

Principales medidas fiscales en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana

MARÍA LUISA CARRASQUER CLARI

Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad CEU Cardenal Herrera

Resumen

La transferencia de competencias normativas sobre tributos cedidos permite a las Comunidades Autónomas aumentar o disminuir la presión fiscal en sus territorios, pero además supone la posibilidad de desarrollar una política fiscal propia. Las principales medidas fiscales adoptadas por el legislador valenciano y que son manifestación de la política fiscal general desarrollada por esta Comunidad se recogen en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana. Este texto contiene normas que afectan prácticamente a todos los impuestos cedidos, con alcance y efectos muy diferentes, siendo especialmente importantes las medidas introducidas en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. El estudio de tales medidas demuestra que es objetivo general del legislador valenciano mejorar la tributación y, en definitiva, la calidad de vida de los ciudadanos, pero además el análisis de la norma autonómica deja patente que existe un compromiso con los principios y valores constitucionales. La política fiscal desarrollada por las Cortes Valencianas se ha dirigido especialmente a la defensa y protección jurídica de la familia en todos sus aspectos, en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 39 de la Constitución Española.

Resum

La transferència de competències normatives sobre tributs cedits permet a les comunitats autònomes augmentar o disminuir la pressió fiscal als seus territoris, però a més suposa la possibilitat de desenvolupar una política fiscal pròpia. Les principals mesures fiscals adoptades pel legislador valencià i que són manifestació de la política fiscal general desenvolupada per esta comunitat es recullen en la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana. Este text conté normes que afecten pràcticament tots els impostos cedits, amb abast i efectes molt diferents, i són especialment importants les mesures introduïdes amb relació a l'impost de successions i donacions. L'estudi d'estes mesures demostra que és objectiu general del legislador valencià millorar la tributació i, en definitiva, la qualitat de vida dels ciutadans, però a més l'anàlisi de la norma autonòmica deixa clar que hi ha un compromís amb els principis i els valors constitucionals. La política fiscal desenvolupada per les Corts Valencianes s'ha dirigit

especialment a la defensa i la protecció jurídica de la família en tots els seus aspectes, en compliment del mandat contingut en l'article 39 de la Constitució espanyola.

Summary

The transference of regulation competences on transferred tributes allows the Autonomous Communities to increase or to diminish the fiscal pressure within its territories, but in addition it supposes the possibility of developing an own fiscal policy. The main fiscal measures adopted by the Valencian legislator, which are a manifestation of the fiscal general policy developed by this Community, are gathered in Law 13/1997, of December 23rd of the Valencian Generalitat. This text contains rules that practically affect all the transferred taxes, with very different implications and effects being especially important the measures introduced in relation to the Death and Donations Taxes. The study of such measures shows that the Valencian Legislator has a general goal of improving the Tax System and, all together, the citizens' quality of life of the, but in addition the analysis of this autonomic regulation makes evident that a commitment with the principles and constitutional values exists. The fiscal policy developed by «Les Corts Valencianes» (Valencian Parliament) is especially aimed to the defense and legal protection of the family in all its aspects, in fulfillment of the mandate contained in article 39 of the Spanish Constitution.

Sumario

- I. Introducción
- II. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones: medidas fiscales previstas en la ley valenciana
- III. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: medidas fiscales previstas en la ley valenciana
- IV. El Impuesto sobre Patrimonio: medidas fiscales previstas en la ley valenciana
- V. El Impuesto sobre la Renda de las Personas Físicas: medidas fiscales previstas en la ley valenciana
- VI. Conclusiones

I. Introducción

La Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, tiene por objeto el ejercicio de las competencias normativas asumidas por la Comunidad Valenciana en materia de tributos cedidos.

El ejercicio de estas competencias se produce inicialmente en el contexto de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias y, en un segundo momento, en el marco de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos es consecuencia de su propia autonomía financiera y plasmación del principio de corresponsabilidad fiscal, que les permite intervenir en la organización de su propio sistema de financiación. La transferencia de dichas competencias conlleva la posibilidad de aumentar o disminuir la presión fiscal en sus territorios, pero además supone el reconocimiento de un ámbito de actuación a los parlamentos autonómicos para desarrollar una política fiscal propia y adoptar decisiones que afectan a la función fiscal y extrafiscal de los diferentes tributos.

Las principales medidas fiscales adoptadas por el legislador valenciano y que son manifestación de la política fiscal general desarrollada por esta Comunidad se recogen en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana. Este texto contiene normas que afectan prácticamente a todos los impuestos cedidos, aunque con un alcance y efectos muy diferentes, según el ámbito de la cesión de competencias que la ley estatal establece respecto de cada tributo y los objetivos que el legislador autonómico ha pretendido alcanzar con su regulación. Como veremos, la intervención del parlamento autonómico es de una gran trascendencia respecto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de cierta consideración en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Patrimonio y mínima en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En las líneas siguientes analizaremos las medidas fiscales más relevantes contenidas en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, en relación a los citados tributos con objeto de identificar cuál es la política fiscal desarrollada por el legislador valenciano y determinar en qué medida el mecanismo de los ingresos públicos sirve a los objetivos de política económica y de justicia social.

II. El impuesto de Sucesiones y Donaciones: medidas fiscales previstas en la ley valenciana

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones se configura como un tributo directo y complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo fundamento es gravar las adquisiciones por personas físicas que tienen su causa en actos gratuitos, ya sean inter vivos o mortis causa.

Este impuesto se define además con una clara función social: contribuir a un reparto justo de la carga fiscal y a la redistribución de la riqueza. Con esta finalidad, el gravamen es progresivo en función de la cuantía de la adquisición patrimonial y se adapta al grado de parentesco entre transmitente y adquirente, aumentando la tributación a medida que el vínculo es más lejano. Además el carácter redistributivo del impuesto justifica que la cuota pueda incrementarse cuando el patrimonio que posee el beneficiario en el momento de la adquisición es de cierta importancia.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones se define también como un impuesto subjetivo. Especialmente en las adquisiciones mortis causa, el gravamen se personaliza según el criterio del parentesco, la edad del beneficiario, o su posible discapacidad, estableciéndose unos mínimos exentos en forma de reducciones en la base imponible que se incrementan en las situaciones de mayor desamparo económico, según afirma la misma Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto (en adelante LISD).

Con esta configuración, el ejercicio de la habilitación concedida al legislador valenciano sobre este impuesto se ha concretado en diversas medidas generales y específicas que se refieren a los distintos aspectos cedidos del impuesto (reducciones en la base imponible para adquisiciones inter vivos y mortis causa, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y bonificaciones en cuota) y que, en ocasiones, afectan a la misma función redistributiva del tributo.

Como medidas generales, la ley valenciana establece la escala de tipos de gravamen del impuesto (artículo 11) y las cuantías del patrimonio preexistente (artículo 12). En ambos casos la regulación autonómica de estos elementos de cuantificación tiene como finalidad aumentar sensiblemente la tributación y la progresividad del impuesto para los destinatarios de la ley valenciana. Se reafirma así el sentido social del impuesto y su función redistributiva de la renta en beneficio de los sectores de la población más desfavorecidos.

Por otra parte, como medidas concretas se introducen reducciones en base y bonificaciones en cuota orientadas principalmente a tres objetivos: en primer lugar, a facilitar la transmisión y sucesión de la empresa familiar, garantizando el traspaso generacional y la supervivencia de la misma tras la muerte o jubilación del empresario; en segundo lugar, a fomentar la neutralidad fiscal del tráfico jurídico que se produce

en el ámbito familiar más próximo, asegurando la protección de los descendientes y del patrimonio familiar no empresarial; y, en tercer lugar, a proteger y mejorar el tratamiento fiscal de las personas con discapacidad.

Con el objetivo de facilitar la transmisión y sucesión de la empresa familiar la Ley valenciana ha establecido importantes beneficios fiscales que completan a los previstos en la normativa estatal con la misma finalidad (artículo 20.2.c y 20.6 LISD) y que se producen en el marco de la política comunitaria de protección de dichas empresas. Estas medidas autonómicas se concretan en ocho reducciones «propias», es decir, creadas por la Comunidad, y que son aplicables a la transmisión inter vivos y mortis causa de empresa individual agrícola (artículos 10.dos.1.º y 10.bis.3.º), empresa individual o negocio profesional familiar (artículos 10.dos. 3.º y 10.bis.4.º) y participaciones en empresas familiares (artículos 10.dos.4.º y 10.bis.5.º).

Con la finalidad de evitar los problemas de interpretación y aplicación que plantean las reducciones estatales, el legislador valenciano ha optado por configurar los beneficios autonómicos como reducciones «propias» y no «análogas» a las del Estado, a pesar de que la finalidad de unas y otras es la misma.

Las reducciones autonómicas para la transmisión de la empresa familiar se caracterizan por flexibilizar los estrictos requisitos legales a los que se condicionan las reducciones estatales. Su objetivo principal es ampliar el ámbito de los supuestos bonificados por la ley estatal a situaciones que de acuerdo con la finalidad de la norma son merecedoras de igual protección fiscal. Así, por ejemplo, las reducciones autonómicas no exigen que la empresa o las participaciones que se transmiten estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo suficiente con que el causante o donante ejerza la actividad o las funciones de dirección en la entidad en unas condiciones de remuneración que pongan de manifiesto que la empresa es efectivamente su *modus vivendi*. Del mismo modo, los beneficios autonómicos pueden ser aplicados en el supuesto, bastante frecuente en la práctica aunque no contemplado por la normativa estatal, en que el transmitente está jubilado en el momento de la transmisión, habiendo traspasado la gestión del negocio a sus herederos o sucesores. Por último, la norma autonómica reduce a cinco años el periodo de permanencia de los bienes en el patrimonio del adquirente, pero exige que la empresa se mantenga en actividad durante dicho plazo.

En definitiva, la normativa autonómica debe ser valorada muy positivamente, porque no sólo completa la regulación estatal sino que permite acomodar los beneficios para la transmisión de la empresa familiar a la realidad sobre la que han de aplicarse y a la verdadera finalidad de la norma. El legislador valenciano garantiza un tratamiento fiscal equivalente en supuestos que deben considerarse iguales y limita la aplicación de tan amplias ventajas fiscales a situaciones en que las mismas están plenamente justificadas desde la perspectiva del deber de contribuir, pues sus beneficiarios responden a los objetivos económicos que las motivaron.

Con la finalidad de minimizar el efecto fiscal de las transmisiones gratuitas a favor de familiares, la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, ha introducido cuatro beneficios fiscales referidos dos a las adquisiciones mortis causa y dos a las inter vivos.

En relación con las adquisiciones por causa de muerte, la ley valenciana recoge, en primer lugar, una reducción por parentesco para los grupos I y II del artículo 20.2.a de la LISD, mejorando y sustituyendo a la reducción estatal (artículo 10.uno.a). Esta reducción se establece con el carácter de «análoga» a la del Estado y, por tanto, con la finalidad de establecer unos mínimos exentos en función del grado de parentesco con el causante, teniendo en cuenta la menor edad del adquirente y su situación de mayor desamparo económico. El objetivo inmediato es salvaguardar el patrimonio familiar no empresarial dentro del ámbito de la familia directa (cónyuge, descendientes y ascendientes por consanguinidad).¹ La medida refleja la especial consideración que el legislador ofrece a la inmediata vinculación familiar. Por ello el beneficio no alcanza a colaterales, descendientes y ascendientes por afinidad del causante a pesar de sí ser considerados por la norma estatal para sujetivar el gravamen.

En segundo lugar, la ley valenciana introduce una bonificación del 99 por cien para las transmisiones mortis causa a favor de los parientes de los grupos I y II del artículo 20.2.a de la LISD cuando tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana (artículo 12.bis.a). La regulación de este beneficio tiene importantes consecuencias no sólo para la liquidación del impuesto sucesorio sino incluso para la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La regulación de la bonificación del 99 por cien supone la exención prácticamente total de las transmisiones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio cuando el adquirente de las mismas sea cónyuge, descendiente o ascendiente del fallecido y con independencia de cuál sea el objeto de la transmisión.

El objetivo de la norma autonómica, según manifiesta el mismo legislador, es garantizar la neutralidad tributaria por el relevo generacional en la titularidad del patrimonio familiar no empresarial dentro del ámbito de la familia, permitiendo el mantenimiento incólume del patrimonio heredado como recurso económico colectivo de la familia del fallecido. Además tratándose de descendientes del causante menores de veintiún años, la medida tiene en cuenta la ausencia normalmente de recursos económicos propios en estos casos, en los que el incremento patrimonial estático que se produce por la sucesión no queda compensado, o lo es a duras penas, con la situación dinámica de quebranto o pérdida del status económico originado por el fallecimiento del familiar que mantenía al heredero. La reducción del impuesto para los descendientes menores se fundamenta en las mismas razones de justicia redistributiva que justifican la existencia misma del impuesto y la exclusión del ámbito del Impuesto sobre Renta, evitando que el metálico recibido para subsistir se deba aplicar al pago del

¹ Preámbulo de la Ley 14/2005, de 23 de diciembre de la Generalitat, de Medidas Fiscales, de Gestión Financiera y Administrativa y de Organización de la Generalitat.

impuesto o con la misma finalidad se deba liquidar el patrimonio familiar no empresarial que es susceptible de generar riqueza en el futuro.²

El resultado de la aplicación de la normativa autonómica es que el principio de parentesco que inspira la regulación estatal del impuesto y que conecta con el fundamento mismo de la sucesión se impone en estos casos sobre la función redistributiva de la renta y la necesidad de evitar excesivas acumulaciones de bienes. El patrimonio familiar es objeto de protección por su consideración como elemento fundamental del sustento económico de la familia, a cuya formación contribuye su titular pero también los herederos del mismo. La limitación de los efectos del impuesto sucesorio para los familiares más directos del causante garantiza el derecho a heredar y a ser heredado que contempla el artículo 33 de la Constitución Española. En definitiva, el legislador valenciano quiere evitar el gravamen del patrimonio familiar directo.

Por otra parte, la aplicación de la bonificación del 99 por cien permite actualizar el valor de los bienes heredados sin coste alguno y reducir legítimamente el gravamen de las futuras ganancias patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Hasta el momento la progresividad del impuesto sucesorio exigía tener en cuenta si era conveniente declarar un valor ajustado al fiscal, o por el contrario, interesaba ajustarse al valor de mercado, atendiendo a la naturaleza, antigüedad y destino de los bienes y derechos heredados y las posibles repercusiones que su futura transmisión podía generar. En la mayoría de los casos, la mejor opción era intentar reducir el tipo marginal aplicable en el Impuesto de Sucesiones, aunque aumentara la ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la Renta derivada de la posterior transmisión, pues ésta tributaba siempre al tipo fijo del 15 por cien (ahora al 18 por cien). Actualmente en los supuestos en que resulte de aplicación la bonificación del 99 por cien interesa siempre actualizar el valor de los bienes y derechos heredados, declarándolos por su valor de mercado, pues el aumento de valor de los bienes generado mientras están en el patrimonio del causante («plusvalía del muerto») no tributa y de este modo se reduce la tributación de la futura ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la Renta del heredero.

La aplicación de la bonificación del 99 por cien se condiciona a que el sucesor tenga su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo. Es decir, es necesario que en el momento del fallecimiento el sujeto pasivo haya permanecido en el territorio de la Comunidad más de 183 de los 365 días anteriores a dicha fecha o que tenga en el mismo su principal centro de intereses económicos de acuerdo con la normativa del IRPF, no siendo preciso que dicha residencia se extienda a ejercicios anteriores.

Resulta discutible si esta exigencia puede interpretarse como una corrección de los puntos de conexión establecidos por el Estado y resultar discriminatoria por establecer un tratamiento fiscal diferente atendiendo a la residencia o no en el territorio de

² Preámbulo de la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana.

la Comunidad del sujeto pasivo o, por el contrario, nos encontramos ante una diferenciación que se encuentra implícita en el propio reconocimiento de la autonomía tributaria. Lo que es evidente es que el requisito exigido por la norma autonómica actúa como un auténtico incentivo fiscal de residencia en la Comunidad y permite compensar a quienes en su condición de contribuyentes están vinculados territorialmente a la misma y en general sujetos a las obligaciones derivadas de las leyes tributarias valencianas.

En relación con las adquisiciones inter vivos y dentro de la política de apoyo a la familia directa, la ley valenciana ha establecido dos beneficios orientados a reducir el coste fiscal de las transmisiones inter vivos entre determinados familiares. El ámbito de aplicación y el alcance de estas ventajas fiscales es mucho más restringido que el previsto para las mortis causa.

En primer lugar, se introduce una reducción por parentesco en la base imponible, semejante a la existente para las transmisiones mortis causa, pero sólo aplicable a favor de hijos y padres del donante y, en caso de premoriencia del padre que determina el vínculo, entre abuelos y nietos (artículo 10.*bis*). Del mismo modo que sucede en las adquisiciones por causa de muerte, el importe del beneficio se incrementa para descendientes menores de veintiún años.

Según se desprende del texto de la ley, el objetivo de esta medida es favorecer la ayuda mutua en el seno de la familia, liberando de gravamen las donaciones no empresariales de pequeño importe que se producen en el seno familiar más estrecho, completando así los beneficios ya existentes para las donaciones de empresas familiares.

La norma tiene una gran trascendencia para la regulación del impuesto pues con ella se personaliza el gravamen en función del grado parentesco y la edad del adquirente para las donaciones entre padres e hijos, acercando el régimen de éstas al de las adquisiciones mortis causa. El legislador valenciano entiende que también en las operaciones inter vivos la progresividad del gravamen debe adaptarse al principio de parentesco y a la edad del beneficiario, al menos en determinados casos.

En segundo lugar, la ley valenciana establece una bonificación en la cuota del 99 por cien para las adquisiciones por hijos o padres del donante con un límite de 420.000 euros. En caso de premoriencia del padre, el beneficio es aplicable también a las adquisiciones entre abuelos y nietos (artículo 12.*bis.c*).

Este beneficio, como el anterior, sólo son aplicables a las transmisiones entre padres e hijos (o entre abuelos y nietos en los casos apuntados), excluyéndose las operaciones entre cónyuges y otros familiares, para los que sí se aplican los beneficios mortis causa. El legislador valenciano limita la aplicación de la bonificación al ámbito paterno-filial más estrecho de acuerdo con la misma finalidad del beneficio, pensado para favorecer las donaciones dirigidas a garantizar la posibilidad de la independencia económica de los familiares más cercanos. En concreto, la medida se conecta con la política social

del Gobierno valenciano orientada a favorecer la adquisición de la primera vivienda por los jóvenes o la preservación de una calidad de vida para los mayores en entornos familiares y propios.³

Probablemente la misma finalidad es la que lleva a que el beneficio se limite a un importe de hasta 420.000 euros, límite que se calcula además teniendo en cuenta todas las adquisiciones de la misma naturaleza que se realicen dentro de los cinco años inmediatamente anteriores al devengo a favor del mismo sujeto que provengan del mismo donante.

Por otra parte, de acuerdo con el carácter subjetivo y los objetivos generales de este tributo, la aplicación de los beneficios autonómicos para las transmisiones inter vivos se condicionan a que el donatario no tenga un patrimonio preexistente que supere los dos millones de euros, exigiéndose también aquí la residencia habitual en la Comunidad.

En definitiva, la introducción de estos dos beneficios autonómicos supone un acercamiento del régimen fiscal de las adquisiciones inter vivos al de las mortis causa, atenuando la discriminación que tradicionalmente se ha considerado existe en la regulación estatal de ambos tipos de operaciones.

Con la finalidad de mejorar el tratamiento de las personas con discapacidad, la ley valenciana recoge cuatro medidas que reducen su tributación en Impuesto de Sucesiones y Donaciones y que responden tanto a la limitación de capacidad económica ligada a las situaciones de discapacidad, como a la política de apoyo a los colectivos sociales desfavorecidos.

Teniendo en cuenta el carácter subjetivo del impuesto, el legislador valenciano introduce una reducción en la base imponible para las adquisiciones mortis causa por discapacitados, mejorando y sustituyendo a la reducción estatal (artículo 10.uno.b). La reducción se introduce con el carácter de «análoga» a la del Estado, como un mínimo exento que aumenta en función del mayor grado de minusvalía del sujeto pasivo al que se asocia una disminución de capacidad económica.

El beneficio se aplica atendiendo únicamente a la condición de discapacitado y, por tanto, con independencia de que exista grado de parentesco con el causante. La norma autonómica distingue dos grados o niveles de discapacidad: el primero, referido a los discapacitados físicos o sensoriales con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por cien e inferior al 65 por cien; y el segundo, incluyendo a los discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por cien y a los físicos y sensoriales con un grado de discapacidad igual o superior 65 por cien. Es decir, el beneficio autonómico extiende el tratamiento más favorable que se establece para los discapacitados físicos o sensoriales de grado igual o superior al 65 por cien a los discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía del 33 por cien, de acuerdo con el criterio establecido en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad.

³ Preámbulo de la Ley 14/2005, de 23 de diciembre, de la Generalitat, de medidas Fiscales, de Gestión Financiera y Administrativa y de Organización de la Generalitat.

En segundo lugar, la ley valenciana introduce una reducción en la base imponible para las adquisiciones inter vivos por discapacitados, con el carácter de reducción «propia» al no existir el beneficio en la ley estatal (artículo 10.*bis*.2.º). También aquí, la introducción de esta medida supone subjetivizar el gravamen en función de las circunstancias personales del obligado al pago en las operaciones inter vivos, acercando su tratamiento al de las mortis causa.

La reducción es aplicable a los discapacitados de mayor grado en todo caso y a los de menor grado sólo cuando sean hijos o padres del donante. Llama la atención que se exija este requisito, pues si el beneficio se establece en atención a la situación de discapacidad del contribuyente no tienen sentido que su aplicación se condicione a la existencia una determinada vinculación familiar con el donante. De otro lado, si la intención del legislador era aumentar la reducción inter vivos por parentesco cuando el familiar destinatario de la donación es discapacitado, parece más correcto que el beneficio se hubiera configurado como un incremento de aquélla y no como una reducción diferente.

El legislador autonómico establece además una bonificación en la cuota del impuesto del 99 por cien por discapacidad tanto para adquisiciones mortis causa como inter vivos (artículo 12.*bis*. *b* y *d*). En ambos casos, el beneficio sólo se aplica a los discapacitados de mayor grado es decir, a discapacitados físicos o sensoriales con un grado igual o superior al 65 por por cien o psíquicos con un grado de discapacidad igual o superior al 33.

La aplicación de la bonificación mortis causa por discapacidad permite extender el tratamiento establecido para los familiares de los grupos I y II del causante a los discapacitados de mayor grado que no mantienen relación de parentesco con éste, librándoles además del requisito de la residencia habitual en el territorio de la Comunidad.

Por otra parte, la bonificación prevista para las donaciones a favor de discapacitados sólo es aplicable cuando éstos sean además hijos o padres del donante. También aquí parece desentonado que se exija al discapacitado una cierta relación familiar con el donante para disfrutar de la bonificación y tal vez quedaría más claro si el beneficio se configurara como una regla especial de la bonificación inter vivos por parentesco permitiendo a los donatarios discapacitados disfrutar de la misma sin límite, con independencia del importe de su patrimonio preexistente y sin necesidad de acreditar la residencia habitual en la Comunidad.

En definitiva, con el establecimiento de estos cuatro beneficios fiscales a favor de las personas con discapacidad, el legislador valenciano trata de responder a la especial situación de este tipo de personas, intentando garantizar la existencia de medios económicos a su disposición suficientes para atender a las específicas necesidades vitales de los mismos.

III. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: medidas fiscales previstas en la ley valenciana

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se define como un tributo de naturaleza indirecta, cuyo fundamento es gravar las transmisiones onerosas entre particulares, las operaciones societarias y la documentación de determinados actos jurídicos, dando lugar a tres modalidades impositivas.

Este impuesto se configura además como real, por gravar manifestaciones aisladas de capacidad con independencia de la persona del contribuyente; objetivo, por no tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de éste para calcular el importe de la deuda; y proporcional, en atención a sus tipos de gravamen.

En relación con este impuesto, el ejercicio de la habilitación concedida al legislador valenciano se ha concretado en medidas que afectan exclusivamente a los tipos de gravamen, renunciando a la posibilidad de adoptar otras como introducir reducciones en la base imponible o bonificaciones en la cuota.⁴ Esta decisión parece bastante coherente teniendo en cuenta la proliferación desmesurada de exenciones que ha marcado la evolución legislativa del impuesto y la existencia de numerosos beneficios en la normativa estatal.⁵ En definitiva, la intervención del legislador autonómico es en este caso de menor trascendencia que respecto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y con efectos mucho más limitados.

La primera medida introducida por la ley autonómica se concreta en un incremento del tipo general de Transmisiones Patrimoniales Onerosas aplicable a las operaciones sobre bienes inmuebles hasta el 7 por cien (artículo 13.1). Esta medida supone un aumento de la tributación para los destinatarios de la ley valenciana, que, sin embargo, es equiparable al que se produce en el resto de Comunidades Autónomas donde también se ha incrementado este tipo de gravamen en un punto respecto a la normativa estatal.

El legislador valenciano mantiene el tipo de gravamen estatal del 4 por cien para las transmisiones de bienes muebles o semovientes (artículo 13.5), acentuando la diferencia de gravamen entre la propiedad o riqueza inmobiliaria y mobiliaria y la mayor facilidad para la transmisión de esta última, que es característica esencial del impuesto.

En segundo lugar, con la finalidad de facilitar el acceso a la vivienda y mejorar el tratamiento fiscal de la familia y de los discapacitados el legislador valenciano introduce tipos reducidos en la misma modalidad para las adquisiciones de «vivienda habi-

⁴ Actualmente la única bonificación que contempla la ley valenciana se refiere a la adquisición o alquiler de viviendas habituales por miembros de determinadas entidades relacionadas con la XXXIII Edición de la Copa América y Vuelta el mundo de Vela. Alicante 2008.

⁵ Basta contemplar el artículo 45 del Texto Refundido del Impuesto (RDL 1/1993, de 24 de septiembre) donde no sólo se recogen un amplio abanico de exenciones subjetivas y objetivas sino también la referencia a numerosas Leyes especiales que contienen beneficios fiscales que afecta a este impuesto.

tual» en determinados supuestos (viviendas de protección oficial, familias numerosas o discapacitados)(artículo 13.2, 3 y 4). La introducción de estas medidas supone una cierta subjetivización del impuesto que, según ciertos autores, resulta difícil de conciliar con su configuración estatal y su carácter esencialmente objetivo.

En tercer lugar, en relación con el gravamen de Actos Jurídicos Documentados se incrementa el tipo general que recae sobre la documentación notarial hasta el 1 por cien y se introduce un tipo incrementado hasta el 2 por cien para la documentación de operaciones en las que se ha renunciado a la exención por el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 14.3 y 2). Esta segunda medida trata de compensar la pérdida de ingresos que se produce por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido renuncia a la exención por este impuesto para tributar por el mismo y evitar la liquidación del primero, con la doble finalidad de eludir la comprobación administrativa y poder deducir el impuesto soportado.

Por último, con el objetivo de favorecer el acceso a la vivienda, el legislador valenciano ha establecido tipos reducidos en la modalidad documental para la formalización de operaciones vinculadas a la adquisición de la «vivienda habitual», prestando especial atención a la situación de las familias numerosas y los discapacitados.

En definitiva, las medidas adoptadas por el legislador valenciano en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tienen sobre todo efectos esencialmente fiscales y sólo marginalmente permiten dar cobertura a otros objetivos de política económica y social, como facilitar el acceso a la vivienda o mejorar el tratamiento fiscal de los discapacitados o las familias numerosas.

IV. El Impuesto sobre el Patrimonio: medidas fiscales previstas en la ley valenciana

El Impuesto sobre el Patrimonio se configura como un tributo directo, cuyo fundamento es gravar la capacidad de pago adicional que la posesión de un patrimonio supone, contribuyendo a una utilización más productiva de los recursos y a una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La intervención del legislador valenciano en relación con este impuesto se ha concretado en medidas referidas al mínimo exento que tiene por objeto mejorar el tratamiento fiscal de los contribuyentes en la Comunidad en el ámbito de la imposición patrimonial, completando los beneficios introducidos en el ISD. También en este caso, el legislador renuncia a la posibilidad de introducir deducciones y bonificaciones en la cuota del impuesto.⁶

⁶ La única bonificación existente en la ley valenciana se refiere a los miembros de determinadas entidades relacionadas con la celebración de la XXXIII Edición de la Copa América y Vuelta al Mundo de Vela. Alicante 2008.

En primer lugar, la ley valenciana incrementa el importe del mínimo exento general hasta 150.000 euros, cuando el sujeto pasivo resida habitualmente en la Comunidad Valenciana. Para reforzar la atención especial a los discapacitados de mayor grado, se establece un mínimo especial más elevado para los contribuyentes que se encuentren en esta situación (hasta 250.000 euros) (artículo 8).

El objetivo de la medida autonómica es que el impuesto sólo afecte a los patrimonios más elevados, como un primer paso para llevar a cabo una eliminación progresiva del impuesto y de la penalización que el mismo supone para el pequeño ahorro familiar, adecuando la imposición patrimonial de los valencianos a la del entorno de la Unión Europea.⁷

Con el establecimiento de un mínimo especial para los discapacitados se introduce una cierta subjetivización del impuesto. La procedencia o no de esta medida depende de la consideración del impuesto como marcadamente subjetivo u objetivo.

En definitiva, la normativa autonómica sobre el Impuesto sobre el Patrimonio tiene importantes efectos en la medida que alcanza a la determinación de la capacidad económica gravada y reduce la operatividad del impuesto en el cumplimiento de sus fines y, especialmente, como instrumento de control de la imposición sobre la renta.

V. El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: medidas fiscales previstas en la ley valenciana

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se define como un tributo personal y directo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Como elemento esencial de nuestro sistema tributario, su configuración responde a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad, siendo instrumento idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y solidaridad que la Constitución propugna.

La intervención del legislador autonómico en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es mínima por las mismas limitaciones de la cesión de competencias en relación con este tributo. Su consideración como elemento fundamental en la definición del «deber de contribuir» exige que la incidencia de los parlamentos autonómicos no impida garantizar la igualdad básica en todo el territorio.

Las medidas adoptadas por el legislador valenciano en relación con el IRPF se concretan en medidas generales y específicas.

Como medida general, se establece la escala autonómica de tipos de gravamen con un efecto de rebaja de la tributación en todos los tramos de la escala, especialmente para las rentas bajas y medias.

Como medidas específicas se establecen un amplio abanico de deducciones en la cuota orientadas a la consecución de diversos objetivos.

⁷ Preámbulo de la Ley 14/2007, de 26 de diciembre, de la Generalitat, de Medidas Fiscales, de gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat.

En primer lugar, es evidente que uno de los principales objetivos que ha inspirado la legislación tributaria de las Cortes Valencianas ha sido la protección integral de la familia. La ley valenciana introduce medidas referidas a los diferentes aspectos de la realidad familiar, como son el sustento de los hijos o la conciliación de la vida familiar y laboral, prestando una atención especial a la situación de las familias numerosas. Se trata de medidas que individualmente consideradas no tienen un efecto fiscal importante, pero que en su conjunto contribuyen a mejorar la fiscalidad de las situaciones y relaciones familiares de los destinatarios de la ley valenciana.

En segundo lugar, el legislador valenciano ha introducido importantes medidas para favorecer el acceso de los contribuyentes a una vivienda en propiedad, atendiendo a la importancia que dicha inversión supone en el endeudamiento de las familias, con atención especial a la situación de jóvenes y discapacitados. Estas medidas se completan con otras dirigidas a facilitar la opción del alquiler de la vivienda habitual por el contribuyente.

En tercer lugar, la normativa valenciana del Impuesto sobre la Renta dedica una especial atención a la defensa de los colectivos más desfavorecidos de la sociedad, en especial de las personas con discapacidad. Las medidas introducidas están orientadas a la proteger la situación socioeconómica y laboral de estas personas, mejorando su tratamiento fiscal mediante el establecimiento de beneficios fiscales. La ley autonómica también presta especial atención a los mayores de sesenta y cinco años.

En definitiva, las medidas autonómicas introducidas en este impuesto permiten en general reducir sensiblemente la tributación para los destinatarios de la ley valenciana, ajustar el gravamen a la situación personal y familiar del contribuyente y fomentar determinadas actividades con clara finalidad extrafiscal.

VI. Conclusiones

La transferencia de competencias normativas sobre tributos cedidos permite a las Comunidades Autónomas desarrollar una política fiscal propia. Las medidas recogidas en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, son muestra de que es objetivo general del legislador valenciano mejorar el tratamiento fiscal y, en definitiva, la calidad de vida de los destinatarios de la ley valenciana. Pero además, el análisis de tales medidas deja patente que nuestro legislador autonómico es buen conocedor de la realidad sobre la que sus normas han de aplicarse y se muestra comprometido con los principios y valores constitucionales. Así se ha comprobado como la norma autonómica equipara el tratamiento fiscal de situaciones que pueden considerarse iguales, completando los efectos de la norma estatal, o permite personalizar el gravamen en atención a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y, en definitiva, según la efectiva capacidad económica, garantizando una distribución más justa de la carga fiscal.

Por otra parte, es manifiesto que el objetivo más importante de la política fiscal desarrollada por el legislador valenciano es la protección jurídica de la familia en todos sus aspectos, dando cumplimiento del mandato del artículo 39 de la Constitución Española. Muestra de ello son sobre todo los importantes beneficios fiscales introducidos en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, donde el legislador otorga una consideración especial a la inmediata vinculación familiar, garantizando la protección del patrimonio personal y empresarial de la familia.