

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 31 (2008-2009), pp. 179-184

**BREVE COMENTARIO Á LEI 9/2008, DO 28 DE XULLO,
DE GALICIA, DE MODIFICACIÓN DO IMPOSTO SOBRE
SUCESIÓN E DOAZÓN (BOE DO 19 DE SETEMBRO DE
2008; DOG DO 7 DE AGOSTO DE 2008)**

Ana María PITA GRANDAL
*Catedrática de Dereito financeiro e tributario
Universidade de Vigo*

O proceso de reforma de Estatutos de Autonomía que tivo un importante impulso recentemente colocou nun primeiro plano a cuestión das competencias normativas das comunidades autónomas, sobre todo polo proceso ao que se viron estas abocadas a modificar aspectos substanciais dos tributos cedidos.

Nese sentido, o exercicio de competencias normativas por parte das comunidades autónomas, en materia de imposto sobre sucesións e doazóns incidiu, sobre todo, no tratamento da empresa familiar e das participacións neste tipo de empresas e elevou a porcentaxe de redución do valor na base imponible do 95 % ao 99 %.

A pesar dese afondamento nos beneficios fiscais da empresa familiar, non faltaron voces reivindicando a eliminación do imposto de sucesións e doazóns (ISD). Sen dúbida referíanse estas voces á transmisión do patrimonio empresarial que non reúne os requisitos para aplicar os beneficios fiscais e á transmisión e posesión de elementos patrimoniais non afectos a actividades económicas.

Nalgunhas CC AA (Madrid, Valencia) practicamente se suprimiu o ISD dende hai algún tempo, nos grupos I e II, porque se aplicou unha bonificación na cota do 99 % nas transmisións lucrativas *inter vivos* e

mortis causa. E iso sen suxeición a requisitos de mantemento do valor do adquirido nun período de tempo sinalado.

Esta política de redución de carga tributaria por parte dalgunhas CC AA pretendíase compensar por outros medios: o cambio de domicilio fiscal e a conseguinte recadación do IRPF por parte da comunidade autónoma que establecera o beneficio fiscal, en prexuízo da comunidade de orixe do suxeito pasivo, que non establecera unha medida similar.

É certo que o ISD é un imposto rexeitado non só polas empresas familiares senón polos cidadáns en xeral. Ao momento, doloroso sen dúbida, da sucesión por razóns biolóxicas engádese o sometemento da familia a un imposto que nalgúns casos, dependendo do patrimonio preexistente e da contía do adquirido, pode acadar cifras importantes.

Non obstante, dende a perspectiva dos principios de capacidade económica, xeneralidade e igualdade do artigo 31 CE é necesario reflexionar sobre a lexitimidade destas medidas.

Como é sabido, o IRPF grava todos os incrementos de patrimonio obtidos pola persoa física aínda que resultan excluídos do seu ámbito os que proceden de transmisións lucrativas *inter vivos* ou *mortis causa* gravados polo ISD. Neste sentido, o artigo 6.4 da Lei 35/2006, do 28 de novembro, do imposto sobre a renda das persoas físicas, expresamente dispón que non estará suxeita a este imposto a renda que se atope suxeita ao imposto sobre sucesións e doazóns. É unha norma expresa e dirixida para evitar a dobre imposición a que impide que estas ganancias lucrativas tributen no IRPF.

Convén recordar a este respecto o contido do Informe Carter que cualifica como renda o valor neto das ganancias, ingresos e beneficios realizados durante o ano¹. E, en relación coas doazóns e herdanzas, este informe recomenda:

- a) Suprimir o imposto que grava as doazóns e as herdanzas.
- b) Considerar as doazóns e as herdanzas como unha renda para os efectos do imposto sobre a renda das persoas físicas.
- c) Exonerar de tributación as transmisións de bens entre os membros dunha unidade familiar².

¹ Informe Carter. «Imposto sobre a renda», Ministerio de Facenda-IEF, Madrid, 1975, páx. 78.

² *Ibidem*, páx. 80.

Tamén é certo que o IRPF grava as ganancias patrimoniais a un tipo proporcional do 18 %, e non é lóxico que as ganancias derivadas de transmisións lucrativas *inter vivos* ou *mortis causa* poidan chegar a estar sometidas a tipos marxinais que case dobran ese tipo de gravame.

En consecuencia, poderíase pensar en suprimir o ISD para gravar as herdanzas e doazóns no IRPF ao mesmo tipo de gravame que as ganancias patrimoniais que integran a renda do aforro. Por outra parte, o IRPF podería seguir acollendo os beneficios fiscais aplicables á empresa familiar, naturalmente.

De momento e dado que o Goberno, que é a quen corresponde, non adopta a decisión de suprimir o ISD, a Lei 9/2008, do 28 de xullo, de Galicia, que entrou en vigor o 1 de setembro do mesmo ano, introduciu modificacións no ISD, no ámbito das súas competencias. A ese respecto cabe destacar:

1. En relación cos grupos I e II modifícanse as reducións por parentesco e establécese unha redución que pode acadar a cifra de 1.500.000 € cando a adquisición se realiza por descendentes ou adoptados menores de 21 anos. As reducións aplicables por estes, de 21 ou máis anos ata 25, será de 900.000 €, menos 100.000 por cada ano máis de 21 ata 24 que teña o descendente ou adoptado. En relación cos descendentes ou adoptados de 25 ou máis anos, cónxuxes, ascendentes e adoptantes, o salto que se produce na táboa de reducións é notabilísimo, só poden reducir 18.000 €.

En liña con esta redución establécese unha dedución do 100 % para herdanzas recibidas por descendentes e adoptados, cónxuxes, ascendentes e adoptantes cunha base imponible inferior a 125.000 €.

2. Considéranse reducións por discapacidade, cuxa aplicación se engade ás que puidesen corresponder en función do grao de parentesco co causante. Neste sentido, a redución é do 100 % da base imponible para persoas pertencentes aos grupos I e II e que acrediten un grao de discapacidade igual ou superior ao 65 %. Para quen non ten dereito á redución anterior, a pesar de ter o mesmo grao de invalidez, recoñécese unha redución de 300.000 €. Para as persoas que teñan unha minusvalía entre o 33 % e o 65 % prevese unha redución de 150.000 €.

3. En relación coa transmisión *mortis causa* ou *inter vivos* de empresas ou negocios profesionais, ou participacións en entidades ou de dereitos de usufruto sobre estas, a Lei introduce importantes modificacións ao réxime xurídico que se viña aplicando, e que se suma á redución que xa se elevara

ao 99 % pola Lei 3/2002, do 29 de abril, de Galicia, de medidas de réxime fiscal e administrativo (DOG 2/05/02-BOE 7/06/02).

A novidade máis importante, dende o meu punto de vista, que introduce a Lei 9/2008 en relación con esta materia, está relacionada coas circunstancias esixidas para que se aplique a redución. Con carácter xeral esíxese que a participación do suxeito pasivo no capital da entidade sexa do 50 % como mínimo, xa sexa de forma conxunta —co cónxuxe, ascendentes, descendentes ou colaterais ata o cuarto grao da persoa falecida—, xa teña a súa orixe o parentesco na consanguinidade, na afinidade ou na adopción. En relación coa participación en empresas de reducida dimensión esíxese, como se viña facendo, unha participación do 5 % computado de forma individual, ou do 20 % se se computa de forma conxunta (co mesmo grupo de parentesco referenciado anteriormente). Para os efectos da cualificación de empresa de reducida dimensión realízase a habitual referencia ao artigo 108 da Lei do imposto de sociedades (RD legislativo 4/2004, do 5 de marzo).

Esta modificación introduce un novo ámbito de aplicación da redución, que merece unha especial atención por incluír importantes empresas familiares grazas a unha participación moi importante no conxunto de accionistas da entidade.

4. Modifícase a regulación que en materia de redución relativa a explotacións agrarias considerou a Lei 3/2003 de Galicia. A redución do 99 % refírese agora á adquisición *mortis causa* de explotacións agrarias e de elementos afectos e á adquisición lucrativa *inter vivos* de explotacións agrarias.

5. Modifícase a redución por adquisición *mortis causa* dunha vivenda habitual, a contía límite da cal se establece en 600.000 €, mediante a porcentaxe de redución en función do valor real total do inmovible, salvo que o adquirente sexa o cónxuxe, en cuxo caso a redución será do 100 % co límite xa sinalado.

A este beneficio fiscal hai que engadir a redución do 95 % considerada para a doazón de diñeiro a fillos e descendentes, destinado á adquisición da súa vivenda habitual sempre que o donatario sexa menor de 35 anos ou muller vítima de violencia de xénero, que a doazón non supere o importe de 60.000 € e que a renda do donatario non supere os 30.000 €, entre outros requisitos.

6. Finalmente, esta lei actualiza a tarifa do imposto para os grupos I e II e reduce de forma substancial os tipos de gravame. Neste sentido, o tipo

máximo de sucesións pasa do 34 % ao 18 % (acorde certamente co tipo de gravame aplicable ás ganancias patrimoniais no IRPF, no sentido comentado). En doazóns a tarifa redúcese a tres tramos e o tipo máximo pasa do 34 % ao 9 %. Hai que sinalar, ademais, que para os grupos I e II os coeficientes de patrimonio preexistente se modifican e pasan á unidade, polo que non se produce incremento de cota. Para os grupos III e IV mantense a tarifa actualmente vixente.

