



Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación

Juan Antonio Mosquera Pena

*Doctor en Derecho. Universidad de Vigo
Inspector de Finanzas. Xunta de Galicia*

Extracto

En este estudio se realiza un análisis de cuáles deben ser las características y los requisitos de los puntos de conexión que se utilicen para enlazar la recaudación de los impuestos cedidos con una comunidad autónoma, así como para determinar la normativa aplicable y la administración aplicativa del tributo. Para ello, examinamos el concepto de punto de conexión en la doctrina, en la LGT de 1963, en la actual de 2003, así como en la LOFCA. Por último, concluimos con unas características y requisitos que creemos deben inspirar en esta materia una futura reforma del sistema de financiación.

Palabras clave: puntos de conexión; sistema de financiación; residencia; territorialidad; criterio de la fuente.

Fecha de entrada: 25-09-2018 / Fecha de aceptación: 25-10-2018 / Fecha de revisión: 16-12-2018

Cómo citar: Mosquera Pena, J. A. (2019). Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 39-68.





Criteria of territorial distribution in taxes ceded. Notes for a replacement in the future financing system

Juan Antonio Mosquera Pena

Abstract

In this study we make an analysis of what should be the characteristics and requirements of the points of contact used to attribute the collection of taxes ceded to an autonomous community, as well as to determine the applicable regulations and the application administration of the tax. We examined the concept of point of contact in the doctrine, in the LGT of 1963, in the current one of 2003, as well as in the LOFCA. Finally, we conclude with some characteristics and requirements that we believe should inspire in this matter a future reform of the financing system.

Keywords: points of contact; financing system; residence; territoriality; source criteria.

Citation: Mosquera Pena, J. A. (2019). Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 39-68.





Sumario

1. Introducción
2. El concepto de «punto de conexión»
3. Los puntos de conexión en la LGT de 1963
4. Los puntos de conexión en la LGT de 2003
5. Los puntos de conexión en la LOFCA
6. Los criterios de distribución
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Introducción

El sistema de financiación vigente es aplicable desde el año 2009 y prevé una revisión quinquenal, por lo que ha pasado con creces el plazo establecido. Desde esa fecha se ha hablado mucho sobre dicha revisión y se han iniciado varias veces trabajos preparatorios, reuniones e informes, sin que hasta el momento se haya llegado a un punto que permita hablar de la pronta entrada en vigor de un nuevo sistema. La crisis económica, en primer lugar, y la falta de mayorías políticas, después, han influido decisivamente en esta situación.

Uno de los puntos del sistema de financiación es el referido a las fuentes de ingresos de las comunidades autónomas (CC. AA.), pero una vez determinadas estas, hay que repartirlas territorialmente, labor que cumplen los puntos de conexión. Si se observan los distintos sistemas de financiación que han estado vigentes, las modificaciones de los puntos de conexión siempre se han limitado a meras revisiones técnicas derivadas de la aplicación práctica o al establecimiento de puntos de conexión nuevos para determinados supuestos que no se encontraban regulados, pero no ha existido nunca una revisión a fondo de los principios que inspiraban la elección de los criterios con los que fueron establecidos en los años 80.

La rápida evolución del sistema autonómico desde sus inicios, el aumento de los impuestos cedidos, el ejercicio por parte de las CC. AA. de competencias normativas en dichos impuestos, la incipiente «competencia fiscal» entre CC. AA. así como las estrategias de los contribuyentes para la elección de la comunidad autónoma (CA) más ventajosa, hace necesario plantearse la necesidad de un debate sobre la idoneidad de los puntos de conexión existentes. En esta línea apuntamos las siguientes reflexiones.

2. El concepto de «punto de conexión»

El concepto de «punto de conexión» se forma jurídicamente de manera principal en el ámbito del Derecho Internacional Privado. La existencia de relaciones entre personas que se pueden ver afectadas por normas de distintos países y la necesidad de buscar una solución sobre la norma aplicable es el objeto de esta disciplina, por lo que el punto que conecta la relación con la norma aplicable se convierte en esencial.

Siguiendo a Fernández Rojas y Sánchez Lorenzo (1993, pp. 452-453): «el concepto de punto de conexión empieza a utilizarse por la doctrina alemana a partir de Kahn y K. Nieme-

yer (*Anknüpfungspunkt*), y tendría una gran acogida en otros círculos jurídicos, como en Italia (*momento di collegamento*), en Francia (*points de rattachement*) o en los países anglosajones (*point of contact*). En la doctrina de habla hispana, uno de los primeros que prestó atención a esta materia fue W. Goldschmidt, quien sostuvo con precisión que estos elementos de la norma de conflicto contienen la designación del derecho aplicable mediante una expresión variable, la cual se individualiza en atención a las particularidades del caso concreto». Estas particularidades según Castán Tobeñas (1986, pp. 639-652): «pueden ser simples cualidades de hecho o, lo que es más frecuente, cualidades de derecho». Por lo tanto, se trata de aquel elemento de la relación jurídica que se toma en consideración, atendiendo a la propia naturaleza y características de dicha relación jurídica, para ponerla en contacto con una determinada norma.

Una de las cuestiones que se derivan del concepto de punto de conexión es que este no se establece con carácter de generalidad para todos los casos, sino que el mismo se fija teniendo en cuenta de manera principal la relación jurídica a la que afecta, por lo que normalmente existen variados puntos de conexión, sin olvidar que esta variabilidad también resulta de los intereses políticos o de las circunstancias históricas.

Fernández Rojas y Sánchez Lorenzo (1993, p. 453) comentan que «La formulación de una u otra conexión por el legislador no es un acto neutro, sino que refleja los intereses del Estado en un determinado momento histórico. Los códigos no fueron neutrales al adoptar una u otra solución. La razón de que Francia, Italia, España y Alemania eligieran la ley nacional como conexión rectora del estatuto personal obedecía al hecho de ser, entonces, países de emigración. Tampoco es casual, como ha resaltado R. D. Kollwijn, que la impugnación de la ley nacional y la defensa de la ley del domicilio se produzca en aquellos países tradicionalmente receptores de extranjeros».

Este carácter político del establecimiento de los puntos de conexión también ha sido puesto de manifiesto dentro del ámbito tributario. Así Berliri (1968, pp. 103-104) señala que, si bien el problema de la eficacia de la ley en el espacio es de naturaleza jurídica, el de la extensión de la ley es de naturaleza jurídica y política, y para este autor primaba más la naturaleza política que la jurídica. De la opinión contraria al carácter político de esta cuestión es López Espadafor (2004, pp. 13 y 14) al comentar que «usar el calificativo "político" para hablar del llamado problema de la extensión de la ley tributaria no se presenta como lo más correcto. Debemos pensar que desde el momento en que se determinan por la ley los puntos de conexión espaciales del tributo, estos asumen una relevancia jurídica. Ciertamente es que la adopción de un criterio u otro en la determinación de la conexión de un determinado tributo con el territorio presenta problemas de oportunidad y de política legislativa, como en general, sucede con el fenómeno de creación legislativa. Pero una vez plasmados en la ley los puntos de conexión que hasta ese momento existían solamente en la mente del legislador, estos se integran en el desarrollo de toda una problemática y consideración jurídica».

Siguiendo a Castán Tobeñas (1986, p. 644) hay que señalar que la cuestión de los puntos de conexión en el ámbito del Derecho Internacional Privado ha girado alrededor de dos

principios fundamentales: el territorial y el personal. Sin embargo, la asunción de uno de los dos principios mencionados de manera exclusiva provocaba problemas de difícil solución, por lo que nacieron varias teorías para intentar conciliar ambos criterios. Históricamente se pueden señalar las siguientes:

- a) Teoría de los estatutos: según Castán Tobeñas (1986, p. 647), «la soberanía del Estado ejerce su poder sobre las personas que están sometidas a ella, sobre las cosas inmuebles que constituyen su territorio y sobre los actos que dentro de su esfera de acción se efectúan. Las personas, pues, deben regirse sea cual fuere el país donde están, por la legislación de su patria; las cosas, por la del país de su situación, y los actos, por la del lugar donde se realiza», lo que daba lugar al estatuto personal referido a las personas, el estatuto real referido a los bienes, el estatuto mixto sobre aquellas materias sobre las cuales no se podía decir si lo principal eran las personas y las cosas, y el estatuto formal relativo a las solemnidades de los actos jurídicos.
- b) Teoría territorialista anglosajona en la cual imperaba el criterio territorial salvo contadas excepciones relativas a la cortesía internacional y la utilidad mutua.
- c) Teoría de Savigny o de la comunidad de derecho, según la cual toda relación jurídica debe ser juzgada según el derecho de aquel lugar donde tenga su sede, al que pertenezca y esté sometida por su propia naturaleza. Así, la capacidad y estado de las personas se rige por la ley del domicilio; los derechos reales por el lugar de situación del bien; el derecho de obligaciones por la ley del lugar de ejecución; el derecho de familia por el domicilio del jefe de ella; el derecho de sucesiones por el domicilio del causante, y la forma de los actos por la ley del lugar de celebración.
- d) Teoría de la personalidad del derecho. Esta teoría establece que la ley a que debe estar sometida una persona se determina no por el lugar de su domicilio, sino por el vínculo más íntimo de su pertenencia a un Estado.

Es preciso señalar que las diferencias entre los objetos de estudio del Derecho Internacional Privado y del Derecho Tributario impiden una asimilación o utilización directa de las teorías y principios creados por la primera de ellas. Sin embargo, es de destacar que sí han ejercido influencia en la fijación de los puntos de conexión en el ámbito tributario.

3. Los puntos de conexión en la LGT de 1963

En el ámbito del Derecho Tributario siempre ha existido un precepto referente a esta materia con alcance general. Estos se establecían con carácter supletorio, tanto en la anterior Ley General Tributaria –LGT– (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) como en la actual, carácter que se consolidaba debido a que las leyes propias de cada tributo suelen refe-

rirse de manera particular a esta materia. Sin embargo, no debemos olvidar que las leyes tributarias generales tienen una función didáctica, codificadora y orientadora de principios generales que señala la propia exposición de motivos de la vigente LGT, que aumentan la importancia de sus dictados como principios que sirven para interpretar el conjunto de normas tributarias. En este sentido es conveniente analizar los mismos, tanto de la antigua LGT como de la vigente.

En la anterior LGT, el artículo 21 regulaba los principios básicos que determinaban la elección de los puntos de conexión para los distintos tributos. Dicho artículo establecía:

Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

- a) el de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal; y
- b) el de territorialidad en los demás tributos, y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

Este artículo ha sido objeto de variados comentarios, los cuales siempre han tenido el denominador común de su crítica. Se hace necesario comenzar su comentario con la clásica distinción que Berliri (1968, p. 151) establece entre el problema de la eficacia de la ley en el espacio y el de la extensión de la ley. Señala este autor que «El problema de la eficacia de la ley en el espacio, o sea la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal, no debe confundirse [como no espero que suceda] con el problema de la extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado». Al primer aspecto se refiere el inciso inicial del precepto al indicar que «Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional», frase que la doctrina¹ no considera afortunada, ya que se trata de un principio de carácter general y no específico del Derecho Tributario ya enunciado en el Código Civil. Como consecuencia, la vigente LGT ya no se refiere a la eficacia de la ley en el espacio, como tendremos ocasión de comentar posteriormente.

Otros autores se han referido a esta distinción como dos aspectos del concepto de territorialidad. Así López Espadafor (2004, p. 19) distingue dos sentidos en el término territorialidad: el material y el formal. En el primer sentido, el concepto se referiría a la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del estado impositor de las manifestaciones de

¹ Así De Luis (1984, pp. 95-102) señala que «En primer lugar, aborda el tema de la determinación del ámbito espacial dentro del cual surten efecto las normas nacionales. A esto responde la declaración del primer inciso del artículo de que las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. En realidad, este no es un problema específico del derecho tributario; es el problema general de la eficacia espacial de las normas, de la definición del ámbito territorial dentro del cual el Estado puede exigir su cumplimiento».

riqueza sometidas a gravamen, esto es, de la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible. Bajo este sentido se podrían estudiar la diversidad de estos puntos de conexión con el territorio, sus límites jurídicos y las consideraciones metajurídicas que inciden en su elección normativa. En el segundo sentido, el formal, se haría referencia a los problemas que derivan de que sobre el territorio de un Estado solamente tiene vigor su propia Ley y no la de otro Estado.

A los efectos de nuestro trabajo sí resulta interesante lo relativo a la extensión de la ley. En el artículo comentado se fijan los criterios que regirán la aplicación de los tributos en el espacio, y si bien esta LGT data de 1963, muy lejos de la aparición de las comunidades autónomas, su aplicación como criterio general ha servido de base para la fijación de los puntos de conexión. Como comentamos anteriormente, de las distintas posibilidades que representan las diversas teorías que sobre todo en el ámbito del Derecho Internacional Privado han surgido, la elección de los puntos de conexión se ha caracterizado por su variabilidad, no solo en función de la diversa naturaleza de las relaciones jurídicas que se pretenden «sujetar» territorialmente, sino de las diversas circunstancias políticas e históricas, lo que nos lleva a pensar que quizá no exista un punto de conexión perfecto y lógico, sino una pluralidad de ellos que reúnan estas características. En este caso podemos decir que el Derecho Tributario español, a través del artículo 21 de la LGT, optó por unos puntos de conexión determinados, aplicables a todo el ámbito tributario y, por tanto, también a los que se fijan en relación con los impuestos cedidos².

Antes de entrar en el comentario de los principios, hay que destacar como el artículo 21 establece los criterios generales salvo ley específica que los varíe, por lo que en realidad la disposición tiene carácter subsidiario, recalcando una vez más la variabilidad de la elección de los puntos de conexión aun en el caso citado en el que se opta por unos criterios generales.

Es ya clásica en la doctrina, debido fundamentalmente a las aportaciones de Sainz de Bujanda (1988, p. 135)³, la discusión de si el artículo habla de dos principios o solamente de

² A este respecto hay que señalar que algún autor ha indicado la necesidad de que la futura LGT estableciera criterios generales de los puntos de conexión relativos a las CC. AA. Así De Luis (1984, pp. 95-102) señala que «el tema enunciado en el apartado c) en el cual se refería a la determinación, para delimitar su competencia territorial, de los hechos imposables que puedan ser gravados o se considerarán vinculados a cada Comunidad si guarda estrecha relación con este capítulo, pero el problema es si pueden llevarse a esta ley unos criterios generales sobre esta materia o habrá de permitirse que estos se fijan en las leyes (conciertos, leyes de cesión de tributos, etc.) particulares relativas a cada Comunidad Autónoma. Es este punto sobre el que el legislador deberá reflexionar para examinar si cabe formular una especie de principios rectores en que habrán de inspirarse las leyes particulares al concretar los puntos de conexión aplicables a cada Comunidad».

³ Sainz de Bujanda (1988, p. 135) comenta: «En el precepto transcrito se contiene una confusión de ciertas nociones básicas de teoría general del Derecho y, en particular, del régimen de aplicación de las leyes. Efec-

uno, señalando que en el «precepto transcrito se contiene una confusión de ciertas nociones básicas de teoría general del Derecho» y que «el principio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último».

Sin embargo, no toda la doctrina coincide en esta interpretación. Así Cortés Domínguez y Martín Delgado (1979, pp 108 y ss.)⁴ señalan que el criterio de residencia efectiva equivale a una especie de vecindad de hecho, que sin llegar a ser un criterio equiparable al de nacionalidad, no es un criterio puramente territorial. Díaz Álvarez y Abad Fernández (1997, p. 155-159) siguiendo también a Cortés Domínguez (1979) señalan que el criterio puramente personal como es la nacionalidad puede adquirirse por el *ius sanguinis* y por el *ius soli*,

tivamente, el artículo citado contraponen, como si fueran distintos y opuestos, dos principios, a saber: 1. El de residencia efectiva; 2. El de territorialidad. Semejante distinción –que se confirma con la referencia que la ley hace, en plural, a "los siguientes principios"– carece de sentido jurídico. Efectivamente, el principio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último. Para comprobarlo, basta considerar que los dos principios que en lógica jurídica son susceptibles de contraponerse son el principio personal y el principio territorial. Rige el primero de ellos –personal– cuando es la condición o cualidad del sujeto –cualquiera que sea el lugar en que resida o en que se produzca el hecho o acto que le afecte– la que decide la aplicación de la norma y el nacimiento, para dicho sujeto, de los efectos que la norma entraña [...] Rige, en cambio, el principio territorial cuando es el territorio o lugar en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la ley aplicable y determina, en consecuencia, los efectos que para las personas que realizan los hechos o que residen en el territorio derivan de las normas que, por tal circunstancia, sean de aplicación. De lo expuesto se desprende, como antes apuntábamos, que carece de sentido jurídico contraponer, como opuestos y distintos, el criterio de territorialidad al de residencia, siendo así que este último es una de las manifestaciones más claras del primero: en los impuestos de tipo personales el principio de residencia no se invoca para eliminar el criterio de territorialidad, sino precisamente para todo lo contrario, es decir, para confirmarlo, a pesar de la naturaleza personal del gravamen. Sin esa confirmación podría llegar a pensarse que el principio aplicable a los impuestos de tipo personal es el principio personal de aplicación de las normas, lo que llevaría aparejada la consecuencia de aplicar a cada persona, en relación con dicho tipo de gravámenes, la ley tributaria del Estado a que pertenezcan, y no –como nuestro texto establece– la del Estado en cuyo territorio residen».

⁴ Cortés Domínguez y Martín Delgado (1979, pp. 108 y ss.) señalan: «Es evidente que la argumentación del profesor español es irreprochable, ya que partiendo de que la residencia no es más que una manifestación de la territorialidad, no tienen sentido alguno el establecimiento de dos criterios cuando, en verdad, no se trata más que de uno. Sin embargo, pronto se advierte que lo que sucede es que la Ley General Tributaria, al igual que el resto de las leyes tributarias, no tiene el criterio de territorialidad, el concepto amplio a que se refiere el profesor español y la doctrina italiana y suiza –a la que él alude en el texto–, sino que el Derecho positivo español distingue, junto al criterio de residencia, un criterio de territorialidad más estricto. Si bien se observa, el sistema español ha querido consagrar un principio –opuesto al de territorialidad– que se acerca al de nacionalidad sin llegar a serlo. A nuestro entender, ha consagrado el principio de la "vecindad de hecho". La razón de esta elección es clara si se tiene en cuenta que el legislador tributario tiene que redactar la norma de tal modo que el fraude se dificulte en la mayor medida posible. El criterio puro de nacionalidad es uno de los que más fácilmente puedan ayudar a la defraudación de las leyes tributarias; en cambio, el criterio basado en la vecindad verdadera –que no ha de coincidir con la jurídica–, obtenido por medio de la residencia efectiva, permite sujetar las rentas de determinadas personas que, de lo contrario, escaparían con facilidad al control de la Administración financiera».

suponiendo este último una conexión con un territorio sin que por ello pierda el carácter personal. González García (1982, pp. 156-167) muestra también su disconformidad con la opinión de Sainz de Bujanda (1988) aludiendo a que la confusión procede de una equívoca página de Grizioti de la que se hizo eco Giannini, y que con una visión práctica de la cuestión se puede ver como el criterio de la residencia es de tipo personal. Así señala que «... con un sentido realista del problema, es suficiente una constatación de hecho: lo más normal será que el domicilio de un individuo se encuentre en el país del que es nacional. Apreciación que, como es lógico suponer, no puede pasar desapercibida para una rama del tronco jurídico con fuerte sentido de la realidad, cual es el Derecho Tributario». De Juan Peñalosa (1984, p. 65) comenta que la residencia es una cualidad de la persona, física o jurídica, y no una circunstancia de lugar, y así se es residente, pero no se tiene una residencia.

Otros autores consideran la residencia como un criterio territorial, pero con características especiales. Así Serrano Antón (2002, p. 16) señala que «La práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan como criterio el de residencia efectiva, según el cual, un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio. Sin embargo, no puede considerarse como un principio distinto e independiente al de territorialidad, sino que se trata de una confirmación expresa e inequívoca de este. No puede desconocerse, de todas las maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo, si se toma en cuenta que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal» o García Novoa (2003, pp. 3-30): «Los puntos de conexión tradicionales se basan, en última instancia, en la territorialidad del poder tributario. Bien porque son puntos de conexión de base material, como el criterio de la fuente efectiva de renta –*sourcing income ruling*–. O bien porque, como la "residencia", son criterios de base subjetiva, aunque en conexión con rasgos "territoriales" como el Estado de permanencia». En el mismo sentido otros autores distinguen dos tipos de territorialidad. Así Xavier (1977, pp. 4-6) señala que existe una territorialidad en sentido personal y otra en sentido real, dependiendo de si la norma utiliza un criterio personal o uno real para la conexión con el territorio.

El precepto en cuestión alude, junto a la clasificación de personalidad y territorialidad, a la clasificación de gravámenes de naturaleza personal, por un lado, y tributos que gravan el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes, por otro. Lo primero que debemos considerar es si esta clasificación responde a la típica de tributos personales y reales. La doctrina⁵ coincide en que esta clasificación se basa en el eje sobre

⁵ Podemos citar varias definiciones de autores sobre la clasificación de los impuestos en personales y reales. Así Musgrave y Musgrave (1981, pp. 327-328) señalan: «Los impuestos personales son aquellos que se ajustan a la capacidad de pago personal del contribuyente, en tanto que los impuestos *in rem* (impuestos "sobre las cosas") se aplican a las actividades u objetos como tales, esto es, la compra, la venta o la posesión de la propiedad, independientemente de las características del que realiza la operación o del propietario.

el cual se configura el impuesto. Si este se construye sobre la persona, es decir, determinados hechos (obtención de renta, realización de gastos...) se gravan conjuntamente en dicho impuesto, no por los hechos en sí (que aunque obviamente tengan nexos comunes son de distinta naturaleza: rentas del trabajo, del capital, incrementos de patrimonio...), sino porque

Los impuestos reales pueden ser aplicados, bien en el lado de la familia o en el de la empresa. Pero los impuestos personales, por su misma naturaleza, deben ser aplicados sobre el lado familiar de la operación. Así pues, si los ingresos de la venta de factores de producción han de ser gravados de forma personal, el impuesto deberá recaer sobre las familias como un impuesto sobre la renta personal. Los impuestos aplicados a los pagos de factores por las empresas no pueden distinguir la capacidad contributiva de los particulares perceptores de renta. En tanto que se puede tener en cuenta la dimensión de la familia en la tabla de retenciones, la liquidación final ha de hacerse al empleado individual. De modo semejante, si el consumo ha de ser gravado de manera personal, el impuesto debe recaer sobre el individuo en forma de un impuesto sobre el gasto personal. Un impuesto sobre las ventas que grava a las empresas no recae sobre el consumidor particular, sino que concede igual tratamiento a todas las familias que llevan a cabo la operación gravada. Lo mismo se cumple una vez más para la imposición de la riqueza con el impuesto sobre la propiedad, frente a un impuesto sobre la riqueza neta relativo a la situación total de riqueza del poseedor individual.

Como veremos más adelante, la distinción entre impuestos personales e impuestos reales tiene una importancia fundamental cuando se considera la equidad del sistema impositivo. La equidad debe ser valorada en términos de la distribución resultante de la carga entre la gente. Dado que la carga de todos los impuestos, incluyendo los que recaen sobre las "cosas", ha de ser soportada en último extremo por personas, su equidad debe ser evaluada por la distribución resultante de la carga entre las personas. Como tales, los impuestos reales son inferiores a unos impuestos personales bien diseñados aplicados directamente, de forma que se tenga en cuenta la capacidad de pago del contribuyente en particular. Puesto que los impuestos personales han de ser liquidados en el lado de la familia, tales impuestos tienden a resultar generalmente superiores en cuanto a la equidad a los aplicados en el lado de las empresas». También en el ámbito de la Hacienda Pública, García Villarejo y Salinas Sánchez (1985, p. 482), aunque incluyen la diferenciación comentada solo dentro de la categoría de impuestos directos, señalan que «los impuestos personales, para gravar la renta del sujeto según sus características personales e independientemente del origen de estas rentas, y otros, los impuestos reales, para gravar la renta del sujeto en atención al origen de esa renta, independientemente de las características de la persona que paga el impuesto». Fuentes Quintana (1987, p. 173) cuando se refiere al sistema impositivo real señala: «El fundamento del sistema tributario real lo constituye –como hemos indicado ya– el concepto económico de producto. Es la naturaleza de este concepto la que determina la del impuesto que sobre él se apoya y de ahí la pluralidad independiente de gravámenes, su apersonalidad, y su adherencia al objeto, fuente o cosa que genera el producto. Estas tres características derivadas del sistema real de imposición no hacen sino contemplar las principales consecuencias tributarias del apoyo económico sobre el producto en que el sistema fiscal descansa». Ya dentro del ámbito del Derecho Tributario, Sainz de Bujanda (1988, pp. 156-157) señala a este respecto que «impuesto real es aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El lado objetivo del presupuesto de hecho es, en tal clase de impuestos, constitutivamente autónomo: puede ser "pensado" y, consiguientemente, definido por la norma sin referencia a ningún sujeto determinado. Sirvan de ejemplo los impuestos que recaen sobre transmisiones de bienes individualmente considerados o sobre el consumo de bienes o servicios particulares.

El impuesto personal, por el contrario, tiene como fundamento un presupuesto objetivo que solo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Son de la expresada naturaleza los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica individualizada».

guardan relación con la persona, y además se tiende a una generalización, es decir, a gravar todos aquellos hechos objeto del impuesto que afectan a dicha persona permitiendo tener en cuenta circunstancias personales que pueden afectar a su capacidad económica, el impuesto será personal. Si por el contrario los hechos se gravan en cuanto tales (la transmisión o la posesión de un bien...), apareciendo la persona no como figura central, sino en cuanto tiene cierta posición respecto a los mismos (transmitente, adquirente...), el impuesto será real.

Que la clasificación se basa fundamentalmente en la configuración del impuesto nos lo explica Ferreiro Lapatza (1998, pp. 195-197) sirviéndose como ejemplo del impuesto sobre la renta. Si el impuesto sobre la renta grava la renta global (proceda de donde proceda) de una persona física estaremos ante un impuesto personal. Si el impuesto grava las rentas de una persona, poniéndolas en relación en un primer plano con sus distintas fuentes de procedencia, estaremos ante un impuesto real.

Expuesto lo anterior habrá que verificar si la enumeración que el artículo que venimos tratando realiza a continuación de la categoría de personal, se corresponde con el clásico concepto de impuesto real. En principio parece que es esta la clasificación a la que se refiere, ya que indica que se aplicará el principio de territorialidad «en los demás tributos», es decir, en los que no sean de tipo personal, por lo tanto, reales, teniendo por finalidad la enumeración que realiza resaltar aquellos tributos reales en los cuales la aplicabilidad del principio territorial no ofrece dudas. En este sentido también se expresa González García (1982, p. 166) cuando al comentar los principios enumerados en este artículo señala que «la diferencia entre unos y otros criterios no está, evidentemente, en el principio de territorialidad, que es base común de todos ellos, sino en el carácter subjetivo u objetivo de los criterios de vinculación utilizados. Sirviéndose, como es obvio, el legislador de criterios de vinculación subjetivos en los impuestos personales (donde la figura del sujeto pasivo es relevante en la configuración del hecho imponible), y utilizando criterios de vinculación objetivos en los impuestos reales e indirectos (donde la figura del sujeto pasivo no suele ser relevante al momento de configurar el hecho imponible correspondiente)».

La enumeración que realiza el artículo 21 se refiere a:

- a) Los tributos que tengan por objeto el producto, lo que supone una prueba más de que se refiere a impuestos reales, ya que como indica Ferreiro Lapatza (1998, p. 196) «el nombre más conocido y aceptado en nuestra patria para los impuestos reales directos ha sido y es el de impuestos de producto».
- b) Los tributos que tienen por objeto el patrimonio, siendo esta alusión criticada por Albiñana (1979, p. 34)⁶ en el sentido de su generalidad, ya que si nos referimos a un

⁶ Albiñana García-Quintana (1979, p. 34) con relación al contenido de este artículo señala: «Para la aplicación del principio de territorialidad en sentido restringido acude la Ley General Tributaria al "objeto" del tribu-

tributo que grava el patrimonio neto, como el establecido en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, nos estaremos refiriendo a un tributo de naturaleza personal como indica el propio artículo 1 de la ley del impuesto; y si se quiere referir a tributos que gravan la aislada propiedad de ciertos elementos, como por ejemplo el impuesto sobre bienes inmuebles que sí tiene carácter real, debió indicarlo. Quizá como aduce De Luis y Díaz de Monasterio-Guren (1984, pp. 95-102): «en disculpa del legislador de 1963 cabe alegar que entonces no existía en nuestro sistema fiscal un impuesto de esta naturaleza, pero hoy tendría que redactarse el artículo correspondiente de forma que no pudiera dar lugar a este problema».

- c) Los tributos que gravan explotaciones económicas. Este término puede referirse, en un primer lugar, a la realización en sí de una actividad económica, es decir, el mero ejercicio de la misma, en similares términos al hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas, cuyo hecho imponible, según el artículo 78 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, lo define como «tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas...», supuesto en el cual parece tener sentido el principio de territorialidad. En segundo lugar, puede referirse a la renta proveniente de una explotación económica, pero si la misma es realizada por una persona física estaría incluida en un impuesto de naturaleza personal correspondiéndole el apartado a) de este artículo, mientras que si es realizada por una persona jurídica estaría sometida al impuesto sobre sociedades, tributo también de naturaleza personal. Sin embargo, sobre esto último conviene hacer una aclaración: el apartado a) del artículo aplica el criterio de residencia exclusivamente a los tributos de naturaleza personal de las personas naturales, por lo tanto, excluye a las personas jurídicas.

En opinión de la doctrina no se trata de una limitación lógica. Así De Luis (1984, pp. 95-102) señala que «limita el empleo de residencia a los impuestos personales sobre las personas físicas, olvidando que este principio sirve también de criterio jurisdiccional para el impuesto sobre sociedades», y en el mismo sentido González García (1982, p. 159): «por lo que se refiere a la aplicabilidad del criterio de la residencia a las personas jurídicas, la redacción del artículo 21 de la LGT no es

to, que, por otra parte, no define ni ha tenido en cuenta para otros aspectos de la obligación tributario. Su enumeración resulta insuficiente, equívoca y aun errónea, según a continuación se expone. Es correcta la mención del "producto" en el sentido "rendimiento" versus "renta parcial" porque es comúnmente gravado por un impuesto real que a su vez es de ámbito territorial estricto. Es errónea la cita del "patrimonio", pues si se refiere al patrimonio neto o personal, debió ser incluido en el gravamen de naturaleza personal. Es equívoca la expresión "patrimonio", porque si se refiere a la propiedad de aislados elementos patrimoniales –fincas urbanas, por ejemplo–, debió emplear otra más significativa. Y es insuficiente porque no figura el "consumo familiar", que tan calificada importancia tiene en los sistemas tributarios de todos los tiempos, a menos que con error se considerase incluirlo en la expresión "tráfico de bienes"».

en verdad muy afortunada» o Sopena Gil (1991, pp. 333-334): «las personas jurídicas quedan fuera de su aplicación, ya que en términos generales la sumisión a una o a otra legislación puede venir determinada partiendo tanto del principio de residencia como del de territorialidad. El comentarista no puede dejar de pensar que si en 1963 el sistema de imposición de las sociedades con negocios en el extranjero o en España hubiera sido distinto de la cifra relativa de negocios, la redacción del artículo 21 de la Ley General Tributaria hubiera sido diferente».

A pesar de los comentarios anteriores, tampoco se puede negar la opción de considerar diferente punto de conexión para las personas físicas que para las jurídicas, toda vez que en estas últimas existe una conexión más profunda entre su domicilio social y el lugar donde realiza sus actividades económicas. Si observamos los criterios de residencia del artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en la mayor parte de los casos esta recae en el lugar donde se desarrolla la actividad. Así, si la sujeción se establece por haberse constituido conforme a leyes españolas, de acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), serán españolas y se registrarán por esta ley todas las sociedades anónimas que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieren constituido, debiendo tener su domicilio en España las sociedades anónimas cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro de su territorio⁷, por lo que se establece un vínculo entre la aplicación de la ley española y el domicilio en territorio español.

Si la sujeción se determina por el domicilio social, el artículo 9 de la LSC establece que las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en que radique su principal establecimiento o explotación, y las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España. En caso de discordancia entre el domicilio registral y el que correspondería conforme a lo anterior, el artículo 10 señala que los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos. En el mismo sentido el artículo 8 de la LIS identifica domicilio fiscal con social siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, estableciendo como cláusula residual el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Por lo tanto, aunque no en todos los casos, sí se puede ver una tendencia a identificar los criterios de sujeción con el lugar donde se desarrolla la actividad eco-

⁷ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1958 establece que la admisión de domicilios totalmente desvinculados de la actividad de la compañía supondría un impedimento de consideración para el normal desenvolvimiento de las relaciones jurídicas en que sea parte la sociedad.

nómica. En el mismo sentido el artículo 45 de la anterior LGT señalaba que «el domicilio, a los efectos tributarios, será: [...] b) para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección», y el correspondiente artículo 48 de la vigente LGT señala que «el domicilio fiscal será: [...] b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado».

- d) Los tributos que gravan el tráfico de bienes, que como ya comentamos anteriormente entran de lleno dentro de la categoría de impuestos reales.

4. Los puntos de conexión en la LGT de 2003

Con la entrada en vigor de la actual LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), el artículo 21 ha sido sustituido por el artículo 11 bajo el nombre de «Criterios de sujeción a las normas tributarias». En él se establece que «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». De la redacción debemos destacar las siguientes características:

- a) Se elimina la referencia a la eficacia de la ley en el espacio, asumiendo el legislador las críticas que la doctrina expuso sobre la innecesaridad de dicha referencia, ya que es un principio de carácter general aplicable a todo el ordenamiento jurídico.
- b) Se mantiene el carácter supletorio de la norma frente a lo que dispongan las leyes de cada tributo.
- c) Se mantienen los principios de residencia y territorialidad como criterios distintos. Es de destacar, por lo tanto, como la LGT de 2003 no ha tomado partido de las discusiones doctrinales, a las que más atrás ya hemos hecho referencia, sobre si se trataba de dos principios o de solo uno. Se mantiene en este sentido la redacción anterior, de lo que podemos extraer dos conclusiones: o que los redactores de la actual ley creen que se trata de dos principios distintos y contrapuestos, con lo que el mantenimiento de los mismos implicaría optar por la separación, o que dado el carácter supletorio del precepto y la existencia de criterios de distribución territorial en casi todas las normas especiales, que lo hacen poco aplicable, se decide mantener la redacción anterior simplemente por no optar por una postura

en concreto y dejar abierta la discusión. Parece que este último criterio es el que ha prevalecido, ya que el propio informe para la reforma de la LGT señalaba que «Cuestión distinta es el "contenido" de la norma, que siendo siempre eficaz en todo el territorio nacional, y solo en él, puede querer gravar solo los hechos realizados en una parte del mismo (como necesariamente ha de ocurrir con las normas autonómicas y locales), o en cualquier parte del mundo (como ocurre en los impuestos sobre la renta o el patrimonio mundial de los residentes). A juicio de la Comisión, esta cuestión debería regularse en párrafo separado, o, incluso, en artículo distinto. Se entiende, además, que la redacción actual debería mejorarse, pues prácticamente nunca entran en juego los puntos de conexión previstos en la LGT. Podría pensarse en que la nueva ley mencionara que los tributos han de aplicarse conforme a los criterios de residencia o de territorialidad establecidos por la ley en cada caso. En su defecto, los tributos personales se exigirán conforme al criterio de residencia, y los demás conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». En opinión de algunos autores se ha perdido una oportunidad de mejorar la redacción del artículo, ya que la incorporación de las CC. AA. y la nueva distribución de impuestos entre las mismas, hace que el precepto ya no sirva solo de referencia a la exigencia de tributos en el ámbito internacional, sino que también inspira la distribución dentro del territorio nacional⁸, a lo que no sirve de excusa el hecho de su supletoriedad, ya que la LGT de 2003 se redacta con ánimo codificador, didáctico y orientador. En este sentido López Espadafor (2004, p. 25) señala:

en función de todo lo expuesto, entendemos que no ha sido lo más acertado mantener separadas en la nueva Ley General Tributaria las ideas de residencia y de territorialidad, cuando lo más lógico hubiese sido reconducir aquella hacia el concepto de esta en el artículo 11 de la nueva ley. Siguiendo la errónea línea reflejada, como hemos visto, en el artículo 21 de la antigua Ley General Tributaria, en el referido artículo 11 de la nueva se presentan separadamente los criterios de residencia y territorialidad, a pesar de que aquella representa una plasmación o manifestación de esta.

- d) Se suprime la referencia a que la residencia sea «efectiva». Este calificativo pretendía poner de manifiesto que la residencia no debía ser puramente nominal, sino que se exigía la presencia física real. En opinión de Calvo Ortega (2004,

⁸ Calvo Ortega (2004, pp. 35-36), señala: «Los criterios de sujeción al poder tributario, y la norma no solo se refieren a la relación que hemos descrito. En los países con una pluralidad de poderes como España (estatal, CC. AA. y municipios) tales criterios conocen otra forma y otra función: determinar exactamente a qué poder de los tres citados queda sometido un contribuyente por un hecho imponible realizado en territorio del Estado de que se trate. Son criterios que determina, en otras palabras, el acreedor tributario y que constituyen verdaderos puntos de conexión a efectos de sujeción a un poder concreto».

- p. 34), «se ha suprimido el adjetivo "efectiva" probablemente por la existencia hoy de otros criterios que no implican una presencia física para obtener o imputársele a un sujeto persona física una determinada residencia (p. ej., el núcleo principal de sus intereses económicos o la aplicación de la presunción de residencia familiar)». Esta supresión también es congruente con la finalidad que a este precepto encomendaba el informe para la reforma de la LGT y que citamos anteriormente, finalidad que consistía en fijar los criterios con carácter general, dejando a la normativa propia de cada tributo las condiciones particulares. Así, se determina que el criterio es el de residencia, y cada norma fijará las condiciones para cada tipo de residencia (p. ej., residencia a efectos de IRPF en su ley reguladora, residencia a efectos de CC. AA. en la normativa reguladora de su financiación, etc.).
- e) Se elimina la referencia a que el criterio de residencia se aplica exclusivamente a las personas naturales, en consonancia con la mayor parte de la doctrina, como ya expusimos anteriormente, que consideraba que dada la naturaleza personal del impuesto sobre sociedades le sería aplicable el principio de residencia.
 - f) Se mantiene la clasificación entre tributos de carácter personal y «demás tributos» que como comentamos anteriormente parece referirse a los tributos de carácter real, pero se elimina la enumeración ejemplificativa de esos otros tributos que hacía referencia a los que tenían por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes. La enumeración se sustituye por «el criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». Esta modificación nos obliga a comentar, aunque sea sucintamente, el concepto de objeto del tributo, dado que dicho objeto nos debe servir de guía, de acuerdo con lo que establece este precepto, para la búsqueda del criterio de territorialidad más adecuado.

Ferreiro Lapatza (1976, p. 231) señala que cuando nos referimos al objeto del tributo podemos hacerlo al objeto-fin o al objeto material. Por objeto-fin debe entenderse la riqueza que el legislador quiere gravar: «gravar la riqueza es, así, el fin primario, fundamental del impuesto. Podemos decir, por tanto, que gravar la renta, el patrimonio o, simplemente, la riqueza del contribuyente es el objeto del tributo. Pero es obvio, hemos de darnos cuenta de que en este caso estamos empleando la palabra objeto en su acepción de "fin o intento a que se encamina una acción u operación"», desde este punto de vista «el legislador al establecer un impuesto inspirándose en el principio de capacidad puede querer gravar, puede tener la intención de gravar expresamente la renta o el patrimonio de una persona o bien puede querer, simplemente, gravar la riqueza del sujeto pasivo sin entrar en consideraciones sobre si este gravamen incide en su renta o en su patrimonio».

En cuanto al segundo concepto, el objeto material del tributo, Ferreiro Lapatza (1976, p. 231) nos señala que debemos «distinguir claramente entre riqueza que se quiere gravar, punto de referencia material del fin querido por el legislador, del objeto-fin del impuesto; y riqueza gravada, riqueza sobre la que recae o pesa el tributo». Así para este autor, el objeto

material del tributo puede definirse como «aquellos bienes económicos o riqueza que aparecen descritos en las normas que determinan el hecho imponible de cada tributo y sobre los que dicho tributo recae o grava».

Esta distinción puede verse muy clara en determinados tributos, mientras que en otros los distintos conceptos a los que hemos hecho referencia pueden coincidir. Así, siguiendo los ejemplos que Ferreiro (1976, p. 230) cita en su trabajo, en el IRPF coincide lo que el legislador quiere gravar (la renta en cuanto riqueza) con lo efectivamente gravado, coincidiendo objeto-fin y objeto material. En otros tributos, como en los especiales, ambos conceptos se separan. Así, en algunos de estos impuestos se pretende gravar el consumo como objeto-fin, pero como objeto material se grava la fabricación. Es claro en este sentido, tanto el artículo 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que regula los impuestos especiales, cuando señala que «los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de esta ley», como su exposición de motivos al indicar que «... los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el impuesto sobre el valor añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transporte, de medio ambiente, etcétera».

Al sentido material de objeto del tributo parece referirse también el Tribunal Constitucional (TC) cuando en la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001), señala que «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al "hecho imponible" –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto».

Aclarado lo anterior debemos preguntarnos si el artículo 11 de la LGT al referirse al objeto del tributo lo hace al objeto-fin o al objeto material. Cuando Ferreiro (1976, p. 242) comenta

el artículo 21 de la antigua LGT, antecedente del actual 11, y que como ya señalamos más atrás no fue objeto de muchos cambios, señala que «el empleo de la expresión objeto del tributo sigue siendo correcto y conforme a nuestra delimitación del concepto "objeto material del tributo". Solo es de reprochar, según nuestro punto de vista, la alusión al tráfico de bienes. Según cuanto hemos dicho anteriormente, en este caso el objeto material del tributo no es exactamente el tráfico de bienes, sino los bienes que son objeto de tráfico», por lo que viendo la evolución del precepto podemos llegar a dos posibilidades:

- a) Que con la nueva redacción se pretendió, simplemente, eliminar la enumeración que la norma antigua realizaba, finalizando el artículo con la mera mención al objeto del tributo con carácter general, por lo que por objeto del tributo hay que entender, como en la norma anterior, que se refiere al objeto material.
- b) Que con la supresión de la enumeración se logra que el objeto del tributo que hay que tener en cuenta a la hora de fijar el criterio de territorialidad más adecuado, no sea el objeto material exclusivamente, sino que se pueda tener en cuenta también el objeto-fin.

Sin entrar a indagar la verdadera razón de la supresión de la enumeración por el término general, la segunda posibilidad nos ofrece más campo a la hora de fijar el criterio más conveniente. Piénsese en el ejemplo anteriormente comentado de los impuestos especiales de fabricación que gravan el consumo. La determinación de la CA a la que correspondería el tributo, si partimos del objeto material, sería aquella donde se encontrase la fábrica, mientras que si partimos del objeto-fin sería aquella CA donde se consumiese el producto fabricado, punto de conexión que es el que actualmente toma como referencia la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, 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. Por lo tanto, a la hora de establecer el principio de territorialidad, conviene tener presente ambos conceptos de objeto del tributo, y optar en primer lugar por el objeto-fin, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente.

5. Los puntos de conexión en la LOFCA

La Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), también desarrolla unos criterios generales para la atribución del rendimiento a las CC. AA. en su artículo 10.4. La LOFCA señala que esos puntos de conexión se establecen sin perjuicio de lo que desarrolle la Ley de cesión, por lo que parecería que son principios generales en los que debe inspirarse dicha ley, que no olvidemos es desarrollo de la propia LOFCA. Pero lo cierto es que están fijados en sentido contrario. La LOFCA, vista las leyes de cesión anteriores, y la que iba a venir, asume los que ya existían, es decir, los convierte en principios.

Si observamos la evolución de este artículo vemos como en su primera redacción seguía los criterios de la LGT: los tributos personales en función de la residencia del sujeto pasivo⁹, las operaciones inmobiliarias en función del lugar de situación de los bienes y en los tributos que gravan el consumo en el lugar donde se realice la venta. Estos criterios coincidían con los generales de: impuestos personales por residencia y reales por criterio de territorialidad. En la reforma operada en 1996, se hace una excepción para el impuesto sobre sucesiones, ya que por la anterior redacción le correspondería la competencia a las CC. AA. donde residiera el sujeto pasivo, mientras que las leyes de cesión situaban dicha competencia en la residencia del causante. La LOFCA, como ya indicamos, se pliega a las leyes de cesión, que a su vez lo hacen a las normas reglamentarias de los impuestos que regulan la gestión.

El artículo sufre otra modificación en 2001, también con ocasión de un nuevo modelo de financiación. La necesidad surge porque en los impuestos que gravan el consumo, el punto de conexión que fijaba la LOFCA era la CA donde se realizara la venta, dado que estaba pensando fundamentalmente en la posibilidad de cesión de la fase minorista del IVA. Recordemos que la LOFCA, en su redacción de 1996, establecía la posibilidad de que fuera objeto de cesión la imposición general sobre las ventas en su fase minorista¹⁰. Posteriormente, en 2001, se decide que la cesión del IVA se realice, no como una pura cesión, aunque el derecho positivo así la califique, sino como una participación territorializada en los impuestos del Estado, verdadera naturaleza de la figura, para lo que se establece un criterio

⁹ La LOFCA, en realidad, no se refiere a la residencia de las personas físicas, sino al domicilio fiscal, conceptos que, aunque se encuentran íntimamente unidos, no son el mismo.

¹⁰ A pesar de que desde un primer momento se reguló la posibilidad de la cesión del IVA en su fase minorista, como señala el *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas* (1995, p. 136), esta cesión «ha sido vista como una operación difícil, compleja». López Laborda (2009, p. 189) señala: «El artículo 11 de la LOFCA, en su redacción originaria, y en línea con las recomendaciones teóricas, ya establecía la posibilidad de ceder a las comunidades autónomas "la imposición general sobre las ventas en su fase minorista". Desde entonces, ha constituido una preocupación constante de los investigadores el intento de articular algún mecanismo de participación de las Comunidades en el IVA, el tributo que, desde 1986, grava con carácter general las ventas en nuestro país, y que es equivalente a un impuesto en fase minorista». Sánchez Sánchez (1997, pp. 343-344) señala las ventajas e inconvenientes de esta cesión. Así determina entre las ventajas que el rendimiento a nivel territorial se distribuye de forma homogénea; el grado de exportación interterritorial es muy escaso; la elasticidad del rendimiento se sitúa en torno a la unidad y presenta pocos problemas de competencia fiscal interna. Entre las desventajas, señala: el discutible encaje legal; la fase minorista no existe como fase independiente; técnicamente parece poco aconsejable y existe escaso grado de perceptibilidad del impuesto. Con base en todas estas cuestiones, este autor señala que «Estos inconvenientes, fundamentalmente los relacionados con la gestión del impuesto, han provocado que muchas de las propuestas doctrinales sobre la utilización del IVA, para la financiación autonómica se basen en un sistema de participación territorializada en la recaudación del tributo, en lugar de la alternativa de cesión, aunque ello suponga un menor nivel de corresponsabilidad fiscal. Así por ejemplo, Pla Vall y Villarreal Rodríguez plantean dicha participación en función de dos posibles índices: el valor añadido territorial o el consumo territorial».

de distribución estadístico. La LOFCA lo recoge añadiendo al punto de conexión existente otro «en función de los consumos calculados sobre una base estadística».

6. Los criterios de distribución

Una vez examinados los preceptos de la actual y la antigua LGT y de la LOFCA referidos a los puntos de conexión, se hace preciso reflexionar sobre si los criterios básicos aquí delimitados se adecuan a la figura de los impuestos cedidos. En primer lugar, siguiendo a Falcón y Tella (2001, pp. 53-60) en este razonamiento, debemos señalar que «no existe acuerdo técnico ni jurídico en relación con el tema de la distribución de la potestad tributaria, pese a los numerosos estudios sobre el mismo», lo que está en línea con las consideraciones que hicimos más atrás sobre el carácter variable de los puntos de conexión en relación con las circunstancias históricas y políticas.

Los puntos de conexión que con carácter general se establecen en la LGT obedecen a la posición de España como país desarrollado y que sigue los criterios marcados por el modelo de convenio de doble imposición de la OCDE. Partiendo de los clásicos criterios de residencia y de la fuente, los países desarrollados priman el criterio de sujeción a sus tributos en función de la residencia, y, dentro de esta, sus residentes quedan sometidos por su renta mundial. Sin embargo, este criterio no es el único de sujeción, sino que estos países tampoco renuncian a gravar las rentas o bienes situados en su territorio, con independencia de la residencia del sujeto, y por estos bienes. Es la clásica distinción entre obligación personal de contribuir y obligación real que regulaban las leyes de cada tributo, y que en este momento, en lo que se refiere a los impuestos que gravan la renta de las personas físicas y jurídicas, la obligación real se regula en el impuesto sobre la renta de no residentes, no así en lo que se refiere al impuesto sobre sucesiones y donaciones e impuesto sobre el patrimonio, cuyas normas siguen regulando conjuntamente ambos criterios de sujeción.

Conjugando obligación personal y real, se logra un efecto extensivo del poder tributario de un estado, ya que, por un lado, someten a tributación las rentas de un residente con independencia de donde se obtengan estas, con lo que sujetan a tributación rentas cuya fuente se puede encontrar fuera de su territorio, pero, por otro lado, también gravan aquellas rentas o bienes situados en su territorio con independencia de la residencia del titular de esas rentas o bienes. La utilización preponderante del criterio de la residencia o el de la fuente por los distintos estados obedece normalmente a la situación de los mismos, en la línea ya comentada de la influencia que en la determinación de estos criterios tienen las situaciones políticas y económicas de los países. Valdés Costa (1992, pp. 29-33) llama la atención sobre los conflictos que en esta materia han surgido entre los países desarrollados y en desarrollo: «desde la reunión de México de 1943 hasta el presente, las relaciones entre ambos grupos de países está dominada por las discrepancias en cuanto a delimitación de sus potestades impositivas. La oposición resulta de los principios aplicables: los países desarrollados adjudican la potestad a los países del domicilio o nacionalidad de los contribuyentes; los países

en desarrollo a aquel en el cual ocurren los hechos gravados, es decir, donde están situados los bienes, donde se desarrollan las actividades o donde se utilizan los derechos, criterio, este conocido bajo la denominación de "territorialidad" o de la "fuente"»¹¹.

Sentado lo anterior, es claro que tanto la utilización de distintos criterios de sujeción, como de la adopción por todos los países de los criterios conjuntos de obligación personal y real, llevaría a que sujetos cuya actividad se relacionara con distintos países según los puntos de conexión comentados sufrirían doble imposición.

El fenómeno de la doble imposición, sobre todo en el ámbito internacional, ha sido ampliamente tratado por la doctrina¹². Así Sainz de Bujanda (1988, p. 53) dice que se produce la «doble o pluriimposición cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo o evento. Los requisitos, pues, para poder afirmar la existencia de imposición múltiple son la unidad del sujeto pasivo, la unidad del objeto, la unidad de tiempo y la unidad de título. Resulta claro que la causa fundamental de la existencia de doble imposición internacional deriva del hecho de que los Estados empleen iguales o análogos criterios para sujetar a las personas a su poder impositivo, aunque también la doble imposición es posible en el ámbito interno». Estudiando este último campo, López Espadafor (1999, pp. 12-25) señala que «con el termino pluriimposición queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo periodo impositivo o ante un mismo evento... el fenómeno que in-

¹¹ Sánchez García (2000, p. 10) señala: «Existen tres modelos básicos de convenios para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta, siendo cada uno tributario, en sus rasgos fundamentales, de los distintos países que han participado en su elaboración. La razón de esta diferencia radica en que los convenios para evitar la doble imposición presentan distinta finalidad según se observe desde el punto de vista de los países desarrollados o en vías de desarrollo.

Los países industrializados buscan aliviar el gravamen excesivo que recae sobre las inversiones que han realizado sus residentes en el extranjero, al tiempo que pretenden no discriminar este tipo de operaciones frente a sus inversiones domésticas. Los países en vías de desarrollo tratan de utilizar los convenios de doble imposición como un instrumento apto para atraer inversiones del exterior, al tiempo que buscan participar en aquellas rentas originadas en su territorio, aunque luego sean exportadas.

Planteadas así las cosas, los diferentes modelos existentes han optado por los siguientes criterios de sujeción de las rentas. En el convenio tipo aprobado en el marco de la Asociación Americana de Libre Comercio –Grupo Andino– predomina el principio de gravamen en el país donde la renta se ha originado. En los diferentes modelos elaborados en el marco de la OCDE –tanto en el de 1963, como en los de 1977 y 1992– prevalece el criterio de tributación en el país de la residencia. Este último criterio es asumido, asimismo, por el modelo elaborado por la ONU, aunque ensanchando la actuación del principio de gravamen en el país de la fuente».

¹² Así a título de ejemplo podemos señalar: AA. VV. (1979); Abril Abadín (1973, pp.131 y ss.); Arco Ruete (1977); Borrás Rodríguez (1971); Checa González (1988, pp. 53 y ss.); López Ibáñez (1973, pp. 133 y ss.; Sainz de Bujanda (1960, pp. 92 y ss.).

tentamos estudiar no se mueve solo en sede de hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo».

Para evitar esta situación de doble imposición se pueden adoptar diversas medidas. Las medidas pueden ser de carácter unilateral (legislación interna de carácter fiscal que puede regular con este fin exenciones, deducciones en la base imponible, créditos fiscales, reducciones del tipo de gravamen o deducciones en la cuota) o medidas más efectivas, y de más tradición, como los convenios internacionales. En este último apartado hay que situar los distintos modelos de convenio que se han elaborado en el seno de la OCDE: los de renta y patrimonio y el de las sucesiones y donaciones de 1982. Centrándonos en el primero de ellos, existe como señala Falcón y Tella (2001, pp. 53-60) un criterio favorable a la nacionalidad o la residencia, que sin embargo requiere ciertas matizaciones en opinión de este autor. La primera de ellas es que «se reconoce unánimemente el derecho a gravar la renta al país en cuyo territorio opera la empresa no residente a través de un establecimiento permanente. Desde esta perspectiva es claro que la extensión del concepto de establecimiento permanente permite en la práctica aproximarse a un resultado similar al que se alcanza con el criterio de la fuente». La segunda es que «la mayoría de los Estados gravan también la renta obtenida en su territorio, con o sin establecimiento permanente, por no residentes. Es decir, no se utiliza como criterio único de gravamen la residencia, sino también el criterio de la fuente, lo que supone reconocer la virtualidad intrínseca de este principio» y la tercera es que «los Estados que aplican el criterio de la renta mundial suelen reconocer el derecho de los residentes a reducir su impuesto en función del gravamen soportado en el exterior, lo que en la práctica supone renunciar a gravar la renta mundial». En este sentido el propio modelo de convenio de la OCDE establece en sus artículos 23A y 23B los sistemas de exención e imputación.

De la conjunción de lo anterior, Falcón y Tella (2001, pp. 53-60) llega a la conclusión de que «el criterio de la residencia puede hacerse compatible con el criterio de la fuente siempre que el país de residencia reconozca la exención de las rentas obtenidas en otros Estados, es decir, la no inclusión de las mismas en la base imponible», cuestión esta última ineludible, ya que, si no, se estaría «produciendo una discriminación en función de la residencia y, por tanto, infringiendo uno de los principios básicos, al menos en las zonas de integración». La pregunta que surge inmediatamente de este razonamiento, es por qué si el criterio de residencia con exención conduce a situaciones similares al de la fuente, se sigue adoptando generalmente el primero. Falcón y Tella (2001, pp. 53-60) contesta a la cuestión señalando que «lo que ocurre es que, afirmando como principio o regla general la tributación de los residentes por su renta mundial (además del gravamen de los no residentes en función de las rentas obtenidas en el país), se está estableciendo un criterio o regla que, en el fondo (si se corrige adecuadamente a través del sistema de exención) constituye un criterio subsidiario o supletorio (una especie de presunción *iuris tantum* de que la renta se ha obtenido en el país de residencia) para cubrir los siguientes casos:

- Rentas o ingresos procedentes de territorios en que no consta que se realiza efectivamente la actividad productora de los rendimientos, ya que en estos casos

puede ocurrir que dicha actividad se realice precisamente en el país de residencia del perceptor (por ejemplo, interposición de una sociedad-base creada en un paraíso fiscal para operar en un tercer país).

- Rentas procedentes de países sin convenio o que no forman parte de una misma zona de integración (en cuyo caso los Estados suelen aplicar el sistema de imputación, en lugar del método de exención).

Obsérvese que, en ambos casos, el principal problema radica a menudo en la imposibilidad de obtener información sobre la verdadera fuente u origen de la correspondiente renta. Por ello parece justificable que se mantenga el gravamen de los residentes por su renta mundial cuando no existe ni convenio ni norma multilateral alguna que permita conocer todas las circunstancias relevantes para una correcta aplicación del impuesto, limitando en estos casos la eliminación de la doble imposición a la deducción en cuota del impuesto efectivamente satisfecho, con el límite lógicamente de la parte del impuesto nacional correspondiente, si este es menor».

Si seguimos esta teoría llegamos a la conclusión de que los criterios establecidos en el artículo 11 de la LGT son unos criterios de sujeción plenamente vigentes en cuanto se ocupen de la delimitación de los poderes tributarios entre Estados, pero que, si nos centramos en lo que el autor citado denominaba «zonas integradas», es decir, aquellas en las que no existen lagunas de información, el criterio de residencia pierde fuerza frente al criterio de la fuente. El propio autor dedica la parte final de su trabajo a la consideración de estos principios en la Unión Europea, como zona cuasiintegrada, destacando la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia¹³ en el sentido de admitir la discriminación fiscal por razón de residencia solo cuando la renta obtenida por el no residente es de una cuantía poco significativa.

Lo que sí que no cabe duda es de que cuando nos referimos a las CC. AA., nos estamos refiriendo a unas entidades perfectamente integradas en un estado superior, el cual en el ejercicio de sus competencias determina los criterios de distribución de ingresos entre las CC. AA. y la forma de su articulación, por lo que debemos preguntarnos si el criterio de residencia de los impuestos personales señalado por el artículo 11 de la LGT, que como ya tuvimos ocasión de comentar anteriormente resulta aplicable como criterio general a la distribución de tributos entre CC. AA., encuentra en este ámbito justificación suficiente¹⁴.

¹³ Pueden consultarse entre otras las siguientes sentencias: de 28 de enero de 1986, asunto C-270/83 (NFJ072214); 8 de mayo de 1990, asunto C-175/88, *Biehl* (NFJ054680); 26 de enero de 1993, asunto C-112/91, *Hans Werner* (NSJ000779); 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, *Schumacker* (NFJ005254); 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94, *Wielockx* (NFJ066695); 27 de junio de 1996, asunto C-107/94, *Asscher* (NFJ004369).

¹⁴ La defensa del criterio de la fuente no solo se produce para las zonas integradas, sino que también lo defienden algunos autores con carácter general. Así Valdés Costa (1978, pp. 197-199) señala: «El punto de partida es la adopción como principio básico del criterio de la fuente por cuanto no solo es el más justi-

7. Conclusiones

Teniendo en cuenta todo lo expuesto hasta aquí, podemos intentar establecer una definición de punto de conexión para los impuestos cedidos, y destacar aquellos requisitos que en nuestra opinión debe cumplir.

Por punto de conexión debemos entender aquel elemento de la relación jurídico-tributaria que se tiene en cuenta, atendiendo a la propia naturaleza y características de dicha relación jurídica, para determinar el acreedor del impuesto, el órgano aplicador y la norma por la que se rige.

Intentaremos establecer aquí cuáles son las notas principales que se deben tener en cuenta para el establecimiento de los puntos de conexión en los impuestos cedidos, trayendo a este lugar los conceptos que comentamos anteriormente. Serían las siguientes:

- a) La actividad financiera es una actividad instrumental. Los impuestos tienen su justificación en la realización de un gasto público que revierte de manera directa o indirecta, o en mero interés, en el contribuyente. Esto implica que debe existir una relación en este sentido entre el contribuyente y la CA preceptora del ingreso, ya sea esta la residencia, ya sitúe en la misma una fuente de riqueza. Si a través de un impuesto cedido le es exigida, como consecuencia de la manifestación de una determinada capacidad económica, una prestación pecuniaria a un sujeto, el rendimiento no le corresponde a una CA con la cual el sujeto no tiene ningún tipo de relación económica o utilización de servicios públicos, sea esta directa, indirecta o de mero interés. En este caso la exigencia del impuesto carecería de justificación e iría en contra de principios como los de autonomía o corresponsabilidad fiscal. No iría en contra del principio de solidaridad entre CC. AA., ya que esta función le corresponde al Estado a través de sus impuestos, a los cuales el contribuyente se somete en cuanto integrante de una colectividad superior (Estado español), por lo que su prestación irá destinada a financiar cualquier gasto estatal, aunque no revierta en su comunidad. A las CC. AA. les corresponde garantizar la solidaridad dentro de su CA.

Como ejemplo típico podemos citar una escritura notarial que contenga una transmisión de una marca comercial entre empresarios situados en Galicia y referida a empresas situadas y productos fabricados en Galicia. Si dicha escritura tributa por el impuesto sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, cuota gradual, el rendimiento corresponderá a la Comunidad de Madrid, con la que dicho

ficado, desde un punto de vista abstracto para decidir la atribución de las potestades fiscales, sino también el más adecuado para la obtención de las finalidades primordiales que a mi juicio deben perseguir los tratados entre países desarrollados y en desarrollo».

negocio no tiene ninguna relación, salvo que dicho acto es inscribible en la Oficina Española de Patentes y Marcas, cuya sede se encuentra en Madrid.

- b) El elemento que vincula la relación jurídica con un territorio tiene que estar relacionado con el objeto del tributo, en particular tiene que tener en cuenta el objeto-fin, de acuerdo con lo expuesto al comentar el artículo 11 de la LGT. El caso comentado de los impuestos especiales es un buen ejemplo de ello.
- c) El principio que debe prevalecer a la hora de distribuir las potestades sobre los impuestos cedidos entre las CC. AA. es el principio de territorialidad frente al de residencia, dado que nos encontramos en una zona integrada, de acuerdo con lo comentado anteriormente sobre la relación entre estos dos principios. Solo se pueden admitir variaciones sobre este principio en el caso de que el establecimiento del punto de conexión ideal plantee problemas de índole gestor de tal magnitud que los medios materiales existentes o la colaboración administrativa no puedan solucionar. Cierta grado de territorialidad ya se exige en relación con los tributos propios de las CC. AA. en el artículo 9 de la LOFCA, aunque con respecto a estas limitaciones el TC en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), ya dejó claro que estos límites no se pueden extender a otros recursos (en el caso enjuiciado a los recargos) y no hizo una interpretación estricta de los mismos. Además la instauración de este principio con carácter general haría más difícil el fraude fiscal que ahora se realiza con un simple cambio ficticio de residencia. Ello nos debería llevar a replantearnos si impuestos como los que grava las sucesiones o el patrimonio pueden obviar totalmente a las CC. AA. donde se ubican los bienes.
- d) El punto de conexión debe ser claro. Por claro entendemos aquel punto de conexión que no ofrezca dudas en su interpretación, aunque su determinación exija más o menos operaciones, estableciendo si fuera necesario varios puntos de conexión por impuesto, sobre todo en el caso de que el mismo tenga un contenido heterogéneo, como por ejemplo el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- e) El punto de conexión debe ser el mismo para la atribución del rendimiento, para la determinación de las competencias normativas y para las competencias aplicativas. La unidad de las dos primeras parece indispensable, dado que carecería de lógica que una CA pudiera influir normativamente sobre los ingresos de otra. En cuanto a las aplicativas, como en el caso anterior, se puede prever que una CA o el Estado gestione un rendimiento que no le pertenece si plantea problemas de índole gestor de tal magnitud que los medios materiales existentes o la colaboración administrativa no puedan solucionar. En todo caso se deben arbitrar mecanismos que permitan participar a las CC. AA. preceptoras del rendimiento en la toma de las decisiones gestoras. Esta condición se deriva directamente del principio de autonomía.

Como ejemplo de una distinta competencia del rendimiento y de las competencias normativas, podemos citar los casos de no residentes en España, residentes en

la UE/EEE, que optan por la normativa autonómica¹⁵. El rendimiento corresponde al Estado, pero este aplicaría una norma autonómica. Como ejemplo de una distinta competencia del rendimiento y de las competencias aplicativas, podemos citar el caso de las concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una CA, donde la inspección del impuesto corresponderá a la CA en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria, mientras que el rendimiento se distribuye entre todas, pudiendo darse la circunstancia de que aquella que realiza el procedimiento inspector no percibe nada del rendimiento.

- f) Los puntos de conexión de los diferentes impuestos deben establecerse teniendo en cuenta el conjunto de impuestos cedidos, evitando diferencias entre situaciones similares correspondientes a los distintos impuestos. Así podemos citar el caso de los seguros de vida, que tendrán diferente punto de conexión si se acumulan o no al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, lo cual no tiene justificación desde un punto de vista material.
- g) Los puntos de conexión deben ser los mismos para todas las CC. AA., aunque sus sistemas de financiación sean distintos. En caso de que esto no se pueda lograr, deben fijarse criterios jerárquicos claros entre los distintos puntos de conexión aplicables. Recuérdense los casos de distintos puntos de conexión entre las CC. AA. de régimen común y régimen foral, y la situación provocada por la coexistencia de dos sistemas de financiación autonómica de 1997 a 2001.
- h) Los puntos de conexión deben ser completos, es decir, no pueden quedar hechos imposables sin punto de conexión. En puridad, con la actual normativa esto no se produce, ya que la interpretación que se realiza es que si no hay punto de conexión no se entiende producida la cesión y, por lo tanto, el punto de conexión es con la normativa estatal. Pese a esta cláusula de cierre, es claro que hay ciertos supuestos en los que la intención no fue que se atribuyeran al Estado y no se cedieran, sino que se trata de «olvidos» a la hora de fijar un punto de conexión. Un ejemplo lo tenemos en los seguros de vida que no se acumulan a otros bienes de la masa hereditaria, lo que es una clara omisión del legislador. Otro son los negocios jurídicos a título gratuito *inter vivos* (el punto de conexión solo habla de donaciones)¹⁶.

¹⁵ Sobre esta posibilidad de opción prevista en la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, puede consultarse: Mosquera Pena (2017).

¹⁶ Una solución, que es la utilizada en la práctica, es entender que el punto de conexión para estos negocios que detalla el reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (condonación de deuda, renuncia de derechos, asunción liberatoria de deuda, desistimiento o el allanamiento en juicio, transacciones, seguro de sobrevivencia...) es el mismo que para las donaciones, ya que se trata de negocios equiparados. Sin embargo, en otros negocios equiparados como en el caso de las concesiones administrativas, los puntos de conexión se refieren a ellos expresamente. Lo mismo ocurre con los seguros de vida que no se acumulan a otros bienes de la masa hereditaria, donde la interpretación tradicional de las CC. AA. es que se encontraban cedidos, correspondiendo el rendimiento a la CA del tomador fallecido. Fue la nueva

- i) Los puntos de conexión deben estar regulados por ley. Aunque el artículo 8 de la LGT no se refiere directamente a la necesidad de norma legal para establecer los puntos de conexión, algunos autores han querido ver esa necesidad en el enlace de los puntos de conexión con el hecho imponible¹⁷. Sin embargo, si distinguimos dos planos, por un lado, la norma que determina el hecho imponible y, por otro, la norma que establece el punto de conexión a partir de algún elemento del hecho imponible, vemos que la reserva de ley establecida por el primero no implica necesariamente la del segundo. A nuestro modo de ver, la necesidad de norma con rango legal deriva del artículo 11 al señalar que «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso», donde sí existe una referencia directa a la ley. También, el propio texto constitucional en su artículo 157 remite a una ley orgánica el desarrollo de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1 donde se encuentran los impuestos cedidos, función que como ya sabemos realiza la LOFCA, en cuyo artículo 10 referido a la cesión de impuestos realiza dos menciones a la necesidad de norma con rango de ley para regular los puntos de conexión: una general en el apartado 2.º donde señala que «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*», y otra ya concreta en el apartado 4.º cuando señala «Sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión».
- j) Los puntos de conexión no pueden quedar a elección del sujeto pasivo. En este sentido se pronuncia la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos de Régimen Común en su Resolución 6/2001, cuando señala: «Con más motivo debe rechazarse el domicilio electivo como punto de conexión, puesto que no es lógico hacer depender directa e inmediatamente de la voluntad del sujeto pasivo la atribución del poder tributario a una u otra comunidad autónoma». Existen varios supuestos en los que el sujeto pasivo puede elegir el punto de conexión de manera directa o indirecta. Así podemos citar aquellos supuestos en los que el punto de conexión es la residencia, ya que un criterio para determinarla es la última residencia declarada por el sujeto pasivo. Otro caso sería el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cuando se refiere a la transmisión de valores, ya que se remite a la CA donde se formalice la operación, o cuando hablamos de buques, ya que el sujeto pasivo puede elegir el puerto de matrícula y, por lo tanto, el registro competente.

disposición adicional segunda de la ley del impuesto la que deja claro que no se encuentran cedidos, dado que no establece para ello punto de conexión con la normativa de las CC. AA. Sin embargo, ni el propio Estado lo tenía claro, ya que sí lo regulaba en la primera redacción de dicha disposición adicional que fue al Congreso de los Diputados, retirada posteriormente.

¹⁷ Bokobo Moiche (1998, pp. 41-43) señala que «el principio de legalidad requiere que los puntos de conexión, como inherentes al hecho imponible, deben estar regulados mediante ley».

Parece claro que las leyes de cesión a la hora de establecer los puntos de conexión del rendimiento a las CC. AA. han tomado como base los existentes en las normas reglamentarias de los impuestos cedidos, cuya finalidad nada tiene que ver con el reparto de potestades tributarias en Estados descentralizados, sino que buscan principalmente una facilidad gestora (piénsese en principios regulados en dichas normas como el de unidad de competencia territorial), lo que lleva a atribuir rendimientos a CC. AA. con las que la capacidad económica que se grava o el sujeto pasivo no tienen ninguna relación. Es aconsejable, por lo tanto, que se reformulen de nuevo los puntos de conexión del rendimiento teniendo en cuenta su verdadera función. Además, es necesario un desarrollo normativo más completo para otorgar seguridad jurídica a los problemas que se plantean en la práctica.

Referencias bibliográficas

- AA. VV. (1979). *Estudios de doble imposición internacional*. Madrid: IEF.
- Abril Abadín, E. (1973). Métodos para evitar la doble imposición internacional. *XX Semana de estudios de derecho financiero (Relaciones fiscales internacionales)*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Albiñana García-Quintana, C. (1979). *Derecho Financiero y Tributario*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria.
- Arco Ruete, L. (1977). *Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*. Madrid: Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda.
- Berliri, A. (1968). *Principi di Diritto tributario*. Vol. I. Milán: Giuffré.
- Borrás Rodríguez, A. (1971). *La Doble Imposición: Problemas Jurídicos Internacionales*. Barcelona: Universidad de Barcelona, Secretariado de Publicaciones, intercambio científico y extensión universitaria.
- Bokobo Moiche, S. (1998). *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Calvo Ortega, R. (2004). Ordenamiento Tributario. En *La Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.
- Castán Tobeñas, J. (1986). *Derecho Civil español, Común y Foral*. Madrid: Instituto Editorial Reus.
- Checa González, C. (1988). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. *Impuestos*, 12.
- Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M. (1979). *Ordenamiento Tributario español*. Madrid: Civitas.
- Díaz Álvarez, G. y Abad Fernández, M. (1997). Aplicación e interpretación de las normas tributarias. En J. Lasarte Álvarez (coord.), *Manual general de Derecho Financiero. Derecho tributario. Parte General*. Vol. II. Granada: Editorial Comares.
- Falcón y Tella, R. (2001). Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad. *Crónica Tributaria*, 100.
- Fernández Rojas, J. C. y Sánchez Lorenzo, S. (1993). *Curso de Derecho Internacional Privado*. Madrid: Civitas.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1976). El objeto del tributo. *Revista Española de Derecho Financiero*, 10.
- Ferreiro Lapatza J. J. (1998). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.

- Fuentes Quintana, E. (1987). *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*. Madrid: Rufino García Blanco.
- García Novoa, C. (2003). Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios. *Revista Argentina de Derecho Tributario*, 5.
- García Villarejo, A. y Salinas Sánchez, J. (1985). *Manual de Hacienda Pública*. Madrid: Tecnos.
- González García, E. (1982). Comentarios a las leyes tributarias y financieras (pp. 156-167). *Ley General Tributaria*. Tomo 1. Artículo 21. Edersa.
- Juan Peñalosa, J. L. de. (1984). La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria. *Crónica tributaria*, 50.
- López Espadafor, C. M. (1999). *La Doble Imposición Interna*. Valladolid: Lex Nova.
- López Espadafor, C. M. (2004). Los criterios de sujeción a las normas tributarias ante la nueva Ley General Tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 121.
- López Ibáñez, L. (1973). Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto. Doble imposición internacional. *Hacienda Pública Española*, 24-25. Madrid: IEF.
- López Laborda, J. L. (2009). La descentralización de competencias en el IVA: problemas y soluciones. En S. Lago Peñas y J. Martínez Vázquez (coord.). *La asignación de impuestos a las comunidades autónomas: desafíos y oportunidades*. Madrid: IEF.
- Luis y Díaz de Monaterio-Guren, F. de (1984). La aplicación en el espacio de las normas tributarias (Revisión de los artículos 21 y 22 de la LGT). *Crónica Tributaria*, 50.
- Monasterio Escudero, C.; Pérez García, F.; Sevilla Segura, J. V. y Solé Vilanova, J. (1995). *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: IEF.
- Mosquera Pena, J. A. (2017). Los límites en el ejercicio de las competencias normativas en los impuestos cedidos. Especial referencia a la libertad de residencia. Las recientes sentencias del TJUE y del TS. *Quincena Fiscal*, 22.
- Musgrave, R. y Musgrave, P. (1981). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Madrid: IEF.
- Sainz de Bujanda, F. (1960). La interpretación de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición. *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*. AEDF.
- Sainz de Bujanda, F. (1988). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense.
- Sánchez García, N. (2000). La doble imposición internacional. *Revista de Treball, Economia i Societat*, 16. Comité Económico y Social de la Comunidad Valenciana.
- Sánchez Sánchez, A. (1997). *La corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*. Pamplona: Aranzadi.
- Serrano Antón, F. (2002). Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes: cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional. *Documentos*, 24. IEF.
- Sopena Gil, J. (1991). La eficacia de las leyes tributarias en el espacio. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*. IEF.
- Valdés Costa, R. (1978). *Estudios de Derecho Internacional Privado*. Montevideo: Rosgal.
- Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Xavier, A. (1977). *Direito Tributario Internacional do Brasil*. São Paulo: Editora Resenha Tributária.