecto al periodo impositivo 2007, a la base imponible definida conforme al art. 15.3 TRIRPF (DT 2ª Ley 16/2007).

La donación debe formalizarse en escritura pública en la que se exprese la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la vivienda.

El donatario deberá adquirir la vivienda en los 6 meses siguientes a la donación.

Otras reducciones propias. *Por adquisición inter vivos de explotación agraria situada en Galicia así como sus elementos: 99% (art. 1.1 Ley 7/ 2002, vigor 30-12-2002). Requisitos:*

Donante con 65 o más años o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.

Condición de agricultor profesional en la fecha de devengo y la pierde consecuencia de la donación.

Que el donatario sea el cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales hasta tercer grado por consanguinidad.

Mantenimiento durante 5 años, salvo fallecimiento o transmisión por pacto sucesorio.

- Tarifa

Galicia no ha ejercido competencias, siendo de aplicación la general.

- *Cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente*

Se regula para el Grupo I de parentesco en las adquisiciones mortis causa (art. 2 Ley 9/2003, vigor 2004):

Patrimonio preexistente (euros)	Grupo I
De 0 a 402.678,11	0,01
De 402.678,11 a 2.007.380,43	0,02
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,03
Más de 4.020.770,98	0,04

- *Deducciones y bonificaciones*

Galicia no ha ejercido competencias, siendo de aplicación las previstas con carácter general.

1.4. La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 2008. Aspectos más destacables

Teniendo en cuenta los antecedentes mencionados, la CA de Galicia procedió a una reforma de determinados aspectos del ISD dentro del marco de sus competencias que se plasmó en la ley 9/2008, de 28 de julio, e medidas tributarias en relación con el ISD²³.

En la Exposición de Motivos de dicha norma se señalan como razones determinantes de la misma las modificaciones operadas en otros tributos, los cambios operados en la sociedad desde la promulgación de la ley del ISD en 1987, así como la adecuación a las peculiaridades de Galicia.

Desde el punto de vista de las modificaciones operadas en otros impuestos, y, aunque no se menciona expresamente, debe tenerse en cuenta en este sentido que la última regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha previsto un sistema dual que somete los rendimientos de capital y las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes a un tipo de gravamen proporcional del 18%, muy por debajo del gravamen establecido en el ISD para las adquisiciones lucrativas.

²³ El Proyecto de Ley fue aprobado por el Consello de la Xunta de Galicia de 30 de abril de 2008, siendo publicado en el BOPG de 7 de mayo de 2008. La publicación de la Ley en el DOG tuvo lugar el 7 de agosto de 2008.

Finalmente, tampoco se puede desconocer el contexto en el que se llevó a cabo dicha reforma que, como ya se ha expuesto al sistematizar las medidas normativas aprobadas por las distintas CCAA, se caracterizó por un proceso de competencia fiscal a la baja entre las distintas CCAA generándose un profundo debate público sobre la procedencia o no de este impuesto y sobre la necesidad de su revisión a la baja, especialmente en lo que atañe a las adquisiciones mortis causa de parientes en línea recta y del cónyuge, es decir, los grupos I y II de parentesco a efectos de reducciones y tipo de gravamen.

Pues bien, en este contexto se lleva a cabo la revisión del Impuesto en Galicia pudiendo señalarse como líneas claves de la reforma la atenuación del gravamen para las adquisiciones mortis causa por cónyuges, ascendientes y descendientes mayores de 21 años, la reducción de tipos para las adquisiciones inter vivos por personas ligadas por idénticos lazos de parentesco; el incremento de determinadas bonificaciones y la equiparación de las uniones estables al matrimonio. Analizaremos cada una de las medidas concretas en las que se plasma la reforma en las páginas siguientes.

Modificaciones en el régimen de adquisiciones mortis causa.

- Atenuación del gravamen de las adquisiciones por cónyuges y ascendientes o descendientes

La práctica totalidad de las modificaciones del ISD afrontadas por las CCAA se han orientado hacia la diferenciación del tratamiento fiscal, especialmente en las adquisiciones mortis causa, de los parientes en línea recta (ascendientes y descendientes) y del cónyuge, frente a las percibidas por otros sujetos ligados por relaciones de otra naturaleza, con el objetivo de atenuar hasta llegar casi a eliminar la tributación de ascendientes, descendientes o cónyuges. Para ello se ha venido actuando sobre las reducciones por parentesco en la base imponible e incluso sobre los coeficientes multiplicadores para la determinación de la cuota íntegra.

En el caso de Galicia, la modificación de las reducciones por parentesco y de los coeficientes multiplicadores llevada a cabo en 2003 determinaron la práctica eliminación de la tributación de las adquisiciones mortis por los descendientes menores de 21 años (grupo I de parentesco). Para estos, además de una reducción de la cuota por importe de 1.000.000 de euros, más 100.000 euros por cada año que fuese menor de 21, se introdujeron unos coeficientes correctores (desde el 0,01 al 0,04) en función del patrimonio preexistente que, en la medida en que la base imponible excediese del importe de la reducción, recortaba su tributación dejándola entre el 1 y el 4% de lo que correspondería a los restantes sujetos, lo que supone de hecho la práctica no tributación por este concepto. La nueva ley, manteniendo un resultado similar, modifica algunos de los instrumentos utilizados para conformar su régimen. En efecto, se eliminan los coeficientes multiplicadores que se aplicaban a este grupo²⁴,

²⁴ El artículo 22 de la ley 9/2008 recoge ahora los coeficientes multiplicadores a efectos del cálculo de la cuota íntegra. En dicha tabla el coeficiente aplicable ahora a los grupos I y II es en todos los casos el 1. Para el grupo

pero se crea una deducción en la cuota de dichos sujetos del 99% del importe de la cuota²⁵, lo que determina que su tributación se limita al 1% de la cuota ordinaria que correspondería a su adquisición hereditaria que exceda de la reducción prevista. La diferencia que dicha deducción supone en relación a la aplicación de los coeficientes previos es que se aplica la máxima reducción a todos los sujetos pasivos con independencia del patrimonio preexistente, desapareciendo así la graduación previa que iba del 1 al 4%.

Quienes sí seguían sometidos a tributación con arreglo al régimen general eran los parientes en línea recta, ascendientes o descendientes mayores de 21 años, que integran el grupo II de parentesco, así como el cónyuge. Esta diferencia de tratamiento fiscal introducida en 2003 entre parientes de idéntico grado, basado simplemente en el criterio de la edad, y con el cónyuge no tenía otra explicación que el impacto recaudatorio con la consiguiente pérdida de ingresos que supondría generalizar la medida para los grupos I y II de parentesco.

Pues bien uno de los ejes de la nueva regulación se orienta hacia la atenuación del gravamen de las adquisiciones por cónyuges, ascendientes o descendientes mayores de 21 años, sin llegar, también por razones de coste recaudatorio, a una equiparación con el grupo I en todos los casos. Esta atenuación del gravamen se articula a través de las siguientes medidas.

1. Incremento de las reducciones de la base imponible para descendientes entre 21 y 25 años.

El incremento de la reducción de la base imponible hasta 1.000.000 de euros, establecida en 2003 se limitaba al grupo I de parentesco (menores de 21 años). La cuantía se incrementaba en 100.000 euros por cada año menos de 21 que tuviese el adquirente.

La nueva regulación de 2008 traslada esta alta reducción de la base imponible a los descendientes incluidos en el grupo II (de 21 años o más), pero con las siguientes peculiaridades:

- a) La cuantía incrementada de la reducción solo beneficia a los descendientes o adoptados de 21 años o más, pero menores de 25. Los descendientes de 25 o más años tendrán derecho a la reducción general prevista para este grupo II.
- b) La cuantía de la reducción se cifra en 900.000 euros para los descendientes de 21 años, reduciéndose en 100.000 euros por cada año que exceda

III el coeficiente va desde el 1,5882 hasta el 1,9059, en función del patrimonio preexistente, mientras que para el grupo IV dichos coeficientes oscilan entre 2 y 2,4.

²⁵ Señala el artículo 23 de la ley 9/2008: “Nas adquisiciónns mortis causa por suxeitos pasivos incluídos no grupo I desta lei, incluídas as cantidades percibidas polas persoas beneficiarias de seguros sobre a vida, practicarase unha deducción do 99% do importe da cota”.

de 21 y hasta 24. Para los descendientes de 25 o más años se mantiene la reducción de 18.000 euros. Así configurada, la reducción responde al mismo criterio ya utilizado en las modificaciones de 2003, de tal forma que la cuantía de la misma evoluciona de forma inversa a la edad del adquirente a razón de 100.000 euros por año.

2. Eliminación de la tributación para adquisiciones inferiores a 125.000 euros por descendientes y cónyuges.

El artículo 24 crea una deducción en la cuota estableciendo que:

Nas adquisicións mortis causa dos suxeitos pasivos incluídos no grupo II do artigo 1, aplicarase unha deducción do 100 % da cota tributaria sempre que a súa base imponible sexa igual ou inferior a 125.000 euros.

Por primera vez la CA de Galicia regula de forma específica las deducciones en la cuota del Impuesto, estableciendo una que responde a los siguientes requisitos:

a) Beneficia únicamente a los sujetos incluidos en el grupo II del artículo 1, es decir a los descendientes mayores de 21 años, ascendientes y cónyuge. No se aplica a los descendientes menores de 21 años ya que por aplicación de la reducción prevista para ellos en la base imponible (1.000.000 de euros más 100.000 euros por cada año menos de 21) ya no tributarán en ningún caso cuando su base imponible sea inferior a la cantidad establecida para la deducción de 125.000 euros.

Por esta misma razón la deducción, a pesar de que formalmente sí les resulta de aplicación por integrar el grupo II de parentesco, no tendrá ninguna eficacia práctica para los descendientes entre entre 21 y 24 años, para los que se prevé una reducción la base imponible de 900.000 euros que se reduce en 100.000 euros por cada año mayor de de 21 hasta 24.

En ambos casos las adquisiciones con una base imponible inferior a 125.000 euros no soportarán tributación alguna ya que por efecto de la reducción su base liquidable será 0, no siendo precisa, por tanto, la deducción en la cuota.

b) Se requiere que la base imponible sea igual o inferior a 125.000 euros. Se establece así un elemento objetivo que condiciona la aplicabilidad de la deducción a que el importe de la base imponible no exceda de 125.000 euros. Como se aclara en la misma ley “para o cómputo do límite de 125.000 euros sinalado no punto anterior, teranse en conta as bases imponibles dos pactos sucesorios realizados. Tamén se computarán as doazóns e demais transmisións inter vivos equiparables que sexan acumulables de acordo co establecido no artigo 30 da lei 29/1987, do 18 de decembro, do imposto de sucesións e doazóns, así como o valor dos usufrutos e outras institucións a que se refire o artigo 26 da mesma norma que se teñan en conta para a determinación do tipo medio de gravamen aplicable”.

La fijación del límite de 125.000 euros de base imponible, computados de la forma que se ha señalado, genera las siguientes consecuencias:

a. En la medida en que se toma en consideración la base imponible y no la base liquidable, es decir el valor la porción hereditaria individualizada antes de la práctica de la reducciones, limita notablemente el ámbito de aplicación de la misma ya que se deberán tener en cuenta el valor real de los bienes de la herencia sin practicar ninguna reducción o bonificación.

b. En segundo lugar determina a que, mientras los sujetos que tienen una base imponible igual o inferior a 125.000 euros gozan de la deducción del 100 % de la cuota, si la base imponible excede de dicha cantidad, aunque sea en una cantidad mínima, se pierde el derecho a la deducción. Se genera así un cierto error de salto en la medida en que un incremento mínimo de la base imponible puede determinar un incremento de la cuota superior al de la base. Como es sabido, el artículo 56 de la LGT contempla un mecanismo para eliminar el error de salto²⁶, si bien se refiere al generado por la aplicación de tipo de gravamen, situación que se da cuando se aplican tarifas progresivas continuas. En este caso, sin embargo, el error de salto no viene generado por la aplicación del tipo de gravamen sino por el juego de la deducción condicionada a un importe máximo de la base imponible lo que, a nuestro juicio, impide la aplicación automática de la corrección del artículo 56 de la LGT a este caso concreto.

c) El importe de la deducción será el 100 % de la cuota integrable sujeto pasivo, lo que determinará una cuota líquida igual a 0, cualquiera que fuese la base siempre que no excediese de los 125.000 euros.

3. Reducción de tipos de gravamen para adquisiciones mortis causa por descendientes, ascendientes y cónyuges.

Mas allá de las reducciones a aplicar sobre la base imponible, y de las deducciones previstas en la cuota del impuesto, el tratamiento fiscal de las adquisiciones lucrativas cuando resulten beneficiarios los parientes más próximos que conforman los grupos I y II (descendientes, ascendientes o cónyuge) se complementa con la previsión de unos tipos de gravamen específicos para estos sujetos Así en el caso de adquisiciones por causa de muerte o percepciones de seguros, la tarifa aplicable será la siguiente.

²⁶ Señala dicho artículo que “la cuota deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso”.

Base liquidable ata euros	Cota íntegra (€)	Resto base liquidable ata euros	Tipo aplicable percentaxe
0	0	50.000	5%
50.000	2.500	75.000	7%
125.000	7.750	175.000	9%
300.000	23.500	500.000	11%
800.000	78.500	800.000	15%
1.600.000	198.500	En diante	18%

Como se aprecia fácilmente si comparamos dicha tarifa con la general²⁷, resaltan dos características:

- De una parte una simplificación de la tarifa operada mediante la reducción sustancial de los tramos que la componen siguiendo así el ejemplo, como se hace constar en la Exposición de Motivos de otras iniciativas legislativas como la modificación del IRPF llevada a cabo a nivel estatal.

- Por otra parte, se lleva a cabo, también, una sustancial reducción de los tipos aplicables. Así los tipos oscilan entre el 5 y el 18%, frente a la tarifa general cuyos tramos van desde el 7,65% hasta el 34%.

²⁷ Los tipos de gravamen previstos para las adquisiciones lucrativas por personas que integren los grupos III y IV (son los contenidos en la siguiente tarifa, aplicable a la totalidad de hechos imponible sujetos al Impuesto).

Base liquidable ata euros	Cota íntegra (€)	Resto base liquidable ata euros	Tipo aplicable percentaxe
0,00		7.993,46	7,65%
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50%
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35%
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20%
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05%
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90%
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75%
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60%
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45%
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30%
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15%
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70%
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25%
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50%
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75%
797.555,08	199.291,40	En diante	34,00%

- Incremento de determinadas reducciones de la base imponible.

Otro de los ejes centrales de las modificaciones contenidas en la ley 9/2008 son las referidas a las reducciones a practicar sobre la base imponible para calcular la base liquidable del mismo. Además de los preceptos que inciden en la reducción por parentesco a los que ya nos hemos referido la nueva ley afecta a las siguientes reducciones:

1.- Reducción por discapacidad.

En relación a la reducción por discapacidad las novedades más reseñables de la nueva ley son la siguientes:

- Se incrementan las cuantías de las reducciones previstas con carácter general, que ascienden ahora a 150.000 y 300.000 euros según se trate de minusvalía entre el 33 y el 65% o superior al 65% respectivamente.

- Al mismo tiempo se crea un supuesto específico de la reducción por discapacidad para aquellas personas que pertenezcan a los grupos I o II de parentesco, acrediten una discapacidad superior al 65% y cuyo patrimonio preexistente no exceda de 3.000.000 de euros. La peculiaridad de esta reducción radica en su cuantía que alcanza el 100% de la base imponible, o lo que es lo mismo, elimina toda tributación por estos sujetos. En la medida en que los parientes del grupo I ya gozaban de un tratamiento muy favorable que se mantiene con ligeros retoques, esta reducción puede resultar de especial interés para los parientes del grupo II cuya base imponible exceda de 125.000 euros que, por esta razón no se beneficiarían de la deducción en la cuota a la que ya nos hemos referido.

2.- Reducción por adquisición de la vivienda habitual.

Tras las modificaciones operadas por la ley 9/2008, la reducción por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual queda conformada de la siguiente manera, tomando en consideración el parentesco del adquirente y el causante, así como el valor de la vivienda habitual transmitida mortis causa.

a. Cuando la adquisición corresponda al cónyuge la reducción será del 100% con un límite máximo de valor de la base imponible de 600.000 euros.

b. En el caso de que la adquisición corresponda a descendientes, ascendientes y colaterales por consanguinidad, con el mismo límite de 600.000 euros, el porcentaje de reducción depende del valor de la vivienda y va desde el 95 al 99%. Si la adquisición corresponde a parientes colaterales, la práctica de la reducción se condiciona, además, a que el adquirente tenga una edad superior a 65 años y a la convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

c. Como exigencia de carácter general, cualquiera que sea el adquirente, deberá mantener la titularidad de la vivienda durante los cinco años siguientes al fallecimiento para no perder el derecho a la reducción. No obstante no se perderá el derecho a la reducción cuando:

i. Se produzca el fallecimiento del adquirente o se transmita la vivienda por medio de pactos sucesorios.

ii. Se transmita la vivienda procediendo a la reinversión de la totalidad en la adquisición de otra vivienda habitual situada en Galicia. Debe tenerse en cuenta que el requisito de la ubicación en Galicia afecta a la reinversión pero no a la ubicación de la vivienda inicialmente transmitida mortis causa.

La aprobación de la nueva ley conlleva una reducción sustancial del plazo de permanencia de la vivienda que con anterioridad a la misma estaba establecido en la normativa general en 10 años. Este nuevo plazo se aplica a los devengos posteriores a la entrada en vigor de la ley. Al mismo tiempo, la DT 2ª de la ley señala que para aquellos que hayan gozado de la reducción por adquisición de vivienda habitual como consecuencia de devengos producidos antes de la entrada en vigor de esta ley, y no hayan incumplido el requisito de la permanencia, el plazo se reduce también a 5 años, a contar desde dicho devengo.

3.- Reducción por adquisición mortis causa de predios rústicos de dedicación forestal situados en terrenos incluidos en la red gallega de espacios protegidos.

Como una novedad la ley 9/2003 incorpora una reducción del 95% del valor de los predios rústicos de dedicación forestal, incluidos entre los bienes de la herencia y ubicados en la red gallega de espacios protegidos, sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Adquisición mortis causa por cónyuge, parientes en línea recta o colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado.

b) Mantenimiento de los predios durante cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que se produzca el fallecimiento o la transmisión en función de pactos sucesorio.

4.- Otras reducciones. Finalmente la ley recoge en términos idénticos a la regulación vigente desde 2003, sin incorporar, por tanto novedades de relieve, las reducciones por adquisición mortis causa de actividades económicas o elementos afectos a las mismas ubicadas en Galicia. Así se regula la reducción por adquisición de bienes o derechos afectos a una actividad económica y participación en entidades (99%), siempre que el centro principal de gestión de la empresa se encuentre ubicado en Galicia. Lo mismo ocurre con la reducción por adquisición de explotaciones agrarias o de elementos afectos a las mismas, (99%), requiriéndose también que la explotación estuviese ubicada en Galicia.

Estas reducciones propias de las Comunidades Autónomas, habituales en todas ellas, y condicionadas a la ubicación en el territorio de la Comunidad de determinadas actividades económicas o elementos de las mismas, pueden presentar algunas dificultades para su admisibilidad desde el punto de vista del derecho comunitario atendiendo a la libre circulación de capitales al ofrecer un tratamiento más favorable para los bienes ubicados en una Comunidad, en nuestro caso Galicia, frente a los situados en otros países comunitarios²⁸.

Modificaciones referidas a las adquisiciones inter vivos

El segundo gran bloque de innovaciones introducidas por la ley 9/2008 van dirigidas a las adquisiciones inter vivos. También en este caso, y de forma similar a lo señalado para las adquisiciones mortis causa, la filosofía de las modificaciones se orienta hacia la atenuación de la tributación de las adquisiciones por los parientes de los grupos I y II (cónyuge, ascendientes y descendientes). Con este objetivo se llevan a cabo las modificaciones a que nos referimos a continuación.

1. Reducción de tipos de gravamen para adquisiciones inter vivos.

Al igual que ocurría en la adquisiciones mortis causa, en el caso de adquisiciones lucrativas inter vivos, por sujetos que se encuentren en relación al donante en una situación de parentesco de las mencionadas en los grupos I y II, la cuota tributaria se determinará mediante la aplicación de una tarifa de gravamen específica.

Base liquidable ata euros	Cota íntegra (€)	Resto base liquidable ata euros	Tipo aplicable porcentaxe
0	0	200.000	5%
200.000	10.000	400.000	7%
600.000	38.000	En adelante	9%

²⁸ Entiende el Tribunal de Justicia de las Comunidades, en su sentencia de 17 de enero de 2008 (asunto c-256/06, Jäger), que “El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) en relación con el artículo 73 D del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro,

-establece que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por sobre su valor venal, mientras que a un bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados solo corresponden, como media, al 10 % de ese valor venal, y

- reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal concedida en función de tales bienes, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60 % de su importe”.

En este caso se acentúan todavía más notas apuntadas en el caso de las adquisiciones mortis causa. Así la reducción de tramos es todavía mayor (solo 3, frente a los 6 de la tarifa correspondiente a adquisiciones lucrativas por estos mismos sujetos y 16 de la tarifa general), y también se reducen los tipos aplicables a tales operaciones situándolos entre el 5 y el 9%.

La aplicación de esta tarifa reducida se condiciona a la formalización en escritura pública del negocio lucrativo correspondiente. No cabe duda que, tanto la reducción de los tipos aplicables, que elimina el diferencial con el tipo de gravamen de TPO para las adquisiciones onerosas (fijado en el 7% para los inmuebles), como la exigencia de escritura pública buscan evitar el enmascaramiento de esta clase de operaciones bajo la apariencia de simuladas operaciones onerosas, atendiendo exclusivamente a razones fiscales. En la medida en que la carga impositiva de uno y otro tipo de operaciones se aproxima es de imaginar que los contribuyentes evitarán la simulación de operaciones, ya que no puede desconocer que ésta, además de determinar la exigencia del tributo correspondiente a la operación realmente querida puede, y la exigencia de intereses de demora, puede conllevar la imposición de sanciones²⁹.

2. Reducción por la adquisición de dinero destinado a la adquisición de vivienda.

La ley 9/2008 modifica en determinados aspectos la reducción por la adquisición de dinero destinado a la adquisición de vivienda, que ya sea había introducido con efectos de 2007. Con la nueva regulación, la reducción del 95% de la base imponible de las donaciones de dinero destinado a la adquisición de vivienda habitual, según el concepto definido en el IRPF, se somete a las siguientes condiciones:

a) El donatario deberá ser hijo o descendiente del donante y deberá tener menos de 35 años. El requisito de la edad no será exigible cuando se trate de mujeres víctimas de violencia de género.

b) El destino del dinero donado debe ser la adquisición de la primera vivienda habitual. También como excepción, si la donataria fuese una mujer víctima de violencia de género no se exige que se destina a la adquisición de la primera vivienda, pero sí que no disponga de otra vivienda habitual.

c) El importe de la donación no podrá superar los 60.000 euros³⁰. A este efecto se toman en consideración las sucesivas donaciones a favor del mismo donatario de uno o distintos ascendientes. Si se superar el límite mencionado no se podrá practicar ninguna reducción.

²⁹ El art. 16.3 de la LGT dispone que “en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación, se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

³⁰ Hasta la ley 9/2008 el límite máximo de la donación era de 30.000 euros.

d) La base imponible del IRPF del donatario menos el mínimo personal y familiar no podrá ser superior a 30.000 euros³¹. A tal efecto se toma en consideración el IRPF correspondiente al último período cuyo plazo reglamentario e declaración haya concluido en el momento del devengo.

e) El donatario deberá adquirir la vivienda habitual en el plazo de seis meses desde la donación o la primera de ellas en el caso de que hubiese varias. También se podrá destinar el dinero recibido al pago aplazado o la cancelación de los créditos obtenidos para la adquisición de vivienda efectuada con anterioridad a la donación. En este caso el plazo de seis meses se computará para cada donación.

f) La donación deberá formalizarse en escritura pública, donde deberá hacerse constar expresamente la decisión de destinar dicho dinero a la adquisición de la primera vivienda habitual.

3. Otras reducciones.

Se mantienen en la ley 9/2008, en idénticos términos a los previstos con anterioridad, las reducciones en las adquisiciones inter vivos en los siguientes supuestos:

a) Adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades cuando el centro principal de gestión o el domicilio social se encuentre situado en Galicia. (art. 13).

b) Adquisición de explotaciones agrarias situadas en Galicia. (art. 14).

El régimen de requisitos precisos para beneficiarse de la reducción se desarrollan en los artículos 13 y 14 de la nueva ley 9/2008. Debe tenerse en cuenta adicionalmente que, serán estos requisitos, y no los exigidos en el caso de adquisiciones mortis causa (arts. 5 y 6) los que resulten de aplicación cuando, aún encontrándonos ante hechos imponderables conceptuados como adquisiciones mortis causa, no se produzca el fallecimiento del transmitente, como puede ocurrir en el caso de la apartación y otros pactos sucesorios.

³¹ La DT 2ª de la ley de Presupuestos de la CA de Galicia para 2008 señaló que para la aplicación de esta reducción devengadas desde el 1 de enero de 2007 y hasta que finalizase el plazo reglamentario de declaración del IRPF del 2007 (30 de junio de 2008) el límite de renta debe considerarse referido a la base imponible tal como se definía en el artículo 15.3 del TRLIRPF. Ello se debe los cambios en la configuración del IRPF operados por la ley 35/2006 y que son objeto de su primera aplicación al ejercicio 2007.

*Otras cuestiones**- Equiparación de la uniones estables de al matrimonio.*

Dispone el artículo 25 que “para os efectos da aplicación desta lei, equipáranse ao matrimonio as unións de dúas persoas maiores de idade, capaces, que convivan coa intención ou vocación de permanencia nunha relación de afectividade análoga á conyugal e que a inscriban no Rexistro de Parellas de feito de Galicia, expresando a súa vontade de equiparar os seus efectos aos do matrimonio”.

Este artículo incorpora a la normativa tributaria referida al ISD el concepto de pareja de hecho, tal como ha quedado conformado en la Ley 2/2006, de derecho civil de Galicia³², luego de la modificación operada por la ley 10/2007. Aunque la ley que estamos comentando reproduce únicamente una parte de la D.A. 3ª de la ley de derecho civil, (no menciona, las limitaciones para la constitución de parejas de hecho ni la libertad de pactos para la regulación del régimen económico de las mismas) entendemos que se está asumiendo en su integridad el concepto de uniones estables regulada en la ley de derecho civil de Galicia, por lo que quizás hubiese más adecuado establecer la equiparación remitiendo el concepto de uniones estables de pareja a lo regulado en la ley de derecho civil.

Por lo que se refiere a los efectos de la equiparación, conviene resaltar, como se hace constar en el precepto, que la equiparación lo es solo a los efectos de aplicación de esta ley, es decir, en lo que atañe a las cuestiones reguladas por Galicia en el ejercicio de sus competencias normativas y plasmadas en la ley en cuestión. No se extiende esa equiparación a las restantes cuestiones del Impuesto que no se regulan por las normas autonómicas sino que están regidas por preceptos estatales.

Tampoco se tendrá en cuenta dicha equiparación cuando, por haberse producido un cambio de residencia del causante, sin que se pueda acreditar la residencia durante los cinco años anteriores al fallecimiento, resulte de aplicación la normativa estatal, en aplicación del artículo 24.5 de la ley 21/2001.

- Entrada en vigor.

Finalmente debe tenerse en cuenta que la ley 9/2008, entró en vigor el día 1 de septiembre de 2008 lo que determina que el nuevo régimen establecido por la misma resulta de aplicación únicamente a los hechos imposables producidos con posterioridad a dicha fecha. Habrá que atender, por tanto, a la fecha del fallecimiento (para las adquisiciones mortis causa) o a la fecha de realización de los negocios lucrativos inter vivos para las adquisiciones de esta naturaleza.

³² Vid. D.A 3ª.