

## **El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.**

*Iñaki Alonso Arce.*

*Inspector de Finanzas.*

*Hacienda Foral de Bizkaia.*

El pasado día 24 de mayo de 2002, viernes, se publicaba en el Boletín Oficial del Estado número 124 de este año 2002, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como la Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo, complementaria de la Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y también la Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del Cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006.

Con la publicación de esas tres Leyes en el Boletín Oficial del Estado culminaba el proceso de renovación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que debía encararse a lo largo del año 2001, debido a que, como de todos es sabido, el art. 1 del anterior Concierto Económico establecía la duración del mismo hasta el día 31 de diciembre de 2001.

Aunque no se pudo llegar al acuerdo de renovación del Concierto Económico dentro del plazo establecido por el Concierto Económico de 1981, y dejando de lado la polémica y posiblemente inconstitucional Ley de prórroga unilateral de la vigencia del Concierto Económico aprobada por las Cortes Generales en diciembre de 2001 (Ley 25/2001, de 27 de diciembre), durante los primeros meses de 2002 se retomaron las conversaciones entre los representantes de las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de cada uno de sus Territorios Históricos y los representantes de la Administración del Estado, llegando al final a un compromiso y acuerdo entre ambas representaciones en una reunión celebrada en el Ministerio de Hacienda en Madrid el día 20 de febrero de 2002, que sería formalizado como Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, reunida por última vez en su historia (pues con el nuevo Concierto Económico ha desaparecido esta Comisión, siendo sustituida en sus funciones por la Comisión Mixta de Concierto Económico) en sesión celebrada en Madrid el día 6 de marzo de 2002.

El propósito de las líneas que siguen es hacer un somero comentario de las novedades y modificaciones que el nuevo Concierto Económico ha supuesto en relación con las dos figuras más importantes de la tributación sobre el tráfico jurídico de los bienes, como son, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como sobre los aspectos que no se han modificado y debieran haber sido reformados con ocasión de esta, probablemente última, renovación total del Concierto Económico, por lo menos, seguro que última a causa de la caducidad del instrumento jurídico de materialización del Concierto Económico, puesto que el nuevo Concierto Económico no establece un plazo determinado para su vigencia.

### **El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el nuevo Concierto Económico.**

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, uno de los Impuestos llamados en principio a una serie de modificaciones de mayor calado que las realizadas al final, hay que partir de la idea de que, después de lo avanzado en la perfección técnica de su concertación en la reforma del Concierto Económico de 1997, en los momentos presentes podemos afirmar el carácter continuísta de la concertación realizadas en el vigente Concierto Económico, con la perpetuación de determinadas incorrecciones y de determinadas normas que han perdido completamente su sentido, a nuestro parecer, en los tiempos presentes, si es que lo tuvieron desde un punto de vista técnico en algún momento, cosa que dudamos (como en relación a la limitación para la aplicación de la normativa foral en función del período de residencia del causante o del contribuyente en territorio foral), si bien sí podemos aplaudir alguna que otra corrección técnica incorporada.

En primer lugar, debemos poner de manifiesto que el nuevo Concierto Económico, comienza el precepto dedicado al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (el art. 25, único integrante de la sección 6ª del Capí-

tulo I del Concierto Económico), estableciendo que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se considera un tributo concertado de normativa autónoma. Esto quiere decir que, cuando corresponda la exacción del mismo a las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en función de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, éstas aplicarán su propia normativa, no sujeta a ninguna restricción más que a la aplicación de las normas generales de armonización fiscal establecidas en los arts. 2 y 3 del vigente Concierto Económico.

En esto no vamos a encontrar novedades respecto a la situación anterior, salvo por la preponderancia que se da a este aspecto, al ser lo primero que se menciona de este Impuesto, dejando para un segundo término las normas de reparto de competencias de exacción del tributo entre las Haciendas Forales y la Administración competente de territorio común (la Agencia Estatal de Administración Tributaria o las Comunidades Autónomas a las que se ha cedido el Impuesto).

En este sentido, el anterior Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establecía primero las normas de exacción, haciendo una mención colateral al carácter de tributo concertado de normativa autónoma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que desde el punto de vista de la sistemática, se agradece la nueva redacción otorgada por el actual Concierto Económico, que parte de asentar la competencia normativa para entrar después en las competencias gestoras del tributo, siguiendo el esquema trazado en el art. 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y en el art. 1 del nuevo Concierto Económico, y uniformizando de esta manera la sistemática seguida en todos los Impuestos, pues ahora ya en todos los casos se comienza por analizar las competencias normativas de las Haciendas Forales y en segundo lugar se dan las reglas de reparto de competencias de gestión.

Ahora bien, esta aserto de que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto concertado de normativa autónoma no es completamente cierto, como tampoco lo era ni en la redacción original de 1981 ni en la resultante de la reforma realizada por medio de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, ya que pese a manifestarse así desde el primer momento, la limitación establecida en el apartado Dos del art. 25 del Concierto Económico, que obliga a aplicar, como luego veremos, la normativa vigente en territorio de régimen común en la exacción de los hechos imposables que corresponden a las Haciendas Forales cuando el causante o el contribuyente no hubiera acreditado un período de residencia determinado en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco con anterioridad al devengo del Impuesto (diez años en 1981 y cinco desde la reforma de 1997 y en el vigente Concierto Económico).

En estos supuestos, que se han ido viendo precisados o limitados con el paso del tiempo y las reformas operadas en el Concierto Económico, las Haciendas Forales deben aplicar la normativa común, por lo que para estos casos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no cumple la premisa inicial de ser un tributo concertado de normativa autónoma, sino que se convierte en un tributo concertado de normativa común, al no tener capacidad los Territorios Históricos de aplicar sus propias normas en este caso.

Dejando para un momento posterior el análisis de esa limitación a la aplicación de la normativa foral en los supuestos en que corresponde exaccionar el tributo a las Haciendas Forales, dediquemos un momento de atención a los puntos de conexión establecidos para repartir entre las Haciendas de los territorios forales y las Administraciones competentes de territorio de régimen común los distintos hechos imposables.

En este sentido, hay que manifestar que no se han incluido modificaciones importantes, si bien, sí ha habido una modificación sistemática respecto a la situación establecida con la reforma de 1997, que clarifica la aplicación de la limitación a la aplicación de la normativa foral mencionada y regulada en el apartado Dos del art. 25 del vigente Concierto Económico, ya que se ha dividido en dos partes el punto de conexión dedicado a las donaciones, según se refirieran a bienes inmuebles o al resto de bienes y derechos, y eso va a permitir ligar la norma de limitación de la aplicación de la normativa foral, norma con un fundamento antielusivo, exclusivamente para los supuestos que no sean bienes inmuebles, en el caso de donaciones y demás transmisiones gratuitas *inter vivos*, ya que en el caso de los bienes inmuebles no se puede hablar de motivos de elusión fiscal, por lo menos, hasta el momento en el que el desarrollo de la técnica y del conocimiento humano nos permita trasladar los terrenos y los bienes inmuebles de un lugar a otro del espacio físico.

Los cuatro supuestos en los que se atribuye la competencia exaccionadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las Haciendas Forales correspondientes son los siguientes:

a) Adquisiciones *mortis causa*.

Se mantiene el punto de conexión, con toda lógica, en la residencia habitual del causante para los supuestos de adquisiciones *mortis causa*, terminología que sustituye a la anteriormente empleada, que se refería a las

sucesiones, intentando de esta manera abarcar todos los supuestos de atribución gratuita de bienes y derecho por causa de muerte del contribuyente.

Además, se hace constar que este mismo punto de conexión es el que debe aplicarse para los supuestos de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, aspecto éste sobre el que inexplicablemente la reforma del Concierto Económico de 1997 no se había pronunciado, pese a que desde la reforma de 1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se incluye este supuesto como uno de los tres aspectos integrantes del hecho imponible.

Obviamente, con la redacción del Concierto Económico anterior se habían disipado las dudas por parte de las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con este aspecto, adoptando este criterio al realizar una interpretación lógica y sistemática, pero sin duda es un acierto su inclusión en el texto del Concierto Económico, que es la norma llamada en definitiva a distribuir las competencias tributarias entre las diferentes Haciendas que coexisten en el Estado español.

Pero además, el nuevo Concierto Económico establece que esa residencia habitual a tener en cuenta es la correspondiente a la fecha del devengo del Impuesto, aspecto éste que no se especificaba de manera expresa en el art. 26 del anterior Concierto Económico, si bien se consideraba por parte de las Normas Forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que debía ser de esta manera, por lógica sistemática, máxime atendiendo a la referencia a los cinco años anteriores al devengo para la aplicación de la norma de limitación de la aplicación de la normativa foral del Impuesto del apartado Dos del art. 26 del anterior Concierto Económico.

El alcance que puede tener este aspecto en relación con aspectos sustantivos de la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones foral es importante, máxime en relación con la adaptación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco<sup>1</sup>, debido a la inclusión de los títulos sucesorios forales en el hecho imponible de adquisiciones *mortis causa* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De esta manera, habrá que atender al momento del devengo del Impuesto en cada uno de los supuestos que tengan la consideración de adquisiciones *mortis causa* a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Bizkaia para verificar en cada uno de ellos la residencia habitual del causante o de la persona de la que provengan los bienes que se reciban a título sucesorio.

En este sentido, la figura más problemática que plantea el Derecho Civil Foral del País Vasco aplicable en el Territorio Histórico de Bizkaia en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de adquisiciones *mortis causa* es la de los pactos sucesorios con eficacia de presente, que tienen la consideración de títulos habilitantes de transmisiones hereditarias, con la peculiaridad de que producen la traslación del dominio de los bienes en vida del instituyente (futuro causante).

No consta una mención específica en el texto del Concierto Económico a la figura del instituyente y a su residencia habitual como elemento habilitante para la atribución de la competencia de normativa y exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pese a que así se había reclamado por parte de la representación vasca en la comisión negociadora del vigente Concierto Económico.

Ello hubiera sido lo deseable como mejor solución frente a este problema de atribución de competencias, pero en la medida en que no se ha producido la incorporación de esta regla en el Concierto Económico, habrá que realizar una labor interpretativa respecto a las normas de atribución de competencias en este sentido.

El Concierto Económico solamente habla de causante, pensando sin duda en atribuciones hereditarias coéneas o subsiguientes al fallecimiento de la persona titular de los bienes o derechos que se transmiten, pero en la medida en que los pactos sucesorios en el Derecho Civil Foral del País Vasco aplicable en el Territorio Histórico de Bizkaia permite la existencia de pactos sucesorios que tengan eficacia en vida del instituyente, todavía no causante en el momento de la atribución, y en la medida en que la normativa tributaria atribuye a estas adquisiciones la consideración de adquisiciones *mortis causa* o por cualquier título sucesorio a los efectos de su tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nos puede caer la duda sobre si respecto de ellos la atribución de competencia se corresponde con la residencia del instituyente en el

---

1. Puede consultarse el texto del Proyecto de Norma Foral de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco, aprobado por el Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia en sesión del martes día 4 de junio de 2002, en el ejemplar de esta revista correspondiente al mes de agosto de 2002, ref. 025.328, proyecto que actualmente se encuentra en tramitación ante las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia.

momento del devengo del Impuesto (lo que ya no admite dudas como hemos visto es que se debe referir al momento del devengo), aunque el Concierto Económico solamente hable de causante.

En opinión de quien suscribe este trabajo, la interpretación más acorde sistemática y teleológicamente es la que parte de entender que al hablar de causante, el Concierto Económico está englobando la persona de la que provienen los bienes en todos los supuestos que la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considere como atribuciones patrimoniales *mortis causa* o por cualquier título sucesorio, en la medida en que se corresponde la atribución de competencias que realiza el Concierto Económico con la estructuración del hecho imponible que realizan la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y además, esta interpretación se sustenta en que para ambas normativas los pactos sucesorios dan lugar a atribuciones patrimoniales *mortis causa* o equiparadas, tributando como tales. Así lo establece el art. 11 del vigente Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de territorio común, aprobado por medio del RD 1.629/1991, de 8 de noviembre, y el art. 10 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del DF 107/2001, de 5 de junio.

Es más, en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia este reconocimiento va a ser elevado a rango de Norma Foral por medio de la introducción de esta precisión en el art. 3 del Texto Refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a través del Proyecto de Norma Foral de Adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco.

Por último, la residencia habitual se define tal y como venía haciéndose desde 1997 en el Concierto Económico, con la salvedad de que se ha precisado en este caso, con un mayor grado de corrección técnica y acercando la regulación existente entre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que la misma se refiere al año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al devengo del Impuesto, superando la dicción anterior que hablaba de transcurso de mayor número de días de cada año en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin saberse muy bien a qué año se estaba refiriendo.

#### b) Donaciones de bienes inmuebles.

En este caso, el nuevo Concierto Económico mantiene la regla anteriormente vigente de que en las donaciones de bienes inmuebles el punto de conexión lo constituye el territorio de radicación del inmueble, incluyendo en este supuesto las donaciones de valores incluidos en el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, esto es, los valores representativos de la participación en entidades cuyo activo esté constituido en su mayor parte por bienes inmuebles sitos en territorio español.

La novedad que incluye en este sentido el nuevo Concierto Económico radica en que se independiza en dos letras diferentes la regulación del punto de conexión de las donaciones de bienes inmuebles respecto de los demás bienes y derechos transmitidos a título lucrativo por medio de actos *inter vivos*, permitiendo de esta manera discriminar los supuestos de aplicación de la norma antielusión de inaplicación de la normativa foral establecida en el apartado Dos del art. 25 del vigente Concierto Económico.

#### c) Donaciones de los demás bienes y derechos.

Se mantiene aquí la atribución de la competencia a las Diputaciones Forales cuando el donatario tuiviera su residencia habitual en el Territorio Histórico correspondiente en la fecha de devengo del Impuesto, pudiéndose predicar respecto de las mismas idénticas consideraciones a las realizadas al enjuiciar el tratamiento de las adquisiciones *mortis causa* en cuanto a la residencia habitual y la referencia novedosa a que deba considerarse a la fecha del devengo del Impuesto.

#### d) Contribuyentes no residentes en territorio español.

En la redacción original del Concierto Económico de 1981 no se reconocía a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco competencia alguna en relación con la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real de los contribuyentes no residentes en territorio español.

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regula dos maneras de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las llamadas obligación personal de contribuir y obligación real de contribuir. Respecto de la primera puede decirse que supone que los contribuyente por este Impuesto residentes en territorio español tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la totalidad de los bienes y derechos adquiridos, con independencia del lugar en el que éstos se encuentren.

Por su parte, en relación con la obligación real de contribuir, hay que decir que en este caso, el contribuyente no residente en territorio español tributa por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto de los bienes y derechos adquiridos a título lucrativo que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En 1981 no se reconoció a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco ninguna competencia ni normativa ni de exacción correspondiente a contribuyentes no residentes, pero con el transcurso del tiempo y de las modificaciones del Concierto Económico, singularmente a partir de la reforma operada en el Concierto Económico por medio de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, se relativizaba esa competencia estatal, en la medida en que se compartía abiertamente la exacción de los tributos en los que el contribuyente fuera no residente, y también, aunque más solapadamente, las competencias normativas, en la medida en que, aunque se seguía afirmando la competencia exclusiva del Estado para la regulación de los tributos de contribuyentes no residentes, el propio Concierto Económico establecía excepciones en las que se permitía la autonomía normativa en la obligación real de contribuir, singularmente en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Concierto Económico actualmente vigente ha suprimido la competencia exclusiva del Estado en materia de tributación de no residentes, delimitando cada sección del capítulo I dedicada a cada una de las figuras tributarias de nuestro sistema tributario la atribución de competencias normativas y de exacción en materia de no residentes.

Así, el art. 25.Uno.d) del vigente Concierto Económico, siguiendo lo establecido en el art. 26.Uno.c) del anterior Concierto Económico, establece que corresponde la normativa y la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las Haciendas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los supuestos en los que la totalidad de los bienes y derechos objeto de la transmisión estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, mientras que en los demás supuestos corresponde su tributación a la Administración del Estado, en la medida, además, en que no se produce atribución de competencias sobre tributación de no residentes a las Comunidades Autónomas de régimen común al no ser objeto de cesión la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

También se establece la atribución de las competencias normativas y de exacción a las Haciendas Forales en los supuestos de percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida en el caso de que el contrato se hubiera formalizado con entidades aseguradoras residentes en la Comunidad Autónoma del País Vasco o entidades aseguradoras extranjeras que operen en él. Obviamente, partiendo siempre de que estamos en supuestos en los que el contribuyente, el receptor de las cantidades derivadas del contrato de seguro sobre la vida, no fuera residente en territorio español.

Esta regla de la letra d) del apartado Uno del art. 25 del vigente Concierto Económico debe considerarse como una norma especial, frente a los supuestos contenidos en las letras a), b) y c) del mismo apartado y artículo, en la medida en que pueda haber supuestos de colisión entre ambas normas, por ejemplo, en la donación de un inmueble sito en Bilbao a un no residente, en la que, por aplicación de la letra b) debería tributar según el *ius loci* del inmueble, esto es, a la Hacienda Foral de Bizkaia, y por aplicación de la letra d), al ser un contribuyente por obligación real, solamente tributaría a la Hacienda Foral de Bizkaia si se transmitiera como único elemento de la donación, o por lo menos, junto con otros elementos también sitios o ejercitables en el País Vasco, pues en caso de que hubiera elementos sitios en territorio de régimen común, no cabría su tributación ante la Hacienda Foral de Bizkaia.

En opinión de quien escribe estas líneas, debe prevalecer la máxima de que la regla especial desplaza a la regla general, entendiendo que la regulación establecida en las letras a) a c) se corresponde con la obligación personal de contribuir, esto es, con contribuyentes residentes en territorio español, mientras que la letra d) se aplica exclusiva y excluyentemente a los supuestos de obligación real de contribuir, esto es, cuando el contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no resida en territorio español, con exclusión de la aplicación en estos casos de lo dispuesto en las otras letras.

Sí hay que matizar que dado que estamos hablando de obligación real de contribuir, y que de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en territorio de régimen común, en esta modalidad solamente se someten a tributación en el Estado español los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, la referencia a la totalidad de los bienes y derechos, debe entenderse realizada a los bienes y derechos localizados en territorio español, por lo que no sería óbice para la competencia de las Haciendas Forales el hecho de que en la misma

donación o herencia, además de los bienes localizados en territorio vasco, hubiera otros bienes localizados en el extranjero, en la medida en que no pueden someterse a tributación estos últimos en el Estado español.

Lo que debemos criticar en relación con el reparto de competencias realizado en materia de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el vigente Concierto Económico, es la no aceptación de la pretensión formulada por los representantes vascos en la negociación de atribuir la competencia a los Territorios Históricos cuando la mayoría de los bienes estuvieran localizados en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin llegar a exigir que la totalidad de ellos se localicen en el mismo.

Como se ha puesto de manifiesto por la doctrina especializada en diversas ocasiones, ello lleva al absurdo de que, por ejemplo, en una herencia de bienes situados en territorio español, con causahabiente residente en el extranjero, en la que la totalidad de los bienes radican en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la excepción de uno solo de ellos, y además, si se quiere, de un valor económico residual, que radica en territorio común, ello implica que la regulación y la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente le compete a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y no a las Haciendas Forales respectivas.

Ello, desde la óptica del respeto al principio de igualdad, puede llevar a resultados muy llamativos, ya que imaginemos el supuesto extremo de un causante con residencia habitual en Bilbao, con un patrimonio valorado en 6.000.000 euros, por poner un ejemplo, constituido por bienes muebles e inmuebles y derechos localizados en el Territorio Histórico de Bizkaia por importe de 5.999.000 euros, y por una cuenta corriente abierta en una oficina bancaria de Madrid con un saldo de 1.000 euros, no es competencia de la Diputación Foral de Bizkaia, sino de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Lo cual, además, puede dar lugar, en caso de que el causahabiente sea un descendiente en línea recta residente en Francia, por ejemplo, a que no estuviera exenta la herencia, mientras que en caso de que los 6.000.000 euros radicasen en el Territorio Histórico de Bizkaia sí hubiera estado exenta. Se ve que la situación que se crea lleva a consecuencias desproporcionadas.

Además, no se entiende muy bien por qué se ha mantenido de manera estricta en el nuevo Concierto Económico la exigencia de que la totalidad de los bienes y derechos transmitidos se localizasen en el País Vasco, cuando en el Impuesto sobre el Patrimonio, el nuevo Concierto Económico establece la misma regla de atribución a las Haciendas Forales de la tributación por obligación real de contribuir en los supuestos en los que la mayor parte de los bienes y derechos integrantes del patrimonio gravable estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el País Vasco.

La verdad es que no llegamos a comprender la razón de ser de que en uno de los Impuestos se mantenga la regla de totalidad de bienes y derechos, y en el otro la de la mayoría de ellos, lo cual quizás es más lógico o puede llevar a consecuencias más coherentes y menos disparatadas.

Incluso, quizás sería más adecuado haber optado por la propuesta que realizó la representación vasca en la negociación del Concierto Económico vigente, que pasaba, en los supuestos en que los bienes y derechos se localizasen en distintos territorios, por atribuir la competencia de exacción a cada Administración en proporción a los bienes radicantes en su territorio, si bien con aplicación de los tipos medios resultantes en cada caso atendiendo a la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y sometidos a gravamen por obligación real de contribuir en el territorio español.

De todas formas, hay que tener presente que los problemas se manifiestan en toda su crudeza en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, puesto que en el supuesto de donaciones, es mucho más fácil evitar la aplicación de esta norma, en la medida en que el contribuyente puede decidir si instrumenta en una sola donación la atribución de una serie de bienes y derechos de un mismo donante a un mismo donatario, o si por el contrario, lo instrumenta en tantas donaciones como bienes haya, o tantas donaciones como bienes haya en un determinado territorio, pudiendo de esa manera alterar el reparto competencial establecido en el Concierto Económico a su discreción y en función de los intereses que en cada momento se presente. Evitar los problemas que plantea en los supuestos de adquisiciones *mortis causa* e intentar evitar que el contribuyente pueda disponer de las normas de atribución de competencias en el caso de las donaciones aconsejaba haber introducido una modificación en la regulación de esta letra acorde con lo que se ha hecho en el Impuesto sobre el Patrimonio o bien siguiendo la propuesta de tributación a ambas Administraciones en función de los tipos medios de gravamen respectivos sobre la totalidad de los bienes, para no mermar la progresividad del tributo.

Dejando de lado ya los distintos puntos de conexión en materia de atribución de las competencias normati-

vas y de exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en obligación personal y en obligación real de contribuir que acabamos de comentar, nos queda un aspecto destacado, aunque no haya sufrido modificaciones en el vigente Concierto Económico, cual es la norma contenida en el apartado Dos del art. 25 del Concierto Económico.

El citado precepto dispone que, en los supuestos de adquisiciones *mortis causa* o percepción de cantidades por beneficiarios de seguros sobre la vida (letra a) del apartado Uno) y de donaciones de otros bienes y derechos distintos de los bienes inmuebles (letra c) del apartado Uno), siempre por obligación personal de contribuir, en los que en función de lo dispuesto en ambas letras correspondiera a las Haciendas Forales la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, éstas aplicarán las normas de territorio común siempre que el causante o el donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto, por lo que en estos casos se convierte, como ya dijimos, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en un tributo concertado de normativa común, pese a la dicción literal de la primera frase del art. 25 del Concierto Económico.

Esta norma carece de sentido en la actualidad, en la medida en que el art. 43 del vigente Concierto Económico ya establece normas generales para evitar los cambios de domicilio cuyo motivo fuera buscar una menor tributación efectiva, o puramente fiscales. En este sentido, es lógico que fuera suficiente con la aplicación de esta norma antielusión general, existente para todos los Impuestos, y no mantener una norma específica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, anteriormente ligada al plazo de prescripción del Impuesto pero ya desligada del mismo desde 1998, y que supone una presunción *iuris et de iure* de cambios de domicilio fraudulentos si la duración de la residencia en territorio foral es inferior a cinco años, injustificable desde el punto de vista técnico en los tiempos actuales.

Además, el agravio comparativo con el caso navarro es patente, ya que el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra no prevé una disposición similar, con lo que no alcanzamos a ver la diferencia de sentido entre ambas disposiciones, ni dónde radica el elemento diferencial que justifica establecer esa limitación en el caso vasco y no en el caso navarro, cuando Concierto y Convenio reconocen similares niveles competencias a las respectivas Haciendas Forales, y cuando las normativas vascas y navarra del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones guardan muchas similitudes, que son diferencias de ambas con respecto a la regulación vigente en territorio de régimen común.

Esta norma antielusión no se aplica si el causante o el donatario hubiera conservado la condición política de vasco regulada en el art. 7.2 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, esto es, cuando con anterioridad a adquirir la residencia en el País Vasco hubiera sido residente en el extranjero, que es a los que se reconoce en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco la condición política de vasco en el precepto citado, y para lo que se requiere a su vez que el no residente hubiera tenido con anterioridad a abandonar el Estado español su residencia en el País Vasco y no hubiera perdido la nacionalidad española.

Pero sumado a todo lo anterior, podemos encontrar problemas de aplicación técnica de la disposición mencionada, en la medida en que la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se aprueban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, reguladora actualmente del régimen de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas de régimen común, establece la posibilidad de atribuir a las mismas determinadas competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo tanto, las normas vigente en territorio común ya no van a estar constituidas exclusivamente por lo dispuesto en la Ley y en el Reglamento estatales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino también en las normas dictadas por cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común en el ámbito de sus competencias y dentro de los márgenes habilitados por la mencionada Ley que regula la cesión de tributos a las mismas, por lo que habrá que atender, aunque no lo diga el Concierto Económico, a las normas aplicables en el territorio desde el que se hubiera trasladado al País Vasco el causante o el donatario con anterioridad a adquirir la residencia habitual en uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que esas normas integran la regulación vigente en territorio común, y si no, el Estado debería haber establecido expresamente en el Concierto Económico que no se aplicarían esas normas autonómicas.

Pero, si eso es así, y parece lógico, ¿qué normativa aplicamos cuando el causante o el donatario, antes de obtener la residencia en el País Vasco, hubiera sido no residente en territorio español, sin gozar de la condición política de vasco? En este caso, ¿cuál es la norma vigente en territorio común?

Y en este orden de consideraciones, sin duda, el aspecto más problemático lo plantea la tributación de las

herencias cuyo causante o las donaciones cuyo donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación al devengo del Impuesto y proviniera de la Comunidad Foral de Navarra. En este caso, no se puede ver el sentido a la norma antielusión, en la medida en que se traslada de un territorio foral (Navarra) a otro territorio foral (País Vasco) sin sustancial variación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, sin ganar la exención desde una tributación importante, como en el caso de los ascendientes y descendientes que se trasladan desde territorio común a los territorios forales o a Navarra.

En este caso, ¿las Diputaciones Forales deben aplicar las normas vigentes en territorio común? Parece absurdo, en la medida en que ese causante o ese donatario no había tenido ninguna relación ni ningún contacto con el territorio común, y se le aplicaría una normativa fiscal totalmente ajena a la suya actual y a la tenida con anterioridad.

Es más, nunca habría ese problema si un contribuyente vasco va a Navarra en la medida en que el Convenio Económico no contiene esa limitación, y por lo tanto, parece ilógico que se produzca a la inversa.

Es cierto que con la literalidad del precepto parece que debiera aplicarse la normativa común, pero también es cierto que el Concierto Económico no realiza ni la más mínima mención a Navarra (situación que se repite en el Convenio navarro a la inversa), viven absolutamente a espaldas uno del otro, lo que provoca importantes problemas de desconocimiento y fricción, máxime cuando se trata de territorio fronterizos.

Esta omisión consciente y asumida por la representación del Estado como una máxima inderogable, supongo que por consideraciones políticas ante la ausencia de razones técnicas que la aconsejen, nos puede llevar a plantearnos que en el caso propuesto las Diputaciones Forales deben aplicar la normativa navarra, en la medida en que hay que concluir que para el Concierto Económico Navarra debe integrarse como parte del territorio común, en la medida en que se produce una oposición implícita entre territorio vasco y lo que no lo es, y todo eso se configura como territorio común, aun cuando a efectos del Convenio Económico Navarra sea también un territorio foral.

Es más, si hemos defendido la aplicación de las normas de las Comunidades Autónomas de origen del causante o del donatario que se traslada al País Vasco, se impone por mor del principio de igualdad que en el caso de los contribuyentes navarros, se les aplique su normativa.

En cualquier caso, lo que debería recomendarse es la supresión, como pedía la representación vasca en la comisión negociadora del actual Concierto Económico, de este precepto, por innecesario, problemático y no justificado desde el punto de vista técnico en los momentos actuales, tal y como se establece en el Convenio Económico.

Por lo que hace al resto de cuestiones establecidas en el Concierto Económico en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, supuestos de tributación a ambas Administraciones de donaciones de elementos atribuibles a ellas y de acumulación de donaciones, no se han producido modificaciones significativas al respecto, por lo que omitimos su comentario.

### **El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el nuevo Concierto Económico.**

En el nuevo Concierto Económico se ha disgregado la anterior sección dedicada a los Impuestos indirectos en diversas secciones, cada una para una de las figuras tributarias de la imposición indirecta, y así se dedica la sección 8ª del capítulo I del Concierto Económico al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concreto, los arts. 30 y 31. El primero se dedica a la atribución de competencias normativas y el segundo al establecimiento de los puntos de conexión para el reparto entre las distintas Administraciones de las competencias de gestión y exacción. Hay que adelantar que en este caso también, pocas son las novedades, o en su caso, muy sectoriales (caso de los puntos de conexión en concesiones administrativas), y no plantean tantos problemas de calado como los que hemos explicado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siguiendo la ya mencionada nueva sistematización uniforme del tratamiento de las distintas figuras tributarias por la que en primer lugar se establecen las normas de concertación de la capacidad normativa de las Instituciones forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en segundo término se establecen los criterios o puntos de conexión para distribuir las competencias de exacción de cada figura tributaria, el art. 30 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se dedica a determinar que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se considera como un tributo concertado de normativa autónoma con carácter general, esto es, que salvo en los supuestos en los que expresamente se dispone otra cosa en el propio Concierto Económico las Instituciones

forales competentes aplicarán sus propias normas a la hora de exaccionar los hechos imposables que sean de su competencia según los puntos de conexión que posteriormente comentaremos.

Ahora bien, en este caso, y siguiendo la situación anterior establecida en el Concierto Económico vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, se declara que hay dos excepciones a esa autonomía normativa, a saber: las operaciones societarias y las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro.

La representación vasca en la comisión negociadora del vigente Concierto Económico había solicitado la supresión de ambas limitaciones a la autonomía normativa foral, completando de esta manera sus capacidades normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y dentro de esa idea general de profundizar en la capacidad normativa en materia de imposición indirecta, una vez que se ha completado la atribución de competencias en materia de impuestos directos.

No obstante lo anterior, al final no se ha acordado esta ampliación de capacidades normativas, por lo que el gravamen de operaciones societarias y la parte del gravamen de actos jurídicos documentados, modalidad documentos mercantiles, correspondiente a las letras de cambio y otros documentos que realicen función de giro sigue siendo de competencia normativa estatal, por lo que las normas que al respecto aprueben las Instituciones forales deberán regular de manera idéntica ambos aspectos a como se realice en cada momento en territorio de régimen común, teniendo presente que ambas modalidades de gravamen no han sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas de régimen común en cuanto a su capacidad normativa, por lo que la regulación a respetar es la establecida en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1993 y en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1995.

Lo que sí ha precisado el nuevo Concierto Económico respecto al anterior en cuanto a la capacidad normativa de las Haciendas Forales en relación con la tributación de operaciones societarias y letras de cambio y documentos que realicen función de giro es que, no obstante ser de normativa común en estos casos, las Haciendas Forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso para cada período de liquidación, si bien en el primer caso deberán contener, al menos, los mismos datos que los modelos de territorio de régimen común, y en el segundo los plazos no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Como vemos, en el aspecto normativo no ha habido novedades sustanciales, salvo que se dedique un artículo del Concierto Económico específicamente a este aspecto, ya que incluso la precisión sobre la posibilidad de aprobar modelos y plazos de declaración por parte de las Instituciones forales que ahora se realiza, se entendía implícitamente reconocida en favor de las mismas, por lo menos, en cuanto a los modelos de declaración, pues tradicionalmente esta competencia siempre ha incumbido a las Instituciones forales del País Vasco en los supuestos de tributos concertados de normativa común.

Tampoco hay grandes novedades en cuanto a los puntos de conexión sobre exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico, ahora ubicados en el art. 31 del Concierto Económico, ya que siguen estableciéndose en forma de lista con ocho apartados dedicados a cada uno de los tipos de hechos imposables gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, ni el anterior Concierto Económico ni el actualmente vigente establecen una distribución de los puntos de conexión en función de las tres modalidades de gravamen establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino que se regulan todos conjuntamente, sin discriminar en función de esa ordenación sistemática.

Decimos lo anterior en la medida en que la Norma Foral (y la Ley) reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece en su art. 1 que el citado Impuesto grava tres modalidades diferentes del mismo: las transmisiones patrimoniales onerosas; las operaciones societarias; y los actos jurídicos documentados, dividiendo incluso esta última modalidad en tres conceptos diferentes: documentos notariales (cuota fija y cuota gradual), documentos mercantiles (letras de cambio, etc.) y documentos administrativos (anotaciones preventivas).

No obstante no realizar una enumeración de los puntos de conexión siguiendo esa ordenación sistemática, sí se pueden diferenciar en el art. 31 del Concierto Económico los puntos de conexión que se refieren a cada una de las modalidades de gravamen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al estar además enumerados de manera consecutiva siguiendo ese orden que hemos descrito.

Así, vamos a ir exponiendo los puntos de conexión relativos a cada una de las modalidades de gravamen:

a) Transmisiones patrimoniales onerosas.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, se someten a gravamen dos tipos diferentes de hechos imposables: por una parte, la transmisión onerosa *inter vivos* de toda clase de derechos del patrimonio de las personas físicas y jurídicas, salvo que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad o sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido (con algunas excepciones a este respecto y con el establecimiento de cinco supuestos de actos o negocios jurídicos equiparados a transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto); y por la otra, la constitución de derechos reales, préstamos, finazas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas (con algunas excepciones en este último caso y con varios supuestos equiparados a la constitución de esos derechos a efectos de liquidación y pago del Impuesto).

Teniendo presente lo anterior, podemos diferenciar los siguientes cuatro grupos de hechos imposables sometidos al Impuesto por esta modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas a los efectos de establecer su punto de conexión de exacción del Impuesto:

*i) Bienes inmuebles.*

El punto de conexión establecido tanto para las transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles como para la constitución y cesión onerosa de derechos reales sobre los mismos (incluso los de garantía) es el territorio en el que radique el inmueble, con lo que corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia cuando el inmueble transmitido o sobre el que recaiga el derecho esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Es un punto de conexión igual al establecido para las donaciones de bienes inmuebles sometidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal de contribuir, como hemos visto con anterioridad, y lo mismo que entonces, se establecía en el anterior Concierto Económico que las transmisiones de valores correspondientes a las entidades referidas en el art. 108 de la Ley 24/1988, de 26 de julio, del Mercado de Valores, tenían la consideración de bienes inmuebles.

Ahora bien, en el nuevo Concierto Económico se ha modificado este último aspecto, ya que no se sigue diciendo que las transmisiones de esos valores tengan la consideración de transmisiones de bienes inmuebles, pues ello ya resulta de lo dispuesto en la mencionada Ley del Mercado de Valores y en el Decreto Foral Normativo por el que se adaptó en 1988 la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia a lo dispuesto en la citada Ley, siendo innecesario además que el Concierto Económico se dedique a establecer o no ese tipo de equiparaciones, en la medida en que eso es competencia de las normas tributarias sustantivas y no de la norma dedicada a distribuir las competencias entre las Instituciones competentes llamadas a compartir la soberanía fiscal en el Estado español.

En cualquier caso, ahora se precisa que corresponde a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a las transmisiones de los valores referidos en el mencionado art. 108 de la Ley 24/1988, de 26 de julio, del Mercado de Valores, cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.

Con esta precisión se está mejorando técnicamente el precepto, en la medida en que se está refiriendo al punto de conexión y no a la tributación de la operación, por lo que es mejor que el establecido con anterioridad y que todavía se mantiene en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como hemos visto, pero no aclara todas las dudas que se podían suscitar en relación con este supuesto.

El art. 108 de la Ley 24/1988, de 26 de julio, del Mercado de Valores introdujo en el ordenamiento tributario del Estado español la exención en las transmisiones de valores representativos de la participación en el capital o patrimonio de entidades, pero estableció una serie de cautelas para evitar que se utilizase la interposición de personas jurídicas para transmitir inmuebles, ante la exención de la transmisión de valores y la tributación al 6 por 100 de su valor real de las transmisiones de bienes inmuebles.

Para que resulte de aplicación ese artículo y consiguientemente para que una transmisión de valores tribute como transmisión de inmuebles es necesario que el activo de la entidad esté compuesto en su mayor parte por bienes inmuebles situados en territorio español. Por ello, supone un avance que el punto de conexión se sitúe en el lugar en el que radiquen los inmuebles integrantes del activo de la entidad, pues ellos son los que cualifican la tributación por este supuesto, pero lo que no queda claro, y en este punto es criticable la nueva redacción del Concierto Económico, es si se requiere que la totalidad de los inmuebles radiquen en territorio vasco para que sean competentes las Haciendas Forales, o qué sucede en los casos en que hay inmuebles en

diversos territorios.

Quien escribe estas líneas es de la opinión que para poder entender que se refiere a la necesidad de que la totalidad de los bienes inmuebles radiquen en territorio vasco es preciso que el Concierto Económico así lo establezca expresamente, como ha hecho en el supuesto de la tributación por obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y ya hemos analizado, ya que siempre que el Concierto Económico establece una norma taxativa en este sentido lo hace expresamente, pero además, porque no hay ningún precepto que se oponga a que se produzca una tributación compartida entre distintas Administraciones en este Impuesto, como por ejemplo se ha establecido en las anotaciones preventivas, como luego tendremos ocasión de analizar con mayor detenimiento, y ello es lo más consecuente con la articulación técnica del Impuesto.

De esta manera, en los supuestos en que haya inmuebles sitios en territorio foral y en territorio común, la interpretación anterior nos llevaría a postular que la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a las transmisiones de los valores correspondientes sería competencia de la Administración foral y común correspondiente, tributando a cada una de ellas en función de los valores correspondientes de los inmuebles del activo de la entidad sitios en cada uno de los territorios.

Es cierto que desde la representación vasca en la comisión negociadora del vigente Concierto Económico se solicitó que se estableciera expresamente este supuesto, haciendo referencia a los porcentajes que representasen el valor de los inmuebles sitios en cada territorio, y esta pretensión no ha sido recogida en el texto finalmente acordado, pero también es cierto que en supuestos similares (anotaciones preventivas a realizar en Registros de diferentes territorios en el anterior Concierto Económico) se establecía expresamente un criterio de atribución diferente si no se quería compartir la tributación (que además ha desaparecido en el vigente Concierto Económico). Por lo tanto, aunque no sea una cuestión pacífica, podemos postular como posible la interpretación defendida con anterioridad, por ser la más coherente con la territorialización del rendimiento que persigue el Concierto Económico.

#### *ii) Bienes muebles, semovientes y créditos.*

En este supuesto, esto es, la transmisión onerosa de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución o cesión onerosas de derechos sobre los mismos, siguen estableciéndose idénticos puntos de conexión a los anteriormente vigentes, a saber: una norma general, por la cual la competencia corresponde a la Administración del territorio en el que tenga su residencia habitual el adquirente (sujeto pasivo) si es persona física, o su domicilio fiscal si es persona jurídica.

Se mantienen, por otro lado, las dos normas específicas que también se recogían con anterioridad, esto es: transmisiones de valores, en las que se atiende al lugar de formalización de la operación; y constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, o hechos imposables referidos a buques, embarcaciones o aeronaves, en que se atiende al territorio en el que tales actos hayan de ser inscritos.

Sí hay que puntualizar que el nuevo Concierto Económico da una enumeración más amplia de los supuestos de transmisión de valores, ya que ahora se ha superado esa escueta denominación por una enumeración más amplia de acciones, derechos de suscripción, obligaciones, participaciones sociales y títulos análogos. Por otro lado, en relación con los buques, embarcaciones y aeronaves, el actual Concierto Económico ha incluido la mención a las embarcaciones que antes no existía.

#### *iii) Préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones.*

En la tributación de la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, se mantiene la regla de que corresponde la tributación a la Administración del territorio donde radique la residencia habitual (persona física) o el domicilio fiscal (persona jurídica) del prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista.

Ahora bien, sí se han incluido nuevos puntos de conexión en relación con los préstamos garantizados con algún tipo de derecho real, no tanto por su trascendencia a efectos del gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas sino en relación a la tributación de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados.

Las nuevas reglas se refieren a los préstamos afianzados con garantía real y así se dispone que la competencia corresponde a las Haciendas Forales:

-Si está garantizado con hipoteca inmobiliaria, cuando los inmuebles radiquen en territorio vasco.

-Si está garantizado con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, cuando sean inscribibles estas garantías en territorio vasco.

-Si la garantía se correspondiese con bienes sitos en territorio común y foral o con garantías inscribibles en territorio común y foral, el préstamo tributará a las Haciendas Forales en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros, y en ausencia de especificación expresa, en proporción a los valores comprobados de los bienes.

*iv) Concesiones administrativas.*

Como ya hemos dicho, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, tributa la constitución de concesiones administrativas, con excepción de las que se refieren a infraestructuras ferroviarias o a inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos, puesto que estos tres supuestos son los únicos sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, en la actualidad puede decirse que la mayoría de concesiones administrativas tributan por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre todo, las relacionadas con las nuevas tecnologías, telecomunicaciones, Internet, etc.

Tanto el anterior Concierto Económico como el actual establece que las concesiones administrativas de bienes tributan a las Haciendas Forales cuando los bienes radiquen en el País Vasco, y las de ejecuciones de obras o de explotaciones de servicios, cuando éstos se ejecuten o presten en el País Vasco.

Ahora bien, sobre estas disposiciones, heredadas del Concierto Económico anterior, se establecen ciertas disposiciones novedosas. Así, se establece que las mismas reglas son aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas, en la medida en que la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece la tributación como concesiones administrativas de aquellos actos o negocios administrativos que supongan la atribución a un particular de la explotación de un servicio público o de la utilización privativa del dominio público.

Y se incluyen también nuevos criterios, importados de la Ley de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas de régimen común, respecto a supuestos de ámbito territorial superior al País Vasco. Así:

-En las concesiones de explotación de bienes (ejemplo: explotación de una autopista de peaje) que superen el ámbito territorial del País Vasco, el Impuesto corresponderá a las Haciendas Forales en proporción a la extensión que los bienes ocupen en territorio vasco respecto del total de la misma.

-En las concesiones de ejecución de obras (ejemplo: construcción de una infraestructura de transporte terrestre no ferroviario) que superen el ámbito territorial del País Vasco, el Impuesto corresponderá a las Haciendas Forales en proporción al importe estimado de las obras a realizar en territorio vasco.

-En las concesiones de explotación de servicios (ejemplo: concesión de una licencia de televisión privada) que superen el ámbito territorial del País Vasco, el Impuesto corresponderá a las Haciendas Forales en función de la media aritmética de los porcentajes relativos que representen la población y la superficie del País Vasco en relación con el total de Comunidades Autónomas afectadas por el servicio.

-En las concesiones mixtas (es decir, que participen conjuntamente de varias de las anteriores por un mismo cánón concesional) que superen el ámbito territorial del País Vasco, el Impuesto corresponderá a las Haciendas Forales por aplicación de los tres criterios anteriores en la parte proporcional que corresponda a cada parte de la concesión.

En último extremo, se incluye también una nueva norma de atribución de competencia, en este caso, de inspección, en los supuestos de concesiones administrativas de cualquier tipo que superen el ámbito territorial del País Vasco, que corresponderá a la Diputación Foral correspondiente al domicilio fiscal de la entidad concesionaria.

*b) Operaciones societarias.*

En relación con el gravamen de operaciones societarias, se mantienen sin modificación (salvo la referencia a Unión Europea en lugar de Comunidad Europea) los puntos de conexión anteriormente existentes en el Concierto Económico, a saber: domicilio fiscal en el País Vasco; domicilio social en el País Vasco, si su sede de dirección efectiva no está en la Unión Europea o estándolo, el citado Estado no grava con un impuesto similar la operación; o realice en el País Vasco operaciones de su tráfico, si ni su sede de dirección efectiva ni su domicilio social no están en la Unión Europea o estándolo, el citado Estado no grava con un impuesto similar la operación.

*c) Actos jurídicos documentados.*

La regulación de la modalidad de actos jurídicos documentados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados incluye el gravamen de tres supuestos heterogéneos, los docu-

mentos notariales, los documentos mercantiles y los documentos administrativos, por lo que el art. 31 del Concierto Económico dedica un apartado a cada uno de estos supuestos.

*i) Documentos notariales.*

Desde la reforma del Concierto Económico de 1997 se estableció una doble clasificación de los puntos de conexión correspondientes a los documentos notariales para evitar los problemas que históricamente había suscitado el punto de conexión establecido respecto al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

En el concepto de documentos notariales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se gravan dos supuestos totalmente distintos: por un lado, el gravamen propiamente documental, la cuota fija, correspondiente al papel timbrado de uso notarial, cuyo punto de conexión permanece en el lugar de otorgamiento del documento notarial; y por otro lado, la cuota gradual o gravamen proporcional, que supone gravar determinados negocios jurídicos que se instrumentan en escritura pública y se inscriben en un registro público, además de cumplir otros requisitos, y en los que el punto de conexión se establece en el territorio donde radique el registro en el que se debe inscribir el correspondiente acto o contrato.

*ii) Documentos mercantiles.*

Tributan por esta modalidad y concepto el libramiento o primer endoso en favor de un residente en territorio español (si el libramiento se había producido en el extranjero) de letras de cambio, documentos que realicen función de giro y emisión de pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie y por tiempo inferior a dieciocho meses.

Los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, que son los mismos que en el Concierto Económico anterior, son el lugar de libramiento para los documentos librados o emitidos en territorio español y el lugar de la residencia habitual (persona física) o domicilio fiscal (persona jurídica) del primer tenedor en territorio español de los documentos librados en el extranjero.

*iii) Documentos administrativos.*

Como ya hemos anticipado, tributan por esta modalidad las anotaciones preventivas expedidas para ser inscritas en un registro público que cumplan determinadas condiciones, supuesto en el que se ha simplificado ampliamente la definición del punto de conexión, pues el nuevo Concierto Económico establece que corresponde su exacción a la Hacienda Foral correspondiente cuando la anotación preventiva se practique en un Registro sito en su Territorio Histórico.

Ha desaparecido la anterior regla que decía que cuando una misma anotación afectase a bienes sitios en territorio foral y común, para no compartir la tributación entre ambas Administraciones, el punto de conexión se correspondía con el territorio en que radicase la autoridad que ordenase la anotación preventiva.

Al desaparecer esta norma en el nuevo Concierto Económico, si un mandamiento judicial de embargo incluye bienes inmuebles sitios en Bizkaia y en Cantabria, por ejemplo, la anotación preventiva correspondiente tributará a la Hacienda Foral de Bizkaia y a la Comunidad Autónoma de Cantabria en proporción a los valores correspondientes de los bienes sitios en cada uno de los territorios.

Ya decíamos al hablar de la tributación de las transmisiones de valores del art. 108 de la Ley 24/1988, de 26 de julio, del Mercado de Valores, que cuando el Concierto Económico ha querido establecer supuestos en los que ante la concurrencia de varias Administraciones solo correspondiera a una de ellas la exacción del Impuesto correspondiente, lo ha establecido expresamente, como se hacía hasta el 31 de diciembre de 2001 en relación con las anotaciones preventivas, y por lo tanto, cuando no lo establece, y el punto de conexión apunta a diversas Administraciones competentes, la tributación se reparte entre ellas.

Para concluir el presente comentario, simplemente nos resta afirmar que no son muchas las novedades que se han producido en el Concierto Económico en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las que se han producido han supuesto un avance y concreción técnica de la regulación jurídica de los puntos de conexión, pero se siguen echando de menos algunas reformas, alguna regulación nueva y la supresión de alguna de las normas existentes, por no justificarse técnicamente su mantenimiento en los momentos presentes.