



INFORME DEL CONSEJO SUPERIOR PARA LA DIRECCIÓN Y COORDINACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA EN CUMPLIMIENTO DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 65.3 d) y j) DE LA LEY 22/2009, POR LA QUE SE REGULA EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y CIUDADES CON ESTATUTO DE AUTONOMÍA Y SE MODIFICAN DETERMINADAS NORMAS TRIBUTARIAS.

(Aprobado en la reunión del pleno celebrada el 17 de diciembre de 2019)

El artículo 65.3.d) de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante Ley 22/2009), determina que una de las funciones del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria será analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal que modifiquen la regulación de los tributos cedidos.

En ejecución de las expresadas funciones, han sido sometidos a informe de los miembros del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria las disposiciones relativas a la regulación o gestión de los tributos cedidos por el Estado contenidas en los siguientes Anteproyectos, Proyectos y Decretos-ley (véase en los anexos las fechas de entrada en la Secretaría Técnica Permanente de los proyectos de las Comunidades Autónomas y las fechas de remisión a los miembros del Consejo Superior de los proyectos estatales):

LEYES AUTONÓMICAS:

- Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020.
- Anteproyecto de Ley por el que se modifica el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
- Proyecto de Ley de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Galicia.
- Anteproyecto de Ley de deducciones de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.



- Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2020.
- Anteproyecto de Ley de medidas administrativas y tributarias de Castilla-La Mancha.

Con base en los informes emitidos por los distintos representantes de las Comunidades Autónomas y del Estado sobre la adecuación de los citados textos normativos al régimen de cesión de los tributos establecido en la normativa en vigor, esta Secretaría Técnica Permanente somete a la consideración del Consejo Superior el siguiente:

INFORME

1.- No se formulan observaciones sobre las siguientes normas:

- Anteproyecto de Ley por el que se modifica el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
- Anteproyecto de Ley de deducciones de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.
- Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2020.
- Anteproyecto de Ley de medidas administrativas y tributarias de Castilla-La Mancha.

2.- Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020.

En relación con este Proyecto de Ley, la Administración General del Estado indica lo siguiente:



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Disposición final XXX, apartado Dos: Modificación del artículo 15-ter del texto refundido.

La letra d) del artículo 15 *ter* del texto Refundido queda redactada del siguiente modo:

“d) Que el arrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, no sea el cónyuge o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive.”

En cuanto a la deducción por arrendamientos a precios de sostenibilidad social que se prevé modificar mediante este proyecto y que fue introducida por la Comunidad Autónoma de Canarias por Ley 4/2018, de 30 de noviembre, se ha de tener en cuenta que la medida regulada en este precepto podría vulnerar lo dispuesto en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que prohíbe el establecimiento de deducciones en la cuota íntegra autonómica que supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna categoría de renta.

En particular, en la medida en que el derecho al disfrute de la deducción se vincula de modo exclusivo a la percepción de rendimientos derivados del arrendamiento de un inmueble, se podría entender que su aplicación implica la minoración del gravamen efectivo de una determinada categoría de rentas que será la de los rendimientos del capital inmobiliario.

En este sentido nos remitimos a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 161/2012, en la que declara inconstitucionales las disposiciones de la Ley de la Comunidad Autónoma de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, que creaba las deducciones para el fomento del autoempleo de mujeres y jóvenes emprendedores, doctrina que fue reiterada en sentencia 197/2012 en relación con la Ley de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, que creaba unas deducciones sustancialmente coincidentes con aquellas:

“En efecto, cuando el citado art. 46.1 de la Ley 22/2009 permite el establecimiento de deducciones por “circunstancias personales y familiares”, se está refiriendo a elementos estrictamente personales, de entre los que pueden encontrarse en la LIRPF, sin estar directamente anudados a la obtención de una renta en particular. De esta manera, si bien la Ley 22/2009 no exige que el legislador autonómico tome en cuenta las mismas circunstancias personales, sí establece que las deducciones autonómicas lo sean por circunstancias puramente personales, es decir, no vinculadas a la obtención de una categoría de renta en particular cuyo importe se vea reducido a consecuencia de la deducción. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que las circunstancias



personales y familiares cumplen la función, en diversos lugares de la estructura del impuesto sobre la renta, de modular la carga tributaria. Ello es coherente con su naturaleza de impuesto personal y subjetivo, que lógicamente informa su estructura. A partir de ahí, la Ley del impuesto establece tanto deducciones o reducciones que únicamente tienen en cuenta dichas circunstancias personales, como reducciones en las que dichas circunstancias minoran la carga tributaria de alguna categoría de renta. Ejemplo de las primeras son las normas para adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, contenidas en los arts. 56 a 61 LIRPF, que toman en consideración circunstancias como la edad, la discapacidad física, el número de hijos y la edad de estos, etc. Ejemplo de las segundas, por otro lado, son las reducciones que establece el art. 20 LIRPF, que se aplican en general por la obtención de rendimientos del trabajo, incrementándose cuando en el contribuyente que percibe dichas rentas del trabajo concurren determinadas circunstancias personales, como la edad o el grado de discapacidad. En este caso, la reducción está anudada a la obtención de rendimientos del trabajo, pues ello es lo determinante para que nazca el derecho a aplicarla, frente a las reducciones que únicamente toman en cuenta las circunstancias personales, como las citadas de los mínimos personales y familiares (arts. 56 a 61 LIRPF), y que están desvinculadas de la categoría de renta obtenida.

Adicionalmente, puesto que las deducciones controvertidas se anudan a la obtención de una categoría específica de renta, en concreto la que procede del ejercicio de actividades económicas (regulada en los arts. 27 a 32 LIRPF), se incumple también el límite del art. 46.1 b) de la Ley 22/2009, que impide que la aplicación de las deducciones suponga "una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta". La LIRPF otorga distinto tratamiento a las rentas en función de su origen, esto es, según se trate de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas o ganancias y pérdidas patrimoniales. A ello se refiere el citado art. 46.1 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación, cuando impide que, a consecuencia de una deducción autonómica, se produzca una minoración del gravamen efectivo de "alguna o algunas categorías de renta". Lo que la norma pretende evitar es que la deducción afecte específicamente a alguno de los citados rendimientos o rentas, con exclusión de los demás. [...]

Por tanto, los arts. 6 y 7 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, son inconstitucionales porque suponen una exlimitación competencial que vulnera el art. 149.1.14 CE".



3.- Proyecto de Ley de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Galicia.

2.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Artículo 1. Modificación del artículo 5 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, del 28 de julio (en adelante Texto refundido).

La Administración General del Estado establece lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 46.1 c) de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

“c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

La justificación exigible para poder practicarlas.

Los límites de deducción.

Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”.

Primero.- Artículo 5. Nueve, diez y quince del Texto refundido. Deducciones por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación, por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su



financiación y por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra.

Los apartados Uno, Dos y Tres del artículo 1 del Proyecto de Ley modifican los números nueve, diez y quince del artículo 5 del Texto refundido, que regulan respectivamente las deducciones de la cuota íntegra autonómica por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación, por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación y por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra, con el objeto de suprimir el límite máximo de participación en el capital social en los supuestos de sociedades laborales o cooperativas compuestas únicamente por dos socios, mientras se mantenga esta circunstancia.

Aunque no se plantean observaciones en relación con la modificación del requisito relativo al límite máximo de participación en el capital social de la entidad que se incluye en este proyecto de ley para este tipo de deducciones, se recuerda que, en ocasiones anteriores, se han planteado determinadas consideraciones en relación con otros requisitos establecidos para la aplicación de las mismas.

En particular:

- ✓ Para aplicar las deducciones por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra no se recoge que el contribuyente, si bien puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en que se materializó la inversión, en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección, ni mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.

Cabe recordar que este tipo de deducciones plantean dudas sobre su carácter "*no empresarial*" y, en consecuencia, sobre su adecuación a los límites establecidos en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009.

Este precepto atribuye a las Comunidades Autónomas competencia para establecer deducciones en la cuota íntegra autonómica por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Las deducciones no establecen requisito alguno que impida al contribuyente que realiza la inversión ejercer funciones ejecutivas o de dirección en la entidad o mantener una relación laboral con la misma, circunstancia que podría situar a esta



deducción más cerca de su consideración como deducción por inversión empresarial.

La calificación de este beneficio fiscal como deducción por inversión no empresarial podría resultar discutible ya que en la misma influye el grado de implicación que el inversor tenga en la actividad de la empresa.

En conclusión, las citadas deducciones podrían exceder el límite establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, en cuanto que no impiden que el contribuyente que se aplica la deducción ejerza funciones ejecutivas o de dirección en la entidad, lo que podría implicar una cierta vinculación entre la inversión que realiza y la actividad que desarrolla en la empresa, otorgando a la inversión un carácter más empresarial.

- ✓ En las deducciones por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación, por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación y por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra se establece como requisito que la entidad en la que materialice la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en Galicia y/o que los trabajadores con los que como mínimo debe contar la entidad y en los que se debe incrementar la plantilla media en los casos de ampliación de capital, deben tener su residencia habitual en Galicia.

Así, la aplicación de las deducciones anteriores queda vinculada a la ubicación de la entidad y/o los trabajadores en el territorio de Galicia lo que, al margen del cumplimiento de la normativa interna, podría suponer una vulneración de los límites establecidos por el Derecho de la Unión Europea al poder tributario de los Estados miembros y sus entes territoriales, particularmente por lo que se refiere al respeto a las libertades comunitarias de establecimiento y circulación.

En este sentido, el requisito de que el domicilio de la entidad y la residencia habitual de los trabajadores de la misma estén situados en la Comunidad Autónoma de Galicia establecido para poder aplicar las deducciones podría plantear dudas de compatibilidad con el Derecho de la UE pues, según la jurisprudencia del TJUE, las medidas tributarias que otorgan ventajas fiscales vinculadas al territorio inciden en las libertades básicas garantizadas por los Tratados.

En este sentido, se recuerda que la Administración General del Estado remitió cartas de cooperación a la Comunidad Autónoma de Galicia en relación con la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, y la Ley 3/2018, de 26 de diciembre, que creaban estas deducciones o introducían determinadas modificaciones en la regulación de las mismas, en las que ya se puso de manifiesto este tipo de consideraciones.



La Comunidad Autónoma indica lo siguiente:

“No se comparte la observación relativa a que la medida pudiera exceder del marco competencial autonómico pues la deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación, prevista en el apartado nueve del artículo 5 del TRCT, fue introducida por la Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de Medidas de Galicia 2011, y modificada posteriormente por la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de Medidas de Galicia 2015. Deducción a la que no se formuló, en los informes a las medidas tributarias contenidas en los proyectos de ley de medidas de 2011 y 2015, ninguna observación sobre la posibilidad de que su regulación constituyera un exceso competencial.

Por otra parte, se señala en su informe que los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción del apartado nueve y diez del artículo 5, vinculadas a la ubicación de la entidad y los trabajadores en el territorio de Galicia, podrían vulnerar los límites del Derecho de la Unión Europea al poder tributario de los Estados miembros. No toda condición prevista en las normas tributarias que se base en la residencia contradice las normativas estatal o comunitaria como parece derivarse del comentario del informe, sino sólo aquellas que no estén justificadas. Así lo ha establecido el TC en su sentencia 60/2015 al señalar que “Es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente.” En este supuesto no estamos hablando de una diferenciación injustificada como la contemplada en esa sentencia, que afectaba a la determinación personal de la capacidad económica, sino a un beneficio fiscal, es decir, a la utilización del tributo como instrumento de política económica (art. 2.1 LGT), que pretende producir un efecto incentivador en la economía de la CA, razón por la que limita el efecto a dicha comunidad autónoma.

Por tanto, no se comparten las inquietudes trasladadas desde esa Secretaría, como tampoco parecen hacerlo otras CCAA que tienen vigentes deducciones por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación, en las que se exige que la entidad en cuestión tenga su domicilio social y fiscal en la CCAA respectiva, son, entre otras, las siguientes:

- La CCAA de Aragón. Artículo 110-9 a) del Texto refundido de tributos cedidos de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.
- La CCAA de Madrid. Artículo 15 del Texto refundido de tributos cedidos de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.



- La CCAA de Cantabria. Artículo 2.6 del Texto refundido de tributos cedidos de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.
- La CCAA de Murcia. Artículo 1. Cinco del Texto refundido de tributos cedidos de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.”

Segundo.- Artículo 5. Dieciocho del Texto refundido. Deducción por obras de avance de eficiencia energética en edificios de viviendas o viviendas unifamiliares.

La Administración General del Estado señala:

El artículo 1.Cuatro del Proyecto de Ley añade un número dieciocho al artículo 5 del Texto refundido que regula una nueva deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por obras de mejora de la eficiencia energética en edificios de viviendas.

En virtud de la misma los contribuyentes podrán deducirse:

“a) El 15% de las cantidades totales invertidas. La base de la deducción tendrá como límite 9.000€ por sujeto pasivo.

b) El coste de los honorarios para la obtención del certificado que justifique el salto de letra en la calificación energética del inmueble, así como las tasas relacionadas con su inscripción en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de Edificios de la Comunidad Autónoma de Galicia, con un límite de 150€.”

A estos efectos, se consideran obras de mejora de la eficiencia energética aquellas que dispongan de los permisos y que mejoren el comportamiento energético de las edificaciones reduciendo la demanda energética, mejorando el rendimiento de las instalaciones térmicas y/o incorporando equipos que utilicen fuentes de energía renovable y que tengan por objeto principal subir una letra en la escala de calificación energética de emisiones de CO₂ y en la escala de consumo de energía primaria no renovable.

- ✓ Esta deducción podría, asimismo, plantear dudas sobre su carácter “no empresarial” en aquellos casos en los que la vivienda o viviendas objeto de las obras que dan derecho a la deducción estuviesen afectas a una actividad económica y, en consecuencia, sobre su adecuación a los referidos límites establecidos en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009.

Por ello, para que no se produzca un exceso competencial, al vulnerar lo establecido en dicho artículo, sería aconsejable que se excluyesen expresamente del ámbito de aplicación de la deducción considerados dichos supuestos de



afectación por el obligado tributario de la vivienda o viviendas a una actividad económica.

Por su parte la **Comunidad Autónoma** manifiesta lo siguiente:

“La Ley 22/2009 en su artículo 46 permite a las CCAA asumir competencias normativas en el IRPF que podrán consistir en el establecimiento de deducciones en la cuota íntegra autonómica siempre que versen sobre:

- circunstancias personales y familiares.
- inversiones no empresariales.
- aplicación de renta

Todo ello bajo una limitación de carácter general: que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Por parte de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria se señala que la deducción por obras de avance de eficiencia energética en edificios de viviendas o viviendas unifamiliares puede afectar a inversiones empresariales y que por lo tanto excede las competencias normativas de las CCAA en el IRPF.

La interpretación que realiza la Secretaría Técnica Permanente de este límite es muy general y extensiva, ya que no está en consonancia ni con la finalidad de la norma ni con la propia estructura del IRPF o del IS.

La razón por la que la Ley 22/2009 establece esta limitación hay que buscarla en el carácter no cedido del IS, que grava las rentas de las personas jurídicas, las cuales realizan mayoritariamente actividades empresariales, pero dada que las mismas también se pueden realizar por personas físicas y por lo tanto sujetas al IRPF, con esta limitación se logra que ambos impuestos queden coordinados en cuanto al tratamiento de las deducciones a aplicar. Así lo señala claramente el artículo 68.2 del IRPF cuando indica que “A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades”.

Por lo tanto, la cuestión se centra en determinar qué es una inversión empresarial, y si la inversión en obras de eficiencia energética en edificios de viviendas o viviendas unifamiliares se puede considerar como tal. A este respecto hay que señalar que la Ley 22/2009 no señala nada en este sentido por lo que debemos acudir a la normativa del IRPF, ya que es en este impuesto donde se pretende



establecer la deducción y también a la normativa del IS, por lo ya comentado anteriormente.

El artículo 68 de la LIRPF regula básicamente cuatro tipos de deducciones (obviando por su carácter peculiar y específico las relativas a Ceuta y Melilla):

- Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación
- Deducciones en actividades económicas
- Deducciones por donativos y otras aportaciones
- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Se puede observar como la LIRPF distingue claramente las deducciones que afectan a actividades económicas de las de otra naturaleza, regulándolas en apartados distintos. Así las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación y las de donativos son deducciones por aplicación de renta, mientras que las del Patrimonio Histórico, similares a las que pretende regular la CA de Galicia, los son por inversiones no empresariales, y todas la referidas a inversiones empresariales se encuentran en el apartado segundo, donde se recogen las inversiones en activos empresariales sean o no inmuebles. De igual forma el IS no regula deducciones de esta naturaleza.

La interpretación que hace la Secretaría Técnica es tan amplia que vaciaría de contenido la posibilidad de que las CCAA regularan deducciones en inversiones no empresariales, ya que pone el acento en la posibilidad actual o futura de que el bien objeto de inversión llegue a afectarse en algún momento a una actividad empresarial. Bajo esta premisa resulte difícil imaginar bienes que no fueran susceptibles de afectarse en algún momento a una actividad empresarial. Esta limitación de la Ley 22/2009 debe interpretarse buscando la finalidad de la deducción. Cuando esa finalidad es favorecer directamente actividades empresariales esa deducción está prohibida para las CCAA, pero cuando la deducción busca directamente otra finalidad distinta de forma clara, esta deducción es posible. En este sentido, muchos autores¹ han relacionado esta limitación a las CCAA con la prohibición de las ayudas de Estado de la UE.

¹ DE LA PEÑA AMORÓS, M. "Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las comunidades autónomas sobre los tributos cedidos", *Crónica Tributaria* núm. 132/2009 (145-164): "Ante esta cuestión debemos observar que el legislador en el momento de ceder competencias normativas en torno a los tributos cedidos ha tomado ya precauciones para evitar que este conflicto se produzca realmente. Así en ningún caso va a ceder competencias en torno a aquellos impuestos sometidos al proceso de armonización fiscal, tales como el IVA, ciertos Impuestos Especiales y el Impuesto sobre Operaciones Societarias. E incluso, en relación con los tributos sobre los que se han cedido competencias normativas, se han vedado aquellas cuestiones que pudieran crear conflicto con la normativa comunitaria, como v.gr. la imposibilidad de conceder autónomamente deducciones por inversiones de carácter empresarial en la cuota del IRPF". En el mismo



sentido GARCÍA NOVOA, C.: "Financiación autonómica y derecho comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998.

Por lo tanto la deducción establecida por la CA de Galicia tiene como finalidad de promover la mejora de la calificación energética de los edificios y se establece sin ningún tipo de vinculación con actividades económicas y con independencia de la categoría de renta, lo que hace que mantenga la neutralidad y no discrimine en función de los tipos de renta, tal y como le exige la Ley 22/2009, con la finalidad de que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Por último, se debe poner de manifiesto la CCAA tiene vigente una deducción similar a la que ahora es objeto de análisis. Concretamente en el artículo 2.3 del TR en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio:

"El contribuyente se podrá deducir un 15% de las cantidades satisfechas en obras realizadas, durante el ejercicio fiscal, en cualquier vivienda o viviendas de su propiedad, siempre que esté situada en la Comunidad de Cantabria, o en el edificio en la que la vivienda se encuentre, y que tengan por objeto:

a) Una rehabilitación calificada como tal por la Dirección General de Vivienda del Gobierno de Cantabria.

b) La mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medio ambiente y la accesibilidad a la vivienda o al edificio en que se encuentra.

c) La utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular: sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas, calefacción.

d) Así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en viviendas afectadas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a



practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La deducción tendrá un límite anual de 1.000 euros en tributación individual y 1.500 en tributación conjunta. Estos límites se incrementarán en 500 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65%. En el caso de tributación conjunta el incremento será de 500 € por cada contribuyente con dicha discapacidad. Las cantidades satisfechas en el ejercicio y no deducidas por exceder del límite anual, podrán deducirse en los dos ejercicios siguientes.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente tenga derecho a practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere la Disposición Transitoria Decimoctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio". "

Tercero.- Artículo 5. Diecinueve del Texto refundido. Deducción por ayudas y subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia

La Administración General del Estado señala:

El artículo 1. Cinco del Proyecto de Ley añade un número diecinueve al artículo 5 del Texto refundido que regula una nueva deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por ayudas y subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia. Así, cuando el contribuyente integre en la base imponible general el importe de una subvención o una ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma para el desarrollo de una actividad deportiva podrá aplicar una deducción cuyo importe será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención o ayuda.

- ✓ Se ha de tener en cuenta que, conforme al citado artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre deducciones por subvenciones y ayudas públicas no exentas que concedan, pero se exceptúan aquellas que afecten al desarrollo de actividades económicas.

Al respecto, la calificación de este tipo de ayudas o subvenciones como rendimientos de actividades económicas procederá cuando la actividad deportiva en la que se haya obtenido constituya una actividad económica en los términos que establece el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto



sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), el cual define los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(...).”

Por tanto, se considera que esta deducción, incluida en el artículo 1.Cinco del Proyecto de Ley, incurrirá en una extralimitación competencial por vulneración de lo establecido en el art. 46.1.c) de la Ley 22/2009, en la medida en que la redacción del precepto autonómico no excluya aquellos supuestos en que las subvenciones o ayudas públicas se perciban con ocasión del desarrollo de una actividad deportiva que genere rendimientos de actividades económicas.

- ✓ Asimismo, en el segundo párrafo del apartado 1 de esta nueva deducción, se concreta el cálculo de la misma del siguiente modo: “El importe de la deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención o ayuda pública en la base liquidable”.

A este respecto, sería conveniente sustituir la expresión “al importe de la subvención o ayuda pública en la base liquidable” por “a la parte de la base liquidable general que corresponda a la subvención o ayuda”.

Por otra parte, el hecho de calcular la deducción aplicando la suma de los tipos medios estatal y autonómico a la parte de la base liquidable general correspondiente a la subvención o ayuda, supone en la práctica declarar exenta la subvención, lo que se considera que está fuera de las competencias atribuidas a la Comunidad Autónoma en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Comunidad Autónoma indica:

“A la vista de sus observaciones se rectificará el apartado 1 del art. 5.19, quedando con la siguiente redacción:



“Cuando el contribuyente integrara en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquiera otra ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia para el desarrollo de una actividad deportiva, podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, siempre y cuando la actividad deportiva no genere rendimientos de actividades económicas.”

Por último, en cuanto a esta deducción es importante destacar que el artículo 46 de la ley 22/2009 reconoce la potestad de las CCAA para regular las deducciones en la cuota íntegra autonómica, pero no establece ningún límite a la fijación de dicha deducción en cuanto a la base a utilizar o al tipo de la deducción. Todo el beneficio fiscal reconocido disminuye la cuota autonómica, sin afectar para nada a la cuantía de la cuota estatal, por lo que no afecta a la parte de la recaudación que se ingresa en el Estado que es la verdadera limitación de la norma que regula la cesión. Por lo tanto, y siempre dentro de la letra de la ley, la CA tiene autonomía financiera para determinar el importe de sus ingresos. Además, la finalidad de la norma admitiendo las deducciones en la cuota sobre subvenciones, es precisamente que la subvención dada por la CA venga neta de efecto impositivo.”

2.2 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Artículo 2. Modificación de los artículos 7 y 8 del Texto Refundido.

- Adquisiciones “mortis causa”

Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades

El artículo 2. Dos del Proyecto de Ley modifica el artículo 7. Cuatro del Texto Refundido que regula esta reducción con el objeto de flexibilizar el requisito relativo a la participación mínima del sujeto pasivo en el capital de la entidad en caso de participación conjunta con otros familiares, de forma que se incluyen adicionalmente en el cómputo del porcentaje del 50% (o del 20% cuando se trate de entidades de reducida dimensión) los parientes colaterales de quinto y sexto grado.

- Adquisiciones “inter vivos”

Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades

El artículo 2. Tres del Proyecto de Ley modifica el artículo 8. Cuatro del Texto Refundido que regula esta reducción con el objeto de flexibilizar el requisito relativo a la participación mínima del sujeto pasivo en el capital de la entidad en caso de participación conjunta con otros familiares, de forma que se incluyen adicionalmente en el cómputo del porcentaje del 50% (o del 20% cuando se trate



de entidades de reducida dimensión) los parientes colaterales de quinto y sexto grado.

La **Administración General del Estado** señala que en relación con las **reducciones por la adquisición “mortis causa” e “inter vivos” de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades, reguladas en los artículos 7.Cuatro y 8.Cuatro del Texto Refundido**, modificadas por este Proyecto de Ley, se establece como requisito que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio o el domicilio fiscal de la entidad esté situado en Galicia y se mantenga durante los 5 años siguientes al devengo del impuesto, lo que podría plantear dudas de compatibilidad con el Derecho de la UE pues, según la jurisprudencia del TJUE, las medidas tributarias que otorgan ventajas fiscales vinculadas al territorio inciden en las libertades básicas garantizadas por los Tratados.

En cuanto a esta observación realizada por la Administración General del Estado, la **Comunidad Autónoma** se remite a lo indicado en el apartado anterior en relación con el IRPF.



ANEXO I

ENTRADA EN LA SECRETARÍA TÉCNICA PERMANENTE DE LOS PROYECTOS NORMATIVOS DE COMUNIDADES AUTÓNOMAS QUE MODIFICAN LA REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO

**COMUNIDAD
AUTÓNOMA**

**FECHA DE ENTRADA
EN LA STP**

Ley de Presupuestos Generales de la
Comunidad Autónoma de Canarias
para 2020.

8 de octubre de 2019

*Anteproyecto de Ley por el que se modifica
el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de
septiembre, por el que se aprueba el Texto
Refundido de las disposiciones legales de
la Comunidad de Castilla y León en materia
de tributos propios y cedidos.*

15 de octubre de 2019

Proyecto de Ley de medidas fiscales y
administrativas de la Comunidad Autónoma
de Galicia.

21 de octubre de 2019

Anteproyecto de Ley de deducciones de la
Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre
la Renta de las Personas Físicas por la que
se modifica el texto refundido de las
disposiciones legales de la Comunidad de
Madrid en materia de tributos cedidos por
el estado, aprobado por Decreto Legislativo
1/2010, de 21 de octubre.

7 de noviembre de 2019

Proyecto de Ley de Presupuestos Generales



CONSEJO SUPERIOR PARA LA DIRECCIÓN Y COORDINACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

SECRETARÍA TÉCNICA PERMANENTE

**de la Comunidad Autónoma de las Illes
Balears para el año 2020.**

7 de noviembre de 2019

**Anteproyecto de Ley de medidas administrativas
y tributarias de Castilla-La Mancha.**

8 de noviembre de 2019

Madrid, 19 de diciembre de 2019