

MODIFICACIONES EN LA REGULACIÓN GENERAL DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS PARA 2010

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

*Inspector de Hacienda del Estado.
Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón*

Extracto:

PARA 2010, además de algunas modificaciones en la Ley de Presupuestos y en la Ley de SOCIMI, se han incorporado en las leyes que regulan el nuevo modelo de financiación autonómica determinados cambios en el ITP y AJD y en el ISD. No son muchos los cambios que se incorporan pero alguno de ellos tiene especial trascendencia. Por ejemplo, las normas relativas al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y el nuevo criterio para determinar la residencia habitual de las personas físicas en el ISD. En el artículo se analizan pormenorizadamente tales modificaciones.

Palabras clave: novedades para 2010, ITP y AJD, ISD, financiación autonómica y artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

CHANGES IN THE GENERAL REGULATION OF ASSIGNED TAXES FOR 2010

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

*Inspector de Hacienda del Estado.
Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón*

Abstract:

IN addition to certain modifications in tax and REIT (Real Estate Investment Trusts) regulations, some changes in Transfer Tax and Stamp Duty and Inheritance and Gift Tax have been incorporated into the regulations that govern the new system of financing of the Spanish autonomous regions. Some of these changes have special significance. For instance, the rules relating to the article 108 of the Securities Market Law and the new principles in order to determine the principal residence of natural people in the Inheritance and Gift Tax. Such changes are analyzed in detail in the article.s.

Keywords: new developments for 2010, Transfer Tax and Stamp Duty, financing of the Spanish autonomous regions, article 108 of the Securities Market Law.

Sumario

Introducción.

- I. Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
 - 1.1. Restricción del hecho imponible del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores.
 - 1.2. Orden al Gobierno de que analice el artículo 108, expediente de infracción y cuestión prejudicial sobre este precepto.
- II. Modificaciones en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).
- III. 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.
 - 3.1. Listado de impuestos cedidos (art. 25).
 - 3.2. Normativa aplicable a los tributos cedidos (arts. 27 y 53).
 - 3.3. Residencia habitual de las personas físicas (art. 28). Especial mención al caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 32).
 - 3.4. Alcance de la cesión y puntos de conexión en los distintos impuestos.
 - 3.5. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y colaboración entre administraciones.
 - 3.6. Capacidad normativa sobre aspectos procedimentales.
 - 3.7. Otras cuestiones.
- IV. Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

INTRODUCCIÓN

Durante el tramo final de 2009 las Cortes Generales han aprobado distintas normas que, sin ser específicamente tributarias, han modificado determinados aspectos de los impuestos cedidos. A la consabida Ley de Presupuestos se añaden leyes sectoriales [por ejemplo la reguladora de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)] o los instrumentos normativos en que finalmente se ha plasmado el nuevo modelo de financiación autonómica (LOFCA y la ley de cesión), incorporando todas ellas alguna modificación en el ITP y AJD o en el ISD. Abordamos a continuación tales cambios agrupándolos por su norma de creación.

I. LEY 11/2009, DE 26 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE REGULAN LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO

La ley pretende establecer el marco jurídico necesario para las SOCIMI, configuradas como un nuevo instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario y, más en concreto, al mercado del alquiler. La mayor parte de su articulado se dedica a establecer ciertos requisitos relativos a la inversión patrimonial, a las rentas que dicha inversión genere y a la obligatoriedad de distribución de resultados, de manera que su cumplimiento permita a estas sociedades optar por la aplicación de un régimen fiscal especial que se construye sobre la base de una tributación a un tipo del 19 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades.

Pero junto a esta regulación, se incorporan modificaciones en el ITP y AJD. Algunas directamente relacionadas con el objeto de la ley (beneficios fiscales para las SOCIMI y para instituciones de inversión colectiva inmobiliaria) y otras no [fundamentalmente las relativas al art. 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV)].

1.1. Restricción del hecho imponible del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores.

La disposición final sexta de la Ley 11/2009 modifica la letra a) del apartado 2 del artículo 108 de la LMV al introducir como regla 1.ª la siguiente: «... 1.ª A los efectos de este precepto, no se considerarán bienes inmuebles las concesiones administrativas y los elementos patrimoniales afectos a las mismas regulados en el Reglamento (CE) 254/2009 de la Comisión, de 25 de marzo de 2009, que modifica el Reglamento (CE) 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Interpretación N.º 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)».

Del presupuesto de hecho de la nueva regla 1.^a destacamos ya que es doble (pues engloba las concesiones administrativas consideradas como un derecho autónomo pero también a los elementos patrimoniales afectos a las mismas) y, por otro lado, que debe restringirse a los bienes o derechos atinentes a las concesiones que cumplan los requisitos del Reglamento (CE) 254/2009 de la Comisión, de 25 de marzo de 2009. Por su parte, la consecuencia jurídica es la no consideración como bienes inmuebles de tales activos a los efectos del artículo 108 de la LMV.

De este magro esquema de la norma se desprende inmediatamente la importancia de delimitar adecuadamente el ámbito del Reglamento contable europeo por su decisiva trascendencia a la hora de aplicar la norma tributaria española. Antes de ello no es ocioso razonar sobre la justificación del cambio.

1.1.1. Sentido de la reforma.

El artículo 108 de la LMV ha gravado desde 1988 la transmisión de valores de entidades con un activo compuesto principalmente por inmuebles como si fuera una auténtica transmisión inmobiliaria. En palabras de la exposición de motivos de la LMV, se pretendió «establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del ITP y AJD en la transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias».

Abarca dos operaciones claramente diferenciables. Por un lado, la adquisición originaria o derivativa de valores que posibilita una posición de control en una entidad cuyo principal activo son, directa o indirectamente, inmuebles. Por otro, la transmisión de valores cuando se han adquirido en el plazo de los tres años anteriores a su venta como contraprestación por una aportación de inmueble a una sociedad. Este segundo tiene una importancia, tanto en la práctica como en el debate teórico, bastante menor que el primero. La consecuencia jurídica que liga este artículo a los dos supuestos es la misma: la operación de transmisiones de valores (en principio exenta en IVA y exenta en ITP según corresponda) va a quedar sujeta al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas.

Para gravar sin exención una transmisión de valores deben darse ciertos requisitos. El primero afecta a la composición del activo de la entidad de la que se adquieren las acciones. En concreto, su principal activo deben ser inmuebles radicados en España o valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo principal sea también inmobiliario. El segundo requisito se refiere al porcentaje de participación del adquirente en la entidad. Pues bien, de estos dos requisitos, la Ley 11/2009 afecta exclusivamente al primero y, en concreto, a la consideración o no como inmueble de determinados bienes concesionales.

El cómputo como inmueble de las concesiones administrativas a la hora de aplicar el artículo 108 de la LMV ha venido dando lugar a diferentes interpretaciones en los últimos años. Con la versión anterior de la norma, que nada decía al respecto, el criterio administrativo fue su consideración como bienes inmuebles, aunque no siempre se mantuvo uniforme y seguramente tampoco era pacífico.

En el sustrato de esta posición estaba la consideración de las concesiones como derecho real sobre bienes inmuebles y su consiguiente equiparación a tal tipo de bienes con base en el número 10 del artículo 3.34 del Código Civil.

El caso concreto, y habitual, de las concesiones de obra pública era menos dudoso porque el citado precepto las cataloga expresamente como bienes inmuebles. De cualquier forma, y al margen de la dificultad de poder tratar unitariamente un fenómeno tan cambiante y casuístico como la figura de la concesión administrativa, el razonamiento seguía unas pautas claramente jurídicas alejadas de planteamientos económicos o contables. Como ahora se verá, esta forma de razonar cambia porque la ley acude a criterios contables para calificar o no como inmuebles determinados bienes usados por los concesionarios.

La ley se ha modificado por una enmienda cuyo argumento central podemos resumir de la siguiente manera: si el Reglamento (CE) 254/2009 obliga a contabilizar como activo financiero o intangible (y no como activo material) determinados elementos patrimoniales afectos a una concesión de servicios, y ni las concesiones ni esos elementos se califican de bienes inmuebles, deja de tener sentido su gravamen como inmuebles en el ITP y AJD.

Sin perjuicio de que el acierto o desacierto de la justificación sea irrelevante a la hora de la efectiva aplicación de la norma, procede hacer alguna reflexión sobre la misma. Empezando por la parte final de la argumentación, debemos apuntar que el Reglamento en ningún momento se pronuncia sobre la calificación mobiliaria o inmobiliaria de las concesiones y elementos afectos. Entre otras razones porque tampoco es relevante para el registro contable (salvo que se tratara de activos catalogables como inversiones inmobiliarias) y porque tampoco los criterios contables parecen los más adecuados para ventilar tal cuestión. Sobre lo que sí se pronuncia el Reglamento es sobre la condición material, financiera o intangible de diversos activos, que es cuestión claramente diferenciable de su naturaleza inmobiliaria o mobiliaria.

La otra parte de la motivación de la enmienda alude a la contabilización como activo financiero o intangible de determinados elementos en lugar de su registro como activo material. Tampoco este argumento nos parece rotundo. El Reglamento recoge la contabilización como intangible o financiero de determinados activos y niega la consideración de inmovilizado material a otros, pero entre ambas cuestiones no hay una relación de causalidad porque aquellas categorías no son la alternativa a su prohibido registro como bienes materiales. Lo que se registra como intangible o financiero es la contra-prestación del concesionario. Y a lo que se niega (sin proponer explícitamente forma de contabilización) la consideración de inmovilizado material (no de inmueble) es a los derechos que pueda tener el concesionario sobre la infraestructura cuando no tiene el derecho de controlar su utilización.

Quizás el grupo parlamentario enmendante pensaba en los servicios de construcción o de mejora; en tal caso, habría que señalar que la consideración como activo financiero o intangible se refiere en el reglamento a los ingresos ordinarios otorgados por el concedente al concesionario: será financiero cuando exista un derecho contractual incondicional y será intangible cuando el derecho que se le confiera al concesionario sea el de cobrar a los usuarios del servicio público y quede por tanto su remuneración a la ventura de la medida en la que el público utilice el servicio. Pero resulta

claro que esta calificación contable se refiere a un concepto (contraprestación por los servicios de construcción o mejora) que nunca se hubiera catalogado como inmueble con la legislación anterior. O dicho de otro modo, que la precisión contable no tiene mucho que ver con la consideración de inmueble a efectos del ITP y AJD.

La otra opción es que se refiera la enmienda a los derechos del concesionario sobre la infraestructura o sobre otros elementos proporcionados por éste.

Para el primer caso, la norma contable se pronuncia por no considerar la existencia de un inmovilizado material y para el otro tipo de bienes se prescribe su reconocimiento como activo sin mayor precisión. Este criterio contable sí que supone un cambio con algunas de las normas contables españolas anteriores como, por ejemplo, la que, en el Plan General de Contabilidad (PGC) aplicable a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (Orden de 10 de diciembre de 1998) contabilizaba como inmovilizado material las inversiones destinadas a la construcción de tales bienes. Pero sigue sin parecer mucho lo que tiene que ver la visión contable (que se fundamenta en negar la condición de inmovilizado material a las infraestructuras sobre las que el concesionario no tiene control) con la calificación y cómputo en el ITP y AJD de las concesiones como inmuebles.

Para terminar, opinamos que la norma será tanto más razonable cuanto más se fundamente en que se están excluyendo del cómputo de inmuebles aquellos bienes de tal naturaleza que, por criterios contables, no se consideran activos propios del concesionario. Pero de ser así, la norma tributaria no sería sino un refrendo-recordatorio de lo que ya se derivaría de las normas mercantiles y contables. Si, por el contrario, el fundamento fuera que determinadas inversiones se contabilizan como financieras o intangibles en lugar de materiales, su aplicación no tendría especial reserva pero la justificación de su introducción sería bastante lábil y contradictoria con lo que ha venido siendo el criterio tradicional (considerar inmueble al bien o derecho que lo sea con independencia de su forma de registro).

1.1.2. ¿A qué concesiones afecta?

Al remitirse la ley a los elementos regulados en el Reglamento CE, sólo afectará a las concesiones incluidas en su ámbito. Y ése no es otro que el de las que la norma contable denomina «concesiones de servicios». Por tales entiende el Reglamento (apartado 2) las derivadas de un acuerdo para la construcción o mejora de infraestructuras de servicio público (en las condiciones fijadas por el concedente) y/o su explotación y mantenimiento. Entre otros requisitos –ahora de menor importancia– debe cumplirse también que el concedente controle toda participación residual significativa de la infraestructura al término de la vigencia del acuerdo. Es decir, y salvo matices menores, que exista reversión en el sentido recto del término.

Por su contribución a cierto grado de confusión debe destacarse que este concepto europeo podría englobar, entre otros acuerdos, las tipificadas en España como concesiones de obra pública. Lo cual sería curioso porque el resultado final es que se estará dejando de considerar inmueble a los efectos del ITP precisamente a las únicas concesiones que expresamente se catalogaban como tales por el ordenamiento civil.

En nuestro ordenamiento interno (Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público) la concesión de obras públicas es un contrato que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones propias del contrato de obras, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.

Pero no sólo esta figura pudiera equipararse a las «concesiones de servicios» a las que alude la norma europea, porque también encajaría en ella el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado regulado en el artículo 9 de la Ley 30/2007.

Los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado son aquellos en que una Administración Pública encarga a una entidad de derecho privado, por un periodo determinado en función de la duración de la amortización de las inversiones o de las fórmulas de financiación que se prevean, la realización de una actuación global e integrada que, además de la financiación de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para el cumplimiento de determinados objetivos de servicio público o relacionados con actuaciones de interés general, comprenda otras prestaciones como la construcción, instalación o transformación de obras, equipos, sistemas y productos o bienes complejos, así como su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión.

Lo que rara vez podrá ser «concesión de servicios» es, precisamente, el contrato nominado en el artículo 8 de la Ley 30/2007 como contrato de gestión de servicios públicos, pues se define como aquel en cuya virtud una Administración Pública encomienda a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha sido asumida como propia de su competencia por la Administración encomendante.

Es también llamativo, y por ello se destaca aunque no sea central en estos comentarios, el que se reciba por primera vez en el impuesto, aunque indirectamente, el esquema de concesión que actualmente más se utiliza en el sector público: aquel en el que el concesionario no paga un canon sino que recibe una retribución por sus servicios durante la vigencia del acuerdo. Destaca tal hecho porque en la norma del ITP que regula la base imponible de las concesiones (art. 13 del texto refundido) las únicas explícitamente contempladas siguen siendo las cada vez menos frecuentes e importantes económicamente: aquellas en las que es el concesionario el que paga algo a la administración concedente. Sin embargo, y a través de este peculiar reenvío normativo, la realidad va entrando en el Texto Refundido del ITP y AJD. Lo cual, si el texto refundido «no va a la realidad», no deja de ser mala opción.

1.1.3. Análisis de distintos tipos de bienes y derechos y diferentes formas de contabilización.

- Activos registrados como concesión administrativa: a ellos se refiere expresamente la nueva norma tributaria. Conforme al PGC, en la cuenta de concesiones administrativas (202) se recogen los gastos efectuados para la obtención de la concesión o su precio de adquisición cuando sea transmisible. Ejemplo de ello sería el pago de un canon por la ocupación

de un suelo de dominio público para explotar sobre él un negocio particular. En tal caso, como no se estaría ante una «concesión de servicios», no sería aplicable la regla 1.^a que se comenta y se consideraría tal activo como inmueble si (y sólo si) sobre tal tipo de bien se proyectara la concesión demanial.

Entendemos que, en principio, es difícil que esta cuenta aparezca en las concesiones de servicios porque en las mismas no existe canon a satisfacer por el concesionario. Pero si lo hubiera, o se registrara como activo intangible algún otro tipo de gasto, jugaría la norma fiscal y no tendría la consideración de inmueble.

- Activos intangibles distintos de la concesión administrativa: el Reglamento europeo alude exclusivamente como activo intangible en las concesiones de servicio al derecho a cobrar a los usuarios del servicio público. Negar la condición inmobiliaria de estos activos no precisa aplicar la nueva norma sino el sentido común.
- Infraestructuras que el concesionario construye o adquiere de un tercero e infraestructuras ya existentes a las que el concedente da acceso al concesionario: es a estos bienes a los que el Reglamento niega la condición de inmovilizado material y constituyen la parte central de la norma contable. Por ello, y con independencia de que sean bienes no activables o bienes contabilizados como intangibles, no serían, a pesar de que tal fuera su eventual calificación jurídica, activos inmobiliarios a efectos del artículo 108. Éste es el cambio fundamental que va a suponer la adopción por Europa de la IFRIC 12 (a través del Reglamento antes citado), asumiendo el criterio de control a la hora de reconocer la infraestructura de la concesión (frente a la opción del enfoque de la asunción de riesgos que se usa, por ejemplo, para los arrendamientos). Fruto de esta visión, se insiste una vez más, no se reconoce la infraestructura dentro del inmovilizado material y, por lo que concierne al ámbito fiscal, no se considera inmueble.
- Infraestructuras que estuvieran en poder del concesionario antes de la celebración del acuerdo de servicios: si están reconocidas como inmovilizado material y no procede darlas de baja conforme al citado acuerdo (o concesión), serán computables como inmuebles en el ITP y AJD.

1.2. Orden al Gobierno de que analice el artículo 108, expediente de infracción y cuestión prejudicial sobre este precepto.

Mediante una Enmienda transaccional del grupo parlamentario de CIU se introdujo en el proyecto de ley una disposición adicional tercera con el siguiente texto: «El Gobierno analizará, a la vista de la resolución del expediente de infracción, abierto por la Comisión Europea, la adecuación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores a la normativa europea que armoniza el Impuesto sobre la concentración de capitales y la del IVA, previa consulta a las Comunidades Autónomas, en su condición de Administraciones tributarias gestoras y a quienes corresponden los ingresos del ITP y AJD».

Como puede apreciarse directamente, la norma se limita a obligar al Gobierno a que, previa consulta a las Comunidades Autónomas, analice la adecuación del artículo 108 de la LMV a la normativa comunitaria una vez que se haya resuelto el expediente de infracción que se cita por la ley. No hay muchos precedentes de este tipo de normas (en las que el legislativo obligue al poder ejecutivo a «analizar» la situación de un determinado precepto y además se haga con cita expresa de un expediente de infracción) pero el fondo de la cuestión tampoco puede sorprender dada la trayectoria del artículo 108 de la LMV.

Ésta es una norma que venía concitando las críticas de algunos sectores doctrinales y cuya modificación hace tres años no hizo sino incrementar tal tipo de opiniones. Ahora, se da un salto cualitativo porque sale la cuestión de la esfera teórica y se plantea en el ámbito administrativo (el expediente de infracción), en el legislativo (la disp. adic. que ahora se está comentando) pero también en el judicial, porque coincide en el tiempo esta norma con el Auto del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2009 (NFJ036259) que plantea al Tribunal de Justicia europeo una cuestión prejudicial sobre el artículo 108. Desde luego, toda una exhibición de importancia el tener entretenidos a los tres poderes.

A continuación, y sin el detalle que la cuestión requeriría, trazamos las líneas generales de las razones esgrimidas en contra del artículo 108 dejando sentado desde ya que:

- La disposición adicional se refiere exclusivamente al expediente de infracción mientras que los efectos derivados de la cuestión prejudicial planteada al amparo del artículo 234 del Tratado CEE serían los previstos en tal norma.
- Los temas ventilados en cada expediente son distintos.

1.2.1. El expediente de infracción.

El expediente de infracción al que se alude en la norma es el iniciado por la Comisión Europea, mediante carta de emplazamiento, de fecha 19 de marzo de 2009, por la Infracción n.º 2008/4760.

El fundamento del expediente es la duda de si en el caso de una aportación de capital a una empresa cuyo activo inmobiliario situado en España represente más del 50 por 100 de su activo total (o cuyo activo incluya valores en otra entidad cuyo activo, a su vez, esté constituido al menos en un 50% por inmuebles radicados en España) y en la que el adquirente, como resultado de dicha aportación, obtiene una posición tal que le permite ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido dicho control, aumenta su participación en ella, además del impuesto sobre las aportaciones de capital (1%) abonado por la empresa, el comprador tendrá que pagar el ITP (cuyos tipos van del 6 al 7%).

Por tanto, y por lo que respecta a la consecuencia prevista en la norma, el análisis al que obligaría la disposición adicional de la Ley de las SOCIMI habría que restringirlo a los supuestos de toma de control en el mercado primario, que es lo que preocupa a la Unión Europea en este expediente.

Las adquisiciones originarias en el mercado primario de valores tienen a estos efectos algunas particularidades:

- Se grava la adquisición de valores que, en puridad, no es hecho imponible ni del IVA ni del ITP y AJD. Por eso no estamos ante una excepción a la exención que recoge el artículo 108.1, sino ante la configuración de un hecho imponible específico. En cualquier caso, no parece que esta distinta construcción tenga relevancia práctica alguna.
- La actual versión del artículo cierra la posibilidad de tomar el control de una sociedad sin tributación por emplear fórmulas jurídicas distintas a la compra de derechos de suscripción o conversión de obligaciones en acciones, que eran las contempladas en la redacción original.
- Lo que se grava no es ni la adquisición de derechos de suscripción ni la ampliación de capital resultante.

Las razones que pueden, y suelen, esgrimirse sobre esta cuestión son que la legislación española podría no ser conforme al artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE y podría también obstaculizar la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales consagradas en los artículos 43 y 56 del Tratado CE y los correspondientes artículos del Acuerdo del EEE, ya que este trato fiscal podría disuadir a las empresas de establecerse en España mediante la inversión en una empresa ya existente cuando se den los requisitos del artículo 108.

Sobre tales obstáculos existe alguna jurisprudencia [Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-426/98, Comisión/República Helénica (NFJ011967)] y pronunciamientos administrativos como la Comunicación sobre «la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, dentro del TJE y en relación con terceros países».

En esa comunicación se trazan los límites en la lucha contra las prácticas abusivas, precisando que, para ser lícitas, las normas fiscales nacionales deben ser proporcionadas y aplicarse exclusivamente con el fin de evitar montajes puramente artificiales. Y, como lógico corolario, se señala que, a fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos, y garantizar la seguridad jurídica, es preciso establecer las salvaguardias adecuadas de forma que los sujetos pasivos tengan la oportunidad de aportar pruebas de cualquier justificación comercial que exista para sus operaciones.

Con ese apoyo argumental, y previa consideración de la norma española como una norma anti-fraude, podría concluirse que falta en este caso la debida proporcionalidad entre el supuesto que se quiere proteger y la medida destinada a tal fin.

En este razonamiento es fácil encontrar algunos puntos débiles que enunciaremos sucintamente:

- El más aparente es que realmente no hay doble imposición (desde luego «jurídica» pero tampoco parece que «económica») en la operación de una aportación de capital a una entidad tenedora de inmuebles que permita ejercer o aumentar el control sobre esa entidad: la entidad que amplía capital pagará el 1 por 100 sobre el importe nominal de la ampliación y el adquirente

de las acciones tributará al 6 ó 7 por 100 (según en qué Comunidad Autónoma se considere el hecho imponible) sobre la parte proporcional del valor real actual de los inmuebles de la sociedad sitos en España correspondiente al porcentaje del capital social que tiene dicho adquirente.

Es decir, que ni hay identidad de hecho imponible, ni de sujeto pasivo ni de base imponible.

- La aplicación al artículo 108 de la doctrina sobre prácticas abusivas (centrada normalmente en la imposición directa) parece también algo forzada ¹.
- En cuanto a la proporcionalidad de la medida habría que ponderar que la norma trata como inmuebles (sin «mayor penalización») a determinadas participaciones en capital, lo cual no es ajeno al Derecho Comunitario porque la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, asimila a bienes corporales a «las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo».

1.2.2. Auto del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2009 (NFJ036259).

La cuestión prejudicial que propone plantear el Tribunal Supremo (TS) es la siguiente:

«Habida cuenta que la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a la imposición indirecta que grava la concentración de capitales (en la actualidad Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero), prohibía en el artículo 11 a) el gravamen de la circulación de acciones, participaciones y títulos análogos, autorizando exclusivamente el artículo 12.1 a) a los Estados miembros para percibir impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no, y dado que el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (según la redacción dada por la disp. adic. duodécima de la Ley 18/1991, de 6 de junio), no obstante, establecer una regla general de exención, tanto en el IVA, como en el ITP para la transmisión de valores, sujeta estas operaciones al ITP, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles y cuando el adquirente; a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad, *sin distinguir entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica*»:

- ¿La directiva prohíbe la aplicación de forma automática del artículo 108.2 que grava determinadas transmisiones de valores que encubren transmisiones de inmuebles, aunque no se haya buscado eludir la tributación?

¹ Dice el propio documento: «La presente Comunicación se centra, exclusivamente, en la imposición directa. Desde luego, es preciso señalar que la Comisión actúa activamente frente a las operaciones de evasión en el ámbito de la fiscalidad indirecta y, en particular, en materia del IVA. En esta actuación juegan un papel decisivo el mayor grado de amornización existente en el ámbito de la fiscalidad indirecta y el hecho de que la Directiva 2006/112/CE incluye normas y procedimientos específicos que permiten a los Estados miembros combatir la elusión y adoptar medidas contra la evasión fiscal. A este respecto, la Comisión colabora estrechamente con los Estados miembros y, a través de grupos de trabajo especiales, ha tomado la iniciativa en la lucha contra las prácticas abusivas».

- ¿Prohíbe establecer un gravamen por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y aunque los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad?

Con las dos preguntas que se formula, el TS entra de lleno en el problema central que puede presentar este artículo: su automatismo y el gravar la «transmisión» de empresas en funcionamiento ².

La situación no es nueva porque el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 16 de febrero de 2005 (NFJ019577), aborda los dos interrogantes concluyendo en la compatibilidad con la normativa comunitaria y en la posibilidad de gravar la transmisión de un negocio en funcionamiento. Señala el TEAC que «el hecho de que el objetivo del negocio jurídico celebrado era transmitir un negocio en funcionamiento no es obstáculo para mantener el razonamiento anterior, pues la norma no atiende a la finalidad de la operación, de igual manera que con independencia del ánimo antie-lusorio, la norma se aplica de forma automática cuando se incurre en el supuesto tipo, como ocurre en el presente caso, sin que ello suponga vulnerar el derecho a la presunción de inocencia o el derecho a la defensa, al no tratarse de una norma sancionadora».

Respecto del automatismo que plantea el TS en su primera pregunta, y sin entrar en su compatibilidad con el Derecho Comunitario, puede apuntarse que evidentemente es así, que no se exige ánimo defraudatorio en el precepto. Pero tampoco lo consideramos necesario por cuanto, simplemente, se pretende gravar tales transmisiones de valores como transmisiones de inmuebles ³. Y eso no debería repugnar al Derecho Comunitario porque se contempla como una posibilidad en el IVA ⁴ y es práctica común en los convenios para evitar la doble imposición tener en cuenta la composición inmobiliaria de los activos de las sociedades cuyas acciones se transmiten.

Respecto de la posibilidad de gravar la transmisión de acciones cuando lo sean de sociedades «operativas», tampoco se aprecia ninguna prohibición comunitaria en el buen entendimiento de que lo que se grava es la transmisión de inmuebles y que es también indiferente la afectación empresarial que exista o no exista de tales activos (excepto en el caso expresamente contemplado por la norma para las promotoras inmobiliarias).

² Problema parecido con el que cabe apreciar una sustancial identidad de razón es el que plantea el artículo 7 de la LIVA al declarar no sujeta la transmisión de una unidad económica autónoma y poder quedar gravados los inmuebles contenidos en esa empresa (o parte de empresa) por el ITP.

³ Como acertadamente razona la Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2008 (NFJ030919), el tratamiento de la operación como una transmisión de inmueble no extiende sus efectos al IVA, «puesto que en ese caso habría que examinar si la operación se realiza por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad para gravarlo por el IVA, sino que simplemente se ordena la tributación por el ITP y AJD. En una transmisión normal de inmuebles que resultase exenta del IVA y debiese tributar por el ITP, sería posible renunciar a la exención del IVA al amparo del artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 de forma que la operación quedase finalmente gravada por el IVA, cumpliendo siempre los requisitos articulados en dicho precepto, pero en el presente supuesto esto no es posible porque el gravamen se produce en cualquier caso por el ITP y AJD. También sería posible que la transmisión de ese inmueble estuviese sujeta y no exenta en IVA (solares, etc.) y sin embargo tampoco el artículo 108 examinado permite esta tributación.

Así, en el IVA no se le da el tratamiento de una operación inmobiliaria, sino que se trata de una transmisión de valores no sujeta o exenta del impuesto y que debe tributar como transmisión patrimonial onerosa en el ITP y AJD.

⁴ Como ya se ha mencionado, la Directiva 2006/112/CE prevé, para el IVA, la exención de las transmisiones de relativas acciones pero permite la excepción en el caso de que se trate de participaciones o acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de inmuebles.

1.2.3. Beneficios fiscales para las SOCIMI e instituciones análogas.

La disposición final segunda de la Ley 11/2009 incorpora dos modificaciones relativas a los beneficios fiscales (exención y bonificación) correspondientes a dos concretos tipos de instituciones.

a) Modificación relativa a las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria.

Este tipo de instituciones ha venido gozando desde la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de una amplia exención en el ITP y AJD para determinadas operaciones societarias, reforzada con una bonificación del 95 por 100 por la adquisición de viviendas. En el texto refundido del impuesto se distingue entre los beneficios aplicables a las sociedades de inversión de capital variable, los de los fondos de inversión de carácter financiero y las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias reguladas en la ley con el carácter de no financieras. De estas tres categorías, la que modifica la Ley de SOCIMI es la última.

La modificación consiste en suprimir la exigencia de que, para gozar de la exención por sus operaciones societarias, estas instituciones no financieras, pero de inversión inmobiliaria, deben tener invertido al menos el 50 por 100 de su activo en viviendas, residencias estudiantiles y residencias de la tercera edad. De este modo, la única exigencia es que tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento.

Con la eliminación de esta exigencia se aproxima más el régimen de requisitos de las instituciones de inversión colectiva de inversión inmobiliaria y el de las SOCIMI, al menos en cuanto a la materialización de sus inversiones.

Tal aproximación de requisitos también se da en la bonificación del 95 por 100 por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento. En ella se siguen aplicando, por expresa remisión, los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles establecidos en las letras c) y d) del artículo 28.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. En esas letras se obliga a que los inmuebles no se enajenen hasta que no hayan transcurrido al menos tres años desde su adquisición y a que los derivados de la actividad de promoción permanezcan arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria durante un periodo mínimo de siete años.

b) Exenciones relativas a las SOCIMI (nuevo apartado 22 del art. 45. I.B. del texto refundido).

Las SOCIMI, regidas por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y por la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en su ley específica, son aquellas cuyo objeto social principal es:

- La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. La actividad de promoción incluye la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- La tenencia de participaciones en el capital de otras SOCIMI o en el de otras entidades no residentes en territorio español que tengan el mismo objeto social que aquéllas y que estén sometidas a un régimen similar al establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios.
- La tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español, que tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y que estén sometidas al mismo régimen establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios y cumplan los requisitos de inversión y financiación ajena a que se refieren los artículos 3 y 7 de esta ley.
- La tenencia de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva inmobiliaria reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

La particularidad fiscal de estas sociedades es la posibilidad de optar por un régimen especial tanto para ellas como para sus socios en la imposición directa que les corresponda. A tal régimen se unen también dos beneficios en el ITP y AJD correspondiente a las SOCIMI que no van ligados a la opción por uno u otro régimen en el Impuesto sobre Sociedades.

b.1) Por un lado, se declaran exentas de la modalidad de operaciones societarias las operaciones de constitución y aumento de capital, así como las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades. El beneficio es de cierta importancia por cuanto estas sociedades deben tener un capital social mínimo de 15 millones de euros. La referencia particular a las aportaciones no dinerarias es tradicional en este tipo de beneficios (así por ejemplo lo decía la Ley 35/2003 relativa a Instituciones de Inversión Colectiva) aunque, en puridad, las aportaciones no dinerarias no sean un hecho imponible distinto del de la constitución de la sociedad o la ampliación de capital. Normalmente esta circunstancia ha sido irrelevante, aunque debe hacerse constar que la Ley de SOCIMI no restringe el beneficio a las aportaciones no dinerarias a título de capital y que, desde el 1 de enero de 2009, las aportaciones (dinerarias o no) que efectúen los socios y que no supongan un aumento de capital están sujetas al impuesto (con anterioridad lo estaban sólo si eran para compensar pérdidas).

En cualquier caso, aunque no prohíba otras, las únicas aportaciones a las que expresamente se refiere la regulación sustantiva de las SOCIMI es a las hechas para la constitución o ampliación del capital que se efectúen en bienes inmuebles y lo hace para fijar la obligación de tasación en el momento de su aportación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y a dicho fin, el experto independiente designado por el registrador mercantil habrá de ser una de las sociedades de tasación previstas en la legislación del mercado hipotecario.

b.2) En segundo lugar se establece *que gozarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento.*

Este beneficio, habida cuenta del objeto social de estas entidades, también resulta de gran importancia. Se proyecta además tanto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas como al de actos jurídicos documentados y se condiciona, en ambos casos, a que permanezcan arrendados durante al menos tres años o, si han sido promovidos por la sociedad, durante siete. A efectos del cómputo se sumará el tiempo que los inmuebles hayan estado ofrecidos en arrendamiento, con un máximo de un año.

El cómputo del plazo, en el extraño caso de que la SOCIMI no se acogiera al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, plantearía algún problema de adaptación por cuanto la fecha de opción por el mismo es, conforme al artículo 3, decisiva para fijar el día de inicio del cómputo:

- «a) En el caso de bienes inmuebles que figuren en el patrimonio de la sociedad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del primer periodo impositivo en que se aplique el régimen fiscal especial establecido en esta ley, siempre que a dicha fecha el bien se encontrara arrendado u ofrecido en arrendamiento. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en la letra siguiente.
- b) En el caso de bienes inmuebles promovidos o adquiridos con posterioridad por la sociedad desde la fecha en que fueron arrendados u ofrecidos en arrendamiento por primera vez.»

II. MODIFICACIONES EN LA LEY ORGÁNICA 3/2009, DE 18 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA 8/1980, DE 22 DE SEPTIEMBRE, DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (LOFCA)

Conforme al Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, se ha modificado la LOFCA para recoger en su articulado algunas de las bases del nuevo modelo de financiación. Por lo que respecta a los impuestos cedidos hay que señalar que las modificaciones más destacadas que incorpora se desarrollan con mayor detalle en la nueva ley reguladora de la cesión de tal tipo de impuestos.

Indicamos a continuación sólo aquellos cambios que pueden tener una incidencia más directa sobre los aspectos tributarios del modelo de financiación:

- La modificación introducida en el artículo 11 de la LOFCA tiene por objeto elevar del 33 por 100 al 50 por 100 la cesión a las Comunidades Autónomas en el IRPF. También se eleva desde el 35 hasta el 50 por 100 la cesión correspondiente al IVA. Por lo que se refiere a los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Labores del Tabaco e Hidrocarburos, el porcentaje de cesión pasa del 40 por al 58 por 100. Desde una perspectiva técnico-tributaria lo más relevante de este nuevo esquema de cesión son las modificaciones que la elevación del porcentaje en el IRPF han supuesto en su estructura. Tales cambios se enumeran más adelante al comentar la ley de cesión.

- Se contempla igualmente el incremento de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el IRPF, hasta ahora limitadas a la determinación de la tarifa y las deducciones, ampliándolas a la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar.
- Finalmente, y en cuanto al entramado institucional, hay que destacar la ampliación de competencias en materia de revisión económico-administrativa. En concreto, se posibilita que las competencias para el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos de gestión dictados por las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos estatales sean asumidas, cuando así opten a ello, por las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de la colaboración que puedan establecer con la Administración Tributaria del Estado.

Sin embargo, y sin minusvalorar la trascendencia de estos cambios, el cambio más relevante introducido por la LOFCA en el ámbito tributario es el del artículo 6.3, regulador de las reglas de incompatibilidad entre los tributos propios de las Comunidades Autónomas y los tributos locales. Con la confesada intención de disminuir la litigiosidad entre el Estado y las Comunidades Autónomas (pues son varios los impuestos autonómicos recurridos por el Estado con base en la redacción anterior de este precepto) y buscando una delimitación similar a la que se traza con los tributos estatales, la norma («los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales») centra el foco de atención en el hecho imponible y no en la materia imponible.

III. 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

Como bien evidencia su primer artículo, el contenido de esta ley es amplio y no exclusivamente tributario. Regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía desde el 1 de enero de 2009, el establecimiento del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, los órganos de coordinación de la gestión tributaria y adapta al sistema de financiación la normativa de los tributos cedidos y demás disposiciones tributarias afectadas.

Dentro de su amplio y variopinto articulado (con aspectos tributarios pero también financieros e institucionales) es el Título III de esta norma («Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas») el que recoge las cuestiones más directamente ligadas con los aspectos legislativos, sustantivos o gestores de los impuestos cedidos. A ellas ceñimos nuestro comentario.

No obstante, en el último apartado dejamos aviso de los efectos que la ley de cesión, y en origen el nuevo modelo de financiación, han supuesto en otros aspectos menos vinculados, pero no ajenos, a los impuestos cedidos.

3.1. Listado de impuestos cedidos (art. 25).

En los primeros artículos de este título llama la atención que se siga incluyendo el Impuesto sobre el Patrimonio [así, art. 25.1 b)] entre los tributos cedidos total o parcialmente a las Comunidades Autónomas. Sorprende por un doble motivo.

En primer lugar porque existe una bonificación del 100 por 100 de la cuota de este impuesto y por tanto el rendimiento cedido a las Comunidades Autónomas es cero. En este contexto, desarrollar, como hace la ley, el despliegue normativo habitual de los impuestos cedidos (dedicando preceptos a regular punto de conexión, normas de gestión de autoliquidaciones y criterio de reparto de la recaudación) es cuando menos reseñable. Queda a una reflexión extratributaria decidir si la cesión del 100 por 100 de cero es parcial o total.

Por otro lado, mantener el impuesto como cedido (que evidentemente puede justificarse en que lo que se ha suprimido es el «gravamen» por este impuesto y no la figura tributaria como tal) es una rara culminación de lo que parecía anticipar la exposición de motivos de la Ley 4/2008, que lo eliminó. Y lo decimos porque en ese preámbulo se explicaba que la reforma se atenía sólo a la Ley 19/1991 (la reguladora del impuesto) y no a la Ley 21/2001 (la anterior ley de cesión) por la confesada razón de que cualquier modificación de esta última ley «debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas». Pero ha resultado que, tras un proceso de reforma en el que debe suponerse incluido ese examen conjunto, la regulación de la ley de cesión actual se mantiene en idénticos términos a los de su predecesora.

3.2. Normativa aplicable a los tributos cedidos (arts. 27 y 53).

Sin especiales implicaciones prácticas se recoge en el artículo 27, dedicado a enumerar las normas aplicables a estos tributos, el cambio de Ley General Tributaria (LGT) (citándose expresamente la Ley 58/2003 y suprimiendo la referencia a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes) y la alteración del orden de presentación de las fuentes normativas (anteponiendo, como parece más correcto, los convenios y tratados internacionales a la LGT).

Donde sí hay cambios de mayor importancia es en el artículo 53 («Supuesto de no uso de las competencias normativas») que conviene abordar juntamente con el artículo 27.

La finalidad fundamental del artículo 53, antes y ahora, es la de prever como suplente la normativa del Estado, en consonancia con la solución constitucional en otras materias ante la inactividad legislativa autonómica. La novedad es la excepción que se hace a ese régimen subsidiario con la escala autonómica del IRPF. Así, una eventual falta de regulación de su escala por alguna Comunidad Autónoma no sería suplida por la contemplada en la ley del impuesto, con los notables efectos que eso podría suponer. No obstante, para el año 2010 el apartado 15 de la disposición final segunda de la ley añade una disposición transitoria decimoquinta a la Ley del IRPF estableciendo una escala para el caso de que alguna Comunidad Autónoma no la hubiera aprobado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto correspondiente al periodo impositivo 2010.

3.3. Residencia habitual de las personas físicas (art. 28). Especial mención al caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 32).

Igual que en la ley anterior, se define en la norma la residencia habitual de las personas físicas y el domicilio fiscal para las personas jurídicas (en este caso en el art. 29 y por una remisión al concepto de la LGT).

El esquema del artículo 28 es el mismo que el de su precedente. Sin incluir en el precepto los efectos que puedan derivarse de la residencia habitual, ésta se define a través de un sistema prelativo de criterios, idéntico además al de la norma anterior: por la permanencia en el territorio (basada en el cómputo de días y reforzada por la presunción que liga vivienda habitual y permanencia), en su defecto por el principal centro de intereses y finalmente por la última residencia declarada a efectos del IRPF.

Lo que cambia en este precepto es el cómputo de la permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma en el ISD. En la Ley 21/2001 tal permanencia se medía respecto del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha desde el devengo. Y era la misma regla que se aplicaba para el ITP y AJD y para el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Sin embargo, en la actual ley se escinde de esa regla el ISD, que se va a regir por la situación los cinco años inmediatos anteriores.

Para valorar el cambio (que durante la tramitación parlamentaria de la ley suscitó intenso debate mediático y político) hay que relacionar este precepto (que exclusivamente define la residencia de las personas físicas a efectos de distintos impuestos) con el punto de conexión (con la ley anterior y la actual) para el ISD.

Con la normativa anterior (art. 24 de la Ley 21/2001), resultaba que el gravamen por adquisiciones mortis causa (incluyendo seguros de vida) correspondía a la Comunidad Autónoma donde el causante tuviera su residencia habitual a la fecha de devengo, pero como la residencia se definía como la situación en el último año, había que estar a esta regla para determinar el acreedor tributario por este tipo de adquisiciones. Ahora bien, la legislación autonómica aplicable dependía de dónde hubiere tenido el causante su residencia habitual durante los cinco años anteriores al fallecimiento, y si no era posible determinarla, se aplicaba la del Estado.

Lo que quisiera decir esta norma no estaba totalmente claro. ¿Exigía que se tuviera la residencia durante los cinco años o bastaba con haber permanecido más días en esos cinco años en la Comunidad Autónoma donde se tenía la residencia a fecha de fallecimiento? En la Consulta V0572/2007 (NFC024527) el consultante considera que si en el quinquenio que finaliza el día anterior al devengo hubiera habido cambio de residencia habitual, la aplicación de la normativa estatal sería una consecuencia absurda porque ello sería tanto como decir que la norma se encuentra vacía de contenido «para el supuesto y finalidad que se ha dictado», mientras que, de no haberse producido ese cambio, se aplicaría en todo caso la normativa de la Comunidad de residencia lo que, a juicio del escrito, daría cierto contenido lógico a la norma de la Ley 21/2001 precisamente en los supuestos que, siempre a juicio del consultante, son contrarios al de la finalidad propia de la norma, calificándose ello igualmente como absurdo. Asimismo, afirmaba que esta última interpretación conduciría a que la norma en cuestión carecería de contenido «puesto que si no existiera, el ordenamiento jurídico sería idéntico».

Ante este planteamiento, la Dirección General de Tributos (DGT) dictamina que «si tomando esa fecha final y, al tiempo, inicial del cómputo, en todos y cada uno de los cinco años inmediatamente anteriores, el donatario ha permanecido durante el mayor número de días –criterio del art. 20.1.1.º b) de la ley– en el territorio de la misma Comunidad que es, al tiempo, el de su residencia en el momento de la donación, se aplicará la normativa de la misma. Cuando no concurra ese requisito, es decir, en el supuesto de que no se produzca esa coincidencia entre la Comunidad de residencia en el momento de la donación con aquella en la que ha residido de forma habitual durante los cinco últimos años anteriores, no se aplicará la normativa de aquella ni tampoco la de origen (porque ya no reside en ella) sino la normativa estatal, tal y como expresamente establece el artículo 24.5 de la ley». Es decir, que se aplicará la legislación autonómica del territorio donde se hubiera permanecido más días en el último año de vida (primer punto de conexión, decisorio de la administración acreedora y gestora) sólo en el caso en que, en los últimos cinco años de vida, se hubiera vivido también más días en esa Comunidad Autónoma (segundo punto de conexión que decide si se aplica la legislación de esa Comunidad o la legislación estatal).

Debe repararse en que la DGT está considerando aplicable la legislación estatal cuando no pueda aplicarse la de la Comunidad Autónoma de residencia del fallecido siendo que, literalmente, la dicción legal lo que señala es que se aplicará la legislación estatal «cuando no sea posible determinar la normativa aplicable». Por tanto, se aplicaría la legislación común no sólo en los casos en que la dificultad de prueba de la permanencia en cinco años impidiera precisar cuántos días se vivió en cada Comunidad Autónoma ⁵, sino también cuando, siendo posible tal cómputo, el resultado fuera que se permaneció más días en otra Comunidad distinta a aquella en la que se tuvo la residencia el último año de vida.

Para las adquisiciones lucrativas *inter vivos* que no fueran bienes inmuebles el esquema era el mismo con la salvedad de que la residencia que había que medir era la del donatario (sujeto pasivo del impuesto) y no la del transmitente.

⁵ Aunque la dificultad de prueba de la permanencia es fácil de constatar, no hay duda de que es una cuestión fáctica a decidir, en primera instancia, por los órganos gestores como señala la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2005 (NFJ022252): «La residencia habitual de las personas físicas puede, sin embargo, conceptuarse como la permanencia de una persona de manera continuada, acostumbrada y usual en un lugar determinado, caracterizada esencialmente por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes, por su duración y frecuencia, con la permanencia en otras viviendas o residencias y por una vinculación con sus actividades o intereses personales y profesionales o económicos. Lo que sí resulta indudable, como señala la doctrina más autorizada con apoyo en reiterada jurisprudencia, es que la determinación o fijación de la residencia habitual es una cuestión fáctica, pues habrá de decidirse por el órgano competente para ello apreciando y valorando conjuntamente todas las pruebas aportadas».

Sobre qué pruebas puedan aportarse y cuál debe prevalecer, rige el principio general de nuestro derecho de libre y conjunta apreciación de todas sin rango preferente entre ellas. Así, la STS de 2 de abril de 2008 (NFJ022252) afirmó que: «... la jurisprudencia había venido valorando en múltiples ocasiones la eficacia probatoria de las certificaciones referidas al Padrón Municipal de habitantes, y aunque en su momento llegó a considerarse bastante la certificación de Secretario de Ayuntamiento referido al Padrón Municipal sin embargo acabó siendo doctrina reiterada la que negaba virtualidad de prueba plena a dicho Padrón, reduciéndolo a simple indicio, ya que el carácter puramente fáctico de la residencia puede no coincidir con la inscripción en el censo». Aunque la propia sentencia da una idea de qué debe tener que probarse al afirmar «... Por otra parte, un elemento a considerar especialmente en punto a la determinación del lugar de residencia habitual es la concreción del lugar en que, como: se señala en el artículo 7 de la Directiva 83/1982/CEE, de 28 de marzo, se dé, durante el tiempo preciso dentro del año civil, esa habitual residencia por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dicha persona y el lugar en que habite, de suerte que se entienda por tal residencia habitual aquel lugar en que el individuo tiene situado el centro de sus intereses personales, y muy especialmente el de sus intereses económicos, sin que, a estos efectos, sea bastante la mera física en un lugar concreto».

Con la nueva regulación (arts. 28 y 32) el esquema varía algo aunque formalmente el punto de conexión sigue siendo el mismo: la residencia habitual del causante o donatario a fecha de devengo. Pero como ésta se define por los cinco años y no por uno solo, resultará que para decidir qué administración se queda la recaudación y gestiona tales hechos impositivos habrá que comprobar la situación en los últimos cinco años. La salvedad que existía con la ley anterior respecto de la normativa aplicable (exigiendo computar un plazo de cinco años como excepción a la regla de un año) ya no es especial porque rige a todos los efectos tal plazo.

Si ha habido cambio en el cómputo de los cinco años no es cuestión clara aunque sí clave. Si la manera de contar el plazo de los cinco años con la legislación anterior era hacerlo año por año (es decir, considerando que había cinco periodos y que había que referir a cada uno de ellos el cálculo de en qué Comunidad Autónoma había permanecido más días), tal y como parece desprenderse de la Consulta V0572/2007 (NFC024527) antes citada (dice textualmente si «en todos y cada uno de los cinco años inmediatamente anteriores, el donatario ha permanecido durante el mayor número de días»), consideramos que la nueva presenta el cambio de computar los cinco años en conjunto y no año por año (habla de «periodo» de los cinco años inmediatos anteriores). De ser así, bastaría con permanecer más de dos años y medio antes del fallecimiento para aplicar la norma.

Desaparece con este cambio normativo la previsión de que en caso de no poder decidir la permanencia en los últimos cinco años, es aplicable la legislación estatal. Para valorar su trascendencia hay que considerar que es ésta una opción que en un planteamiento teórico de lo que debería ser un sistema tributario, y su aplicación, quizás fuera imposible (porque siempre debería ser viable probar los elementos fácticos), pero tanto el tenor de la ley anterior como la experiencia práctica parecían considerarla un adecuado comodín de solución.

Dejando al margen estas dos últimas circunstancias, esto es, el posible cambio en el cómputo de los cinco años, y que ante la dificultad de probar la permanencia durante cinco años lo que hay que hacer es perseverar en su práctica, podría representarse esquemáticamente el cambio de la siguiente manera:

Residencia último año	Residencia últimos cinco años	Sistema ley anterior		Sistema nueva ley	
		C.A. gestora y acreedora	Legislación aplicable	C.A. gestora y acreedora	Legislación aplicable
Comunidad A (en la que ha estado más días el último año)	Comunidad A (en la que ha estado más días en los 5 años)	Comunidad A (situación del último año)	Comunidad A (situación 5 últimos años)	Comunidad A (situación 5 últimos años)	Comunidad A (situación 5 últimos años)
Comunidad A	Comunidad B (en la que ha estado más días en los 5 años)	Comunidad A	Estatual por no coincidir residencia último año con la de los 5 últimos	Comunidad B (situación 5 últimos años)	Comunidad B (situación 5 últimos años)

A la vista del cuadro, y para valorar los cambios, debería considerarse, con las limitaciones de cualquier análisis generalista, y pensando en el caso de cambio de residencia y posterior falle-

cimiento o donación tras llevar más de un año pero menos de cinco en la Comunidad de destino, lo siguiente:

- Desde la perspectiva de los contribuyentes el pagar en la Comunidad A o B debería ser irrelevante (suponiendo eficacia gestora similar de éstas y ausencia de preferencias subjetivas del contribuyente por pagar a una u otra).

Por otro lado, y dado que la legislación estatal está algo «estancada» en cuestión de beneficios fiscales, y que prácticamente en cualquier Comunidad Autónoma hay más beneficios que en la general, la aplicación de una legislación autonómica frente a la estatal sólo puede ser beneficiosa.

- Desde la perspectiva de las administraciones gestoras, y valorando sólo su nivel recaudatorio, «pierde» con la nueva situación aquella que recibe un nuevo residente que no llega a completar el ciclo de los cinco años. Pierde porque con la legislación anterior gestionaba y recaudaba un impuesto aplicando la legislación estatal. Y en la hipótesis en que normalmente se movían estos casos (especialmente, pero no exclusivamente, en donaciones se daban cambios de residencia en busca de más beneficios fiscales), «ganaba» un contribuyente al que tenía que aplicar la legislación (estatal) que no daba el beneficio fiscal presuntamente buscado.

Pierden esas Comunidades Autónomas y ganan las que tenían «emigrantes fiscales» porque a pesar de producirse una sucesión o una donación fuera de su territorio, si la residencia de origen (la de los últimos cinco años) estaba en el suyo, pasan a ser acreedoras y aplican su propia legislación.

La modificación no es propiamente, por tanto, una medida frente a la elusión de impuestos por cambio de residencia (o no es más severa de lo que ya era la exigencia de los cinco años). Conforme a la exposición de motivos, el legislador lo que ha pretendido es hacer coincidir el punto de conexión para la atribución del rendimiento con el que determina la normativa aplicable.

Sobre si es una norma limitativa de la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas, la respuesta, desde una perspectiva estrictamente técnica, debería darlo el que se considere más razonable: que sin llegar a los cinco años, se quede la recaudación la Comunidad Autónoma de destino, sin poderse aplicar el beneficio fiscal que hipotéticamente motivó el cambio (situación anterior), o que se aplique la legislación de la Comunidad Autónoma de origen. La exposición de motivos explica el cambio diciendo que se ha ampliado «el periodo a considerar... de uno a cinco años y haciendo coincidir el punto de conexión para la atribución del rendimiento con el que determina la normativa aplicable».

3.4. Alcance de la cesión y puntos de conexión en los distintos impuestos.

En la Sección III del Título III de la ley se recoge el alcance de la cesión y puntos de conexión en los distintos impuestos dedicando artículos específicos a cada uno de ellos. Desde la óptica tributaria que nos interesa, los cambios reseñables son:

- Se adapta en el ITP y AJD, concepto operaciones societarias, el punto de conexión referido a los traslados de sede de dirección efectiva o del domicilio social a la situación posterior

a 1 de enero de 2009 que sólo considera tales cambios cuando ni una ni otro estuviesen situados previamente en un Estado miembro de la Unión Europea.

- Se incorpora a la ley el que ya era criterio administrativo (por ejemplo en la Consulta V2404/2009) respecto de las anotaciones preventivas de embargo cuando corresponden a una misma deuda y hay varios inmuebles situados en distintas Comunidades Autónomas, respondiendo cada uno de la totalidad de la deuda. Conforme al artículo 42 del texto refundido del impuesto, la base imponible es el valor del derecho o interés que se garantiza aunque tiene dos límites: (1) No puede ser superior al valor real de los bienes embargados ni (2) al importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo. Con estos límites, se evita que la base imponible supere el valor de la pretensión del demandante y evita también la sobreimposición no deseada cuando deben practicarse diversas anotaciones preventivas derivadas de un mismo mandamiento de embargo en el que, en garantía del pago de una deuda, quedan gravadas una pluralidad de fincas garantizando cada una de ellas la totalidad de la suma asegurada, sin que se haya distribuido la responsabilidad entre las fincas.

Ahora bien, correspondiendo el rendimiento a la Comunidad Autónoma en el que tenga su sede el órgano registral competente, lo que no estaba resuelto era cómo determinar la cuota correspondiente a cada una de ellas singularmente cuando, en aplicación de los referidos límites, la base imponible de cada autoliquidación hubiera de reducirse. La solución que adopta la nueva ley es la que ya era criterio de la DGT:

- La cuota correspondiente a la anotación preventiva de embargo deberá repartirse igualmente entre las distintas Comunidades Autónomas afectadas.
- Además, si en alguna de las ellas el valor real de los bienes objeto de la anotación es inferior al importe de la cuota que le corresponda, la cuota correspondiente a tal Comunidad se limitará a dicho valor, y el exceso acrecerá la cuota de las restantes Comunidades Autónomas.
- En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el punto de conexión pasa a ser el domicilio fiscal del contribuyente en sustitución de la regla anterior, que lo fijaba en la Comunidad Autónoma donde se produjera la primera matriculación definitiva en España.

3.5. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y colaboración entre administraciones.

Una de las cuestiones que provoca la existencia de varias administraciones tributarias en un mismo país es la de los efectos del pago tributario hecho a una administración que no es la competente. De hecho, la Ley 4/2008 modificó recientemente la legislación del ITP y AJD para regular más específicamente esta materia. En la ley de cesión anterior, y por tanto con validez para todos los tributos cedidos y no sólo en el ITP y AJD, había dos preceptos claves. Por un lado, el artículo 47.3 dictaminaba que a cada administración competente había que presentarle la autoliquidación correspondiente al rendimiento producido en su territorio («Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Deter-

minados Hidrocarburos se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio») y por otro, el artículo 53.3 que cerraba el acceso a cualquier administración (singularmente a los Registros de la Propiedad) de los documentos respecto de los que no existiera un correcto y completo cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas («Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imponible sujetos a tributos que otra administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la administración interesada»).

La nueva ley dedica también dos preceptos a estas cuestiones (arts. 55.3 y 61.3) pero introduciendo un matiz de gran trascendencia sobre los efectos del pago. El resultado resumido de la combinación de estos dos preceptos es el siguiente:

- Lugar de presentación: los documentos y autoliquidaciones del ISD, ITP y AJD, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el de las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.
- Los documentos no presentados ante la administración tributaria competente no pueden ser admitidos por otra si contienen hechos imponible sujetos a tributos que la primera deba exigir.
- El cambio de redacción se produce cuando se establece que, cuando se presente un documento ante administración tributaria incompetente (que en principio debería ser altamente improbable por la precisión anterior), tal presentación no tendrá efectos liberatorios porque surten exclusivamente cuando se haga ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Con la redacción dada, que no distingue, la liberación debe predicarse tanto de la obligación material (el pago del impuesto) como de las formales.

3.6. Capacidad normativa sobre aspectos procedimentales.

Junto a los aspectos sustantivos, y a través de fuentes normativas de muy distinto rango, las Comunidades Autónomas han ido regulando en los años anteriores los aspectos procedimentales de los impuestos cuya gestión les ha cedido el Estado.

Entre los impuestos en los que existe capacidad normativa sobre aspectos formales es posible hacer una separación según su amplitud: en el ISD y en el ITP y AJD las competencias giran sobre la «gestión y liquidación», mientras que en los tributos sobre el juego y en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se extiende a la «aplicación de los tributos». Respecto de la situación anterior (Ley 21/2001) el único cambio ha sido referirse a «aplicación de los tributos» en lugar de referirse a gestión, liquidación, recaudación e inspección. Por lo tanto la situación prácticamente no ha variado más que en actualizar la terminología a la LGT de 2003.

Aunque la situación no haya variado no podemos dejar de insistir, y el comentario ya era válido con la ley anterior, en su sinsentido. En concreto en la paradoja de que se están dando las mayores competencias normativas en los impuestos sobre los que las Comunidades Autónomas tienen una menor experiencia gestora.

Tampoco se ha modificado, y entendemos que puede ser posible foco de confusión, el uso de una terminología equívoca para fijar el marco normativo del ISD y el ITP y AJD cuando se alude a «gestión» y «liquidación» como conceptos diferenciables. Especialmente si se confronta con el artículo 83 de la LGT (que señala que la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación) y con el 117 de la LGT (que toma la gestión tributaria por el todo y considera como parte, entre otras muchas funciones administrativas, la práctica de liquidaciones tributarias).

3.7. Otras cuestiones.

A modo de sucinto inventario se apuntan otras modificaciones sobre distintos aspectos.

- En relación con la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias se cambia el punto de conexión como consecuencia de la supresión del régimen de autorización previa para la organización y celebración de las combinaciones aleatorias.
- En cuanto al Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre la Electricidad, se especifica que es el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio el que proporciona el índice de entregas de los productos gravados y el índice de consumo neto de energía eléctrica, respectivamente.
- En la capacidad normativa autonómica sobre el IRPF y en la propia estructura normativa de este impuesto es novedad que:
 - Las Comunidades Autónomas puedan establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías. Lo que queda fuera de su alcance es la definición de tales conceptos o las situaciones personales y familiares comprendidas en cada uno de esos mínimos.
 - El único límite para la escala autonómica aplicable a la base liquidable general es que deberá ser progresiva.

- Se amplía el elenco de posibles deducciones en la cuota íntegra autonómica al permitirse sobre subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.
- Se permiten aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, que se definen en el artículo 78.2 de la LIRPF en un 7,5 por 100 con carácter general y en un 10 por 100 en las obras de adecuación por personas con discapacidad.
- Como ya se ha señalado al analizar anteriormente la LOFCA, las Comunidades Autónomas pueden asumir, por delegación del Estado, la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los tributos totalmente cedidos tradicionales, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Todo ello sin perjuicio de la labor unificadora del TEAC.
- Finalmente hay que referir, en el Título IV, los cambios habidos en los órganos de coordinación de la gestión tributaria entre las administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Por un lado, en el ámbito nacional, se crea el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, órgano que refunde los hasta ahora vigentes Consejo Superior de Dirección y Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria. Por otro, se mantienen, en cada Comunidad Autónoma, los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

IV. LEY 26/2009, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2010

En el ITP y AJD, con efectos desde 1 de enero del año 2010, se procede a actualizar la escala que grava la transmisión y rehabilitación de grandezas y títulos nobiliarios al 1 por 100 quedando como sigue:

Escala	Transmisiones directas	Transmisiones transversales	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros
	– Euros	– Euros	– Euros
1.º Por cada título con grandeza	2.568	6.438	15.435
2.º Por cada grandeza sin título	1.836	4.603	11.019
3.º Por cada título sin grandeza	732	1.836	4.417