

de algunos principios procesales y civiles en relación a los servicios financieros. La contratación masiva de estos instrumentos financieros unida a las exigencias de información y transparencia han generado una serie de obligaciones y deberes para las partes que han tenido que ser interpretados por nuestra jurisprudencia, en especial en los supuestos en que una de las partes contratantes es una sociedad mercantil.

El Tribunal Supremo toma en consideración: (i) el mayor número de operaciones realizadas por la entidad de crédito; y (ii) la condición de empresario profesional de toda sociedad mercantil. Y en este sentido impone al empresario unos deberes adicionales de diligencia y custodia contable de forma que sanciona mediante instituciones como la aceptación tácita o la responsabilidad frente a terceros de buena fe las conductas negligentes.

Y en consecuencia, en los conflictos judiciales planteados por las sociedades mercantiles en relación a la inexactitud de la contabilidad de las operaciones desarrolladas en el marco de los servicios financieros contratados, la sociedad mercantil debe desarrollar una actividad probatoria mayor frente a la entidad bancaria para poder desvirtuar la presunción de veracidad que existe en relación a su actividad contable.

EDUARDO TRIGO SIERRA y SERGIO SERNA CABRERA (*)

LAS NOVEDADES DE LA NUEVA LEGISLACIÓN ESTATAL REGULADORA DEL SUELO

1 · Introducción

Que nadie espere cambios espectaculares en la gestión del suelo a partir de la entrada en vigor de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo (en adelante, la «Ley de Suelo»). A pesar de los sustanciales cambios que introduce la nueva Ley de Suelo estatal, dado que son las Comunidades Autónomas las que han asumido la competencia de urbanismo con carácter exclusivo, el día a día de la actividad urbanística seguirá, en gran medida, la reglas marcadas por las normas urbanísticas autonómicas. Ha de recordarse, al efecto, que todas las Comunidades Autónomas, salvo las Islas Baleares, han aprobado completos códigos urbanísticos y que buena parte

de estas leyes de suelo tienen un carácter prolijo y pretensiones de exhaustividad, encontrándonos en la actualidad en una auténtica segunda etapa de esta evolución normativa, marcada por la sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo, que motivó la eclosión en la producción de leyes autonómicas sobre suelo, caracterizada por la aprobación de reglamentos de las leyes autonómicas.

Nos encontramos ante el enésimo cambio en la normativa estatal reguladora del suelo. Esta mutabilidad del Derecho estatal aplicable a un sector económico tan relevante como el de la gestión del suelo, materia prima del sector inmobiliario, no puede ser considerada como positiva. La seguridad jurídica queda afectada por los sucesivos cambios de política de suelo que hemos sufrido en los últimos años, abocándonos a una aplicación permanente del Derecho transitorio, puesto que la normas aprobadas tienen tan poco recorrido vital que el Derecho transitorio se convierte en la clave del Derecho urbanístico. Y no parece que con la nueva Ley de Suelo estatal esta situación vaya a cambiar, habida cuenta que se anuncia la elaboración de un texto refundido, imaginamos que para integrar los artículos que quedan vigentes del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992, labor de integración para la que se podría haber aprovechado la elaboración de la propia ley estatal.

En el presente artículo, huimos de un análisis exhaustivo de la nueva Ley de Suelo estatal, para centrarnos en el análisis de las cuestiones que en nuestra opinión resultan mas relevantes.

2 · Un nuevo enfoque de la regulación del suelo: los derechos y deberes de los derechos y deberes de los ciudadanos

La Ley de Suelo hace especial hincapié en justificar que pretende cambiar la orientación que hasta el momento mostraba la legislación urbanística estatal, basada en la regulación del derecho de propiedad, para ampliar la perspectiva a la relación de los ciudadanos con el suelo. Con acierto, la exposición de motivos de la Ley de Suelo afirma que, en el marco del urbanismo, el Estado no sólo es competente para regular las condiciones básicas de la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales en relación con el derecho de la propiedad, sino que también hay otros derechos afectados, tales como el de participación ciudadana en los asuntos públicos, el de libre empresa, el derecho a un medio ambiente adecuado y, sobre todo, el derecho a una vivienda digna y adecuada.

(*) Abogados del Área de Procesal y Derecho Público de Uría Menéndez (Madrid)

A estos efectos, la propia exposición de motivos declara que la Ley de Suelo define tres estatutos subjetivos básicos que pueden imaginarse como tres círculos concéntricos: i) ciudadanía en general en relación con el suelo y la vivienda; ii) régimen de la iniciativa privada para la actividad urbanística y iii) el estatuto de la propiedad del suelo definido como una combinación de facultades y deberes.

Pero este nuevo enfoque resulta más formal que material. Desde luego, la intención es razonable y hora era ya de remozar el modelo urbanístico que, desde la Ley del Suelo de 1956, ha seguido, en lo básico, la misma estructura. Ahora bien, la definición de los derechos y deberes de los ciudadanos en relación con el suelo que establece la Ley de Suelo de 2007 no termina de estar razonablemente construida, resultando una mera enumeración de reglas sin contenido sustantivo. No creo que pueda considerarse novedad alguna reiterar que todos los ciudadanos tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna, adecuada y accesible (letra *a*) del artículo 4) o que tienen derecho a «*acceder*, en condiciones no discriminatorias y de accesibilidad universal, a la utilización de las dotaciones públicas y los equipamientos colectivos abiertos al uso público» (letra *b* del art. 4).

Este último derecho da buena cuenta del escaso recorrido que el legislador ha querido dar a la definición de los derechos de los ciudadanos, puesto que, en lugar de definir de forma absoluta el derecho de los ciudadanos a usar todas las dotaciones y equipamientos públicos, limita su alcance a los «*abiertos al uso público*», lo que roza la tautología, porque no se alcanza a entender para qué hace falta establecer el derecho de acceso a las dotaciones y equipamientos que «*ya*» se encuentran abiertos al uso público; la novedad hubiera residido, precisamente, en prohibir que cualquier dotación pública sea utilizada, de forma privativa, por sólo algunos ciudadanos, a través de concesiones administrativas que, a pesar de ser formalmente legales, desvirtúan el fin primario de estos suelos, siendo ésta una práctica bastante extendida en nuestro país.

Tampoco los deberes de los ciudadanos se escapan de la falta de sustantividad que criticamos. Establecer que los ciudadanos deben respetar y contribuir a preservar el medio ambiente, el paisaje natural y urbano o el patrimonio histórico (artículo 5. *a*) está muy bien, pero sirve de poco, si se tiene en cuenta que estos deberes ya se encuentran recogidos en las correspondientes normas reguladoras y que la Ley de Suelo no establece mecanismo de reacción fren-

te al incumplimiento de estos deberes, ni tan siquiera de carácter sancionador. Mayor perplejidad produce el último de los deberes que enuncia el artículo 5 de la Ley de Suelo (letra *d*) que establece que los ciudadanos deben «*cumplir los requisitos y condiciones a que la legislación sujete las actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas [...]*»; pues claro, pero esto ya lo prevé la normativa estatal o autonómica reguladora de este tipo de actividades.

Ciertamente, no es sencillo establecer el estatuto jurídico de los derechos y deberes de los ciudadanos con respecto al suelo, pero para reiterar el constitucional derecho a una vivienda digna y adecuada, mejor no decir nada.

3 · El derecho de iniciativa privada en la urbanización

Una de las novedades que aporta la Ley de Suelo consiste en reconocer el derecho de los particulares, sean o no propietarios del suelo, para la actividad de ejecución de la urbanización en aquellos supuestos en los que haya sido reservada para sí por la propia Administración. Se pretende, ni más ni menos, reconocer en la normativa estatal la figura del agente urbanizador, que curiosamente ni se referencia, que ya ha sido acogida y regulada por, prácticamente, todas las normas urbanísticas autonómicas desde que irrumpiera, de forma novedosa y fresca, en la legislación urbanística valenciana a través de la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, reguladora de la actividad urbanística.

En síntesis, se trata de evitar el monopolio de la gestión urbanística en manos de los propietarios de suelo, permitiendo que cualquier particular, aunque no sea propietario de metro cuadrado de suelo alguno, lidere un desarrollo urbanístico. Literalmente, la letra *a*) del artículo 6 de la Ley de Suelo se refiere al derecho de iniciativa «*para la actividad de ejecución de la urbanización*», que podría identificarse, en un sentido estricto, con la ejecución material de las obras de urbanización, pero parece, más bien, que el legislador se quiere referir, en un sentido más amplio, también al resto de actividades que pueden englobarse en lo que comúnmente se denomina «*gestión urbanística*», y entre las que se encuentra la equidistribución de beneficios y cargas y la reparcelación.

A pesar de estas carencias terminológicas, que se explican por los malabarismos que el legislador estatal ha de realizar ante el complejo reparto de competencias en materia urbanística, cabe tener en cuenta que la Ley estatal: i) obliga a la normativa autonómica para que la elección de quien haya de

realizar la actividad de ejecución de la urbanización se haga mediante un procedimiento con publicidad y concurrencia; ii) permite que las Comunidades Autónomas prevean peculiaridades o excepciones a favor de la iniciativa de los propietarios del suelo, lo que puede leerse, no sin dificultad, como la posibilidad de privilegiar a los propietarios en determinados supuestos.

La normativa estatal marca unos mínimos que deben cumplir las normas autonómicas en la regulación del agente urbanizador, pero no parece que la regulación estatal del agente urbanizador resulte de aplicación inmediata sin mediación de la normativa autonómica. Resulta singular, desde esta perspectiva, que la Ley 3/2007, de 26 de julio, de medidas urgentes de modernización del Gobierno y de la Administración de la Comunidad de Madrid, haya derogado, pocos días después de haber entrado en vigor la Ley estatal de Suelo, la figura del agente urbanizador (llamada «*adjudicatario en concurso*» en la nomenclatura de la legislación urbanística madrileña), de forma que, hoy por hoy en la Comunidad de Madrid, sólo los propietarios de más del 50% de un ámbito urbanístico podrán desarrollarlo urbanísticamente, sin que se admita la concurrencia de terceros no propietarios; otro debate es el de si esta laminación del agente urbanizador es legal, habida cuenta de que el legislador estatal parece obligar a que las Comunidades Autónomas regulen la figura del agente urbanizador.

4 · Nueva regulación de las cargas urbanísticas

El sistema urbanístico español se ha caracterizado, al menos desde la Ley del Suelo de 1956, por trasladar los costes que conlleva el crecimiento de la ciudad, singularmente la ejecución de obra de urbanización y la obtención de suelo para dotaciones públicas, a los propietarios de suelo, a cambio del innegable beneficio económico que comporta poder urbanizar y edificar. Este esquema ha sido llevado hasta límites extremos en los que los municipios aprovechan los desarrollos urbanísticos para financiar todo tipo de actividades públicas, con el singular apoyo de los convenios urbanísticos. La jurisprudencia nos muestra cómo los ingresos derivados del urbanismo se han dedicado ilegalmente a fines tan variados como la adquisición de autobuses, la construcción de un vertedero municipal o la realización de actividades en *Euskera* (STS de 2 de noviembre de 1995, RJ 8060) o cómo se intenta evitar la licitación pública que debe presidir la ejecución de cualquier obra pública a través de permutas y convenios urbanísticos (Resolución de la Direc-

ción General de los Registros y del Notariado de 2 de febrero de 2004).

La nueva Ley de Suelo estatal mantiene el esquema previsto en la tradición urbanística española y prevé los siguientes deberes a quienes promuevan actuaciones de transformación urbanística: (i) entregar a la Administración pública de forma obligatoria y gratuita el suelo en el que el planeamiento dibuje viales, espacios libres, zonas verdes y las restantes dotaciones públicas; (ii) entregar libre de cargas el suelo en el que localice un porcentaje del aprovechamiento urbanístico permitido por el planeamiento que variará en la horquilla 5-15%, pudiendo llegar en situaciones motivadas hasta el 20% o rebajar el límite mínimo del 5% (de todas formas, la mayor parte de Comunidades Autónomas establecen una cesión fija del 10%); y (iii) costear y, si el planeamiento lo prevé, ejecutar el planeamiento.

Resulta novedoso el porcentaje de cesión de aprovechamiento urbanístico, dado que antes la cesión máxima legal era de un 10% del aprovechamiento, y la rotundidad con la que se establece que esta cesión de suelo que concretice el aprovechamiento de cesión debe realizarse «*libre de cargas de urbanización*».

Pero también resulta novedoso el alcance material de la cesión. El legislador estatal renuncia a establecer clases de suelo (al considerarlas una técnica urbanística) y se limita a definir, por una parte, lo que denomina situaciones básicas del suelo (suelo rural y suelo urbanizado), que tiene, sobre todo, consecuencias a efecto de valoraciones (artículo 12) y, en segundo lugar, el concepto de «*actuaciones de transformación*», que comprende tanto las actuaciones de urbanización como las llamadas actuaciones de dotación (artículo 14).

La clave, en cuanto a lo que ahora nos interesa, reside en que la normativa antecedente no contemplaba cesiones urbanísticas en los suelos que denominaba «*urbanos consolidados*», y así lo ha ratificado de forma contundente la jurisprudencia constitucional (un ejemplo en la STC 365/2006, de 21 de diciembre), mientras que, con base en la nueva Ley, las actuaciones de dotación, que pueden identificarse al menos parcialmente con actuaciones en suelo urbano consolidado, sí se encuentran sujetas expresamente a las cargas urbanísticas que hemos enunciado, por lo que se puede afirmar que la nueva Ley de Suelo conlleva un aumento de las cargas urbanísticas con respecto a la Ley antecedente.

En todo caso, convendrá dejar claro que el hecho de que la normativa estatal ya no acoja las categorías de suelo urbano, urbanizable y no urbanizable (tan asentadas en nuestro modelo urbanístico) no impide que las Comunidades Autónomas lo hagan, y de hecho todas las normas urbanísticas autonómicas recogen estas categorías y, aunque sólo sea por inercia, mantendrán estas denominaciones durante bastante tiempo.

Finalmente, resulta obligado hacer una referencia a la obligación de reservar un mínimo del 30% de la edificabilidad residencial prevista por la ordenación urbanística en el suelo que va a ser incluido en actuaciones de urbanización para la construcción de viviendas sujetas a algún tipo de protección pública (artículo 10), aunque no se trata, en puridad, de una cesión urbanística. Se trata, más bien, de una norma dirigida a las normas urbanísticas autonómicas para garantizar que esta técnica urbanística de fomento de la vivienda protegida mantenga una cierta homogeneidad, porque lo cierto es que prácticamente todas las normas autonómicas habían recogido de una o de otra forma esta reserva de suelo, variando ostensiblemente los porcentajes fijados y el sistema de cálculo. Las Comunidades Autónomas que no cumplan este porcentaje mínimo deberán adaptarse en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la ley o, en caso contrario, resultará inmediatamente aplicable el porcentaje del 30% y unos criterios de regulación fijados por la propia norma estatal (disposición transitoria primera); en cualquier caso, y de forma aparentemente contradictoria con esta vacatio de un año, la misma disposición transitoria primera de la Ley de Suelo establece que la reserva para vivienda protegida *«se aplicará a todos los cambios de ordenación cuyo procedimiento de aprobación se inicie con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, en la forma dispuesta por la legislación sobre ordenación territorial y urbanística»*.

5 · Implicaciones civiles de la nueva regulación

La Ley de Suelo aprovecha para aclarar conceptualmente la distinción entre finca, finca registral y parcela, de forma que define parcela como la *«unidad de suelo, tanto en rasante como en el vuelo o el subsuelo, que tenga atribuida edificabilidad y uso o sólo uso urbanístico independiente»*. Podrá parecer una innovación menor, pero no deja de ser representativo que nuestro sistema jurídico no contase todavía con una definición de estos conceptos y se utilizara de forma indistinta los términos finca y parcela.

Tampoco hay novedades en relación con los efectos jurídicos de la transmisión de fincas sobre los deberes urbanísticos. Como ya regulaba la normativa antecedente, el nuevo propietario de una finca queda subrogado en los derechos y deberes del anterior propietario, así como en las obligaciones por éste asumidas frente a la Administración competente y que hayan sido objeto de inscripción registral (siempre que se refieran a un posible efecto de mutación jurídico-real).

Sí resulta, en cambio, novedoso que la normativa urbanística estatal establezca que en los títulos de enajenación de terrenos debe hacerse constar: (i) la situación urbanística de los terrenos cuando, por ejemplo, se encuentren fuera de ordenación o se trate de viviendas sujetas a alguna modalidad de protección pública; y (ii) los deberes legales y las obligaciones pendientes de cumplir en las actuaciones de transformación urbanística. La falta de expresión de estos extremos cuando resulte necesario facultará al adquirente a rescindir el contrato en una plazo de cuatro años y a exigir la indemnización que proceda conforme a la legislación civil (artículo 18.3).

También resulta oportuno llamar la atención acerca de la regulación de las llamadas superficies superpuestas en las que sobre una misma superficie coinciden, en diferente cota, diversas propiedades y usos, cubriéndose de esta forma un vacío normativo (artículo 17.4). También se regula (artículo 19) la vertiente urbanística de las declaraciones de obra nueva, estableciéndose para las de obra nueva terminada que resulta exigible, además de la certificación de la finalización de la obra conforme a proyecto, la acreditación documental *«del cumplimiento de todos los requisitos impuestos por la legislación reguladora de la edificación para la entrega de ésta a sus usuarios y el otorgamiento, expreso o por silencio administrativo, de las autorizaciones administrativas que prevea la legislación de ordenación territorial y urbanística»*. Esta vaga y expansiva referencia a los requisitos previstos por la normativa reguladora de la edificación ha sido concretada por la Resolución-Circular de 26 de julio de 2007 de la Dirección General de los Registros y del Notariado en la obligación de depósito por el promotor ante cualquier notario de un ejemplar del Libro del Edificio, debiendo hacer constar el Notario *«en la correspondiente escritura la existencia del Libro del Edificio y su disponibilidad para cumplir con su obligación de entregar un ejemplar del mismo a cada uno de los usuarios del edificio»*, lo que, a la vista del volumen y extensión de algunos Libros de Edificio, puede provocar problemas prácticos.

6 · Límites de los convenios urbanísticos

Una de las novedades que más desapercibida ha pasado en la nueva Ley de Suelo atañe a los convenios urbanísticos, figura que nunca ha sido regulada de forma integral por la normativa estatal. La Ley de Suelo se limita a prohibir que los convenios urbanísticos (u otra modalidad de negocio jurídico) establezcan obligaciones o prestaciones adicionales ni más gravosas que las que procedan legalmente en perjuicio de los propietarios afectados (artículo 16.3).

Se trata de evitar una práctica muy consolidada en nuestra práctica urbanística. A través de convenios urbanísticos se superan todos los límites previstos por la normativa aplicable en relación con las cesiones urbanísticas, de forma que si la cesión que debía realizar el promotor era del 10% del aprovechamiento permitido, se convierte, por arte de magia del convenio, en un 15, 20 o 30%. Naturalmente, esta práctica violenta el principio de seguridad jurídica, puesto que el promotor nunca sabe, a ciencia cierta, cuál será el nivel de cesión exigido por el Ayuntamiento, que, por muy reglado que parezca el procedimiento urbanístico, siempre tiene la sartén por el mango. La prohibición de superar los límites de cesión previstos por la normativa aplicable ayudará a la extinción de este tipo de convenios que, en muchas ocasiones, no tenían una causa contractual conocida, puesto que era raro que el Ayuntamiento recibiese prestaciones económicas o materiales por tramitar planes urbanísticos que, en principio, eran conformes con el interés general, pues de otra forma no podrían tramitarse legalmente.

En todo caso, cabe advertir que la Ley de Suelo no prohíbe todos los convenios y que se limita a considerar nulas las cláusulas de los convenios que establezcan obligaciones o prestaciones adicionales o más gravosas que las que procedan legalmente «*en perjuicio de los propietarios afectados*», de donde podría colegirse que, si todos los propietarios aceptan mayores cesiones que las previstas legalmente, la causa de nulidad desaparece.

Esta limitación estatal de los convenios urbanísticos coincide con las previstas por otras normas autonómicas, siendo un buen ejemplo de ello la nueva redacción dada por la Ley 3/2007, de 26 de julio, de medidas urgentes de modernización del gobierno y administración de la Comunidad de Madrid, al artículo 245 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid, que establece que «*son nulos de pleno derecho los convenios urbanísticos de*

planeamiento, así como cualquier convenio o acuerdo, cualquiera que sea su denominación, que tenga por objeto definir los criterios de ordenación del futuro planeamiento urbanístico, o lo condicione de alguna forma mediante estipulaciones que establezcan la obligación de hacer efectivos antes de la aprobación definitiva, los deberes legales de cesión y, en su caso, los convenidos entre las partes que establezcan obligaciones o prestaciones adicionales más gravosas que las que procedan legalmente en perjuicio de los propietarios afectados».

7 · Nuevo régimen de valoraciones urbanísticas

Una de las más relevantes novedades de la Ley de Suelo consiste en un cambio radical del sistema de valoraciones del suelo, eliminando la referencia a la clasificación del suelo para determinar su valor, afirmando literalmente la exposición de motivos que es perfectamente posible desvincular clasificación y valoración de forma que «*debe valorarse lo que hay, no lo que el plan dice que puede llegar a haber en un futuro incierto*». Para ello, la nueva Ley de Suelo tan sólo tiene en cuenta dos situaciones básicas de suelo que ya hemos anticipado: suelo rural y suelo urbanizado.

Para la valoración del suelo rural, se abandona el método de comparación y se establece la capitalización de la renta anual o potencial, la que sea superior, de la explotación según su estado en el momento al que deba entenderse referida la valoración. En la valoración del suelo urbanizado, se distingue si el suelo no está edificado o si está en proceso de edificación o incluso construido. Para los supuestos de suelo no edificado, se aplica a la edificabilidad el valor de repercusión del suelo según el uso correspondiente, determinado por el método residual estático, descontando, en su caso, los deberes y cargas pendientes (artículo 23.1); para los supuestos de suelo edificado o en curso de edificación, el valor de la tasación será superior de los siguientes: (i) valor de la tasación conjunta del suelo y edificación por el método de comparación; y (ii) valor de la aplicación del método residual del suelo (artículo 23.2).

Para entender bien los cambios de este nuevo sistema de valoraciones hay que tener en cuenta que se abandona como referencia primaria el método de la comparación que era el acogido por la normativa antecedente. También debe tenerse en cuenta que el suelo urbanizado tiene un alcance muy restrictivo, y sólo se entenderá por tal aquel suelo «*integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población*», de

forma que un terreno solo tendrá consideración de suelo urbanizado cuando se acabe el proceso de gestión urbanística, y mientras este se produce, aunque se encuentre en curso la ejecución material de obras de urbanización, el suelo en cuestión tendrá la consideración de suelo rural.

Para mitigar la incongruencia que puede tener valorar un suelo en pleno proceso de gestión urbanística como suelo rural, la Ley de Suelo prevé las siguientes medidas: (i) indemnizaciones específicas si se produce la pérdida de la facultad de participar en actuaciones de nueva urbanización (artículo 24); (ii) valoración específica de las obras de urbanización en proporción al grado alcanzado de ejecución, asignándoles un valor entre 0 y 1 (artículo 25.2); y (iii) previsión de las denominadas tasa libre de riesgo y prima de riesgo (artículo 26.2).

En todo caso, los terrenos que, a la entrada en vigor de la Ley de Suelo, se encuentren clasificados como suelo urbanizable delimitado, ordenado o equivalente se valorarán conforme a la reglas previstas en la Ley antecedente (Ley 6/1998, de 13 de abril), siempre y cuando en el momento a que deba entenderse referida la valoración no hayan vencido los plazos para la ejecución del planeamiento o, si han vencido, sea por causa imputable a la Administración o a terceros. Nada se dice, por cierto, acerca de si la misma regla resulta aplicable para el suelo urbano no consolidado.

FELIPE IGLESIAS GONZÁLEZ (*)

NUEVAS CONDICIONES PARA LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (INTRODUCIDAS POR LA LEY DE REFORMA CONTABLE)

Introducción

La Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en el normativa de la Unión Europea, no sólo se dedicó a, como sería en principio de esperar a la vista de su título, modificar la normativa contable. También procedió a efectuar una serie de importantes modificaciones de la normativa tributaria, espe-

cialmente del Impuesto sobre Sociedades. Con ello se incumplía, una vez más, el mandato del art. 9.1 de la nueva Ley General Tributaria según el cuál: «Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título [...]», demostrando que el buen propósito queda muchas veces aparcado en el marco de las urgencias parlamentarias.

Debe decirse, no obstante, que con carácter general las modificaciones operadas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por esta Ley son una consecuencia o vienen causadas por las modificaciones contables, pues no se puede olvidar que la base imponible de dicho impuesto viene determinada por el resultado contable y, por tanto, una modificación de las normas que determinan el resultado contable es modificar el importe de la deuda tributaria. Pero una de las principales modificaciones no viene causada o inducida por la reforma contable, sino acaso tangencialmente. Esta modificación es la de la deducción por reinversión a cuyo régimen normativo se le da una nueva redacción.

Además de singularizarse por no venir motivada por la adaptación a la reforma contable, existe una segunda peculiaridad fundamental en la modificación de la deducción por reinversión y es que retrotrae su entrada en vigor a uno de enero de 2007, fecha de entrada en vigor de la modificación de esta deducción llevada a cabo por la Ley 35/2006, de reforma del IRPF. Las demás modificaciones posponen su entrada en vigor al primer periodo impositivo que se inicie a partir del uno de enero de 2008. Esta segunda característica es quizá la clave para entender el propósito normativo.

Con anterioridad a la Ley 35/2006, los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades para acogerse a la deducción por reinversión eran relativamente escasos. En concreto, en lo relativo a la reinversión en participaciones sociales sólo exigía una participación del 5% en el capital «de toda clase de entidades» (sic). Con ello se facilitaba el objetivo del legislador, que con la deducción por reinversión pretendía que las plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades tributaran al mismo tipo que las plusvalías en el IRPF. No obstante, en los últimos años la Dirección General de Tributos había comenzado en sus contestaciones a consultas de los contribuyentes a establecer restricciones cada vez más severas a los activos aptos para la reinversión, sin tener un claro apoyo legal. Con base en un interpretación que se decía finalista señaló que la reinversión en participaciones sociales no debía

(*) Profesor titular de Derecho Administrativo de la Universidad Autónoma de Madrid. Consultor de Uría Menéndez