



El régimen jurídico del Concierto Económico

Fernando de la Hucha Celador

EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Fernando de la Hucha Celador.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pública de Navarra.

Bilbao
2006

© **AD CONCORDIAM**

Diseño Cubierta: El Cajón

ISBN: 84-611-0148-0

DL: BI-1029-06

Impresión: Berekintza

AURKEZPENA

Bizkaiko Ogasun eta Finantza Saileko foru diputatua eta “Ekonomi Ituna Sustatzeko eta Zabaltzeko Elkartea. Ad Concordiam” delakoaren lehendakaria naizen neurrian, niretzat benetan da ohore handia Itun eta Hitzarmen araubideen arloan aditu eta espezialista izugarria den Fernando de la Hucha Celador jaunaren liburu hau aurkeztea, hain zuzen ere Nafarroako Unibertsitate Publikoko Zuzenbide Finantzario eta Zerga Zuzenbideko katedraduna dena.

Itunaren eta antolamendu juridikoaren arteko loturari buruzko azterlan honetan lehenengo eta behin Itunari dagokionez Euskadiko Autonomia Erkidegoko erakunde erkideek, eta baita lurralde historikoetakoek ere, jarrera juridiko eta ahalmenen arloan egiten duten interpretazio berrizalea azpimarratu behar da. Horrela bada, ikuspegi bikoitzetik abiatuta. hau da, eskubide historikoen berme konstituzionalarekiko eta Autonomia Estatututik datorren erakunde eta arauen bilba bereziarekiko lotura, egileak benetan egunerokoak diren bi gai lantzen ditu sakontasunez, bata erakundeen harmonizazio fiskalerako ahalmenen hedakuntza eta arauen bilbaren barruan foru arauak duten izaera legegilea eta, bestea, horien legezketasunaren kontrolerako eta/edo konstituzionaltasunerako araubidea.

Obra honek, eta baita Ad Concordiam Elkartearen itzalpean garatu diren beste batzuk ere, fiskalitate eta ogasun publikoari lotuta dauden gaien azterketa sustatzen eta zabaltzen jarraitzeko balio behar dute, bereziki Ekonomi Itunari dagokionez, ezagutza eta zabalkuntza hori Bizkaiko herritarren arteko atal ahalik eta handienetara iritsi dadin, guk uste dugulako ezinezkoa dela gure Lurraldeko biztanleek Euskadiko autogobernua bezalako erakunde hain garrantzitsua defendatzea baldin eta auzeraz ez badute erakunde hori ezagutzen eta errespetatzen.

José María Iruarrizaga Artaraz

"Ad Concordiam" Ekonomi Ituna Sustatu eta Aldezteko Elkarteko lehendakaria
eta

Ogasun eta Finantza foru diputatua.

PRESENTACIÓN

En mi condición de Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de Bizkaia y como presidente de la “Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico. Ad Concordiam”, es un honor presentar este libro del ilustre conocedor y especialista en los regímenes de Concierto y Convenio como es el catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pública de Navarra, D. Fernando de la Hucha Celador.

En este estudio sobre el engarce del Concierto en el ordenamiento jurídico, hay que destacar la novedosa interpretación de la posición jurídica y de las potestades de las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma de Euskadi, así como de los Territorios Históricos, en el Concierto. De este modo, bajo la doble perspectiva de su engarce en la garantía constitucional de los derechos históricos y en el peculiar entramado institucional y normativo emanado del Estatuto de Autonomía, el autor se centra en dos temas de absoluta actualidad como son el alcance de las facultades de armonización fiscal de las Instituciones y la naturaleza legislativa de las Normas Forales en el entramado normativo y el régimen de control de legalidad y/o constitucionalidad de las mismas.

Esta obra, como otras que se desarrollan al amparo de Ad Concordiam, deben continuar sirviendo para impulsar y divulgar el estudio de materias relacionadas con la fiscalidad y la hacienda pública, con especial referencia al Concierto Económico, a los más amplios sectores de la ciudadanía de Bizkaia, en la idea de que una institución tan importante para el autogobierno de Euskadi no puede ser defendida por la población de nuestro Territorio, si no se la conoce y respeta.

José María Iruarrizaga Artaraz

Presidente de la Asociación para la Promoción y Difusión
del Concierto Económico "Ad Concordiam" y
Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

ÍNDICE

I.-	INTRODUCCIÓN.	13
II.-	LA GARANTÍA INSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS: EXAMEN DE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES.	19
A)	La Disposición Adicional Primera de la Constitución.	21
B)	La Disposición Derogatoria Segunda y su alcance.	24
C)	El peculiar sistema de acceso de Navarra a la condición de Comunidad Foral y su relación con los territorios históricos del País Vasco.	27
D)	Alcance y significación de las expresiones “derechos históricos” y “territorios forales” en la Constitución de 1978.	31
III.-	CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS CONCIERTOS DESDE SU INSERCIÓN EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y ESTATUTARIO.	41
A)	El concepto de Concierto y el poder tributario de los territorios históricos.	43
B)	Las características materiales de los Conciertos Económicos; perspectiva histórica y proyección actual.	49
IV.-	LA LEY DEL CONCIERTO Y SU PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN.	63
A)	La ley ordinaria como mecanismo de aprobación de los Conciertos Económicos.	65
B)	El procedimiento de aprobación: especial referencia al papel de los territorios históricos y del Parlamento vasco.	68

V.-	POSICIÓN JURÍDICA Y POTESTADES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO EN EL CONCIERTO.....	77
A)	El Concierto Económico y el sistema de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco.....	79
B)	Las potestades de la Comunidad Autónoma y su incidencia en las facultades tributarias de los territorios históricos; especial referencia a las facultades de armonización fiscal.	82
	a) La Ley vasca de Armonización Fiscal.....	87
	a') Los elementos estructurales del IRPF y del IS susceptibles de armonización autonómica.	91
	b') Potestades armonizadoras del País Vasco y Haciendas locales.	95
C)	Conclusiones sobre las facultades del País Vasco deducibles del Concierto y de la normativa autonómica.	102
VI.-	POSICIÓN JURÍDICA Y POTESTADES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS EN EL CONCIERTO.	105
A)	Los límites de las potestades tributarias de los territorios históricos.	107
	a) Los límites establecidos en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.....	112
	b) Los límites establecidos en la Ley del Concierto.	116
	c) Los límites derivados del ordenamiento jurídico de la Comunidad Autónoma del País Vasco: especial referencia al monopolio de la potestad legislativa.	128
B)	La naturaleza legislativa de las Normas Forales de las Juntas Generales en los tributos concertados: argumentos constitucionales y estatutarios.	138
C)	Cuestiones adicionales sobre los límites a las potestades de los territorios históricos.....	152
VII.-	PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS EN EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL CONCIERTO.	155
A)	Los mecanismos arbitrales y jurisdiccionales.	157
B)	Los mecanismos preventivos de resolución de conflictos.....	170
C)	La resolución de conflictos tributarios entre los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.	178

VIII.- BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA.....	187
IX.- ÍNDICE DE ABREVIATURAS.	193

I.- INTRODUCCIÓN.

El Concierto Económico constituye la manifestación más relevante del autogobierno del País Vasco, por encima de cualquier consideración. O quizá deberíamos decir que se trata de la manifestación relevante del autogobierno de los territorios históricos que componen la CAPV que, indirectamente, repercute en la autonomía del ente territorial supraprovincial en el que se integran. Y ello porque cualquier posición política que se postule respecto del País Vasco (autonomía, relación federal con España o independencia) ha de partir de la autonomía financiera¹. El Concierto –o los conciertos con expresión añeja pero utilizable todavía hoy- ha sido objeto de estudios diversos y plurales desde las más variopintas perspectivas metodológicas, lo que puede haber llevado a confusión, al haber la mixtificación metodológica llevado a una cierta nebulosa sobre la etiología de la cuestión y a mantener posiciones apriorísticas en una u otra dirección.

En efecto, se puede abordar la cuestión desde una perspectiva histórica, desde una perspectiva económica –puesto que a su través se regulan las relaciones financieras con el Estado- y desde una perspectiva jurídica, tratando de determinar su posición y características dentro del ordenamiento jurídico. La mixtificación o simbiosis entre las diversas perspectivas metodológicas no suele ser un buen criterio a la hora de

¹ Como señalara MONREAL ZIA, G. en el prólogo a la obra (reeditada en facsimil) de ESTECHA Y MARTINEZ, J.M. Régimen político y administrativo de las Provincias Vasco Navarras. Diputación Foral de Bizkaia e Instituto de Derecho Histórico de Euskal Herria, Colección Clásicos de la Hacienda Foral, Bilbao, 1997, p. XI, “estatuaeren bilakaeari buruz adituak direnen iritziz, XXI, mendeko European zergatasunak garrantzi handia izaten jarraituko du identitate politikoaren elementua den aldetik”.

abordar el examen de cualquier materia –en nuestro caso, el Concierto- y ello debido a que cualquier ciencia no se define por el objeto que estudia sino por la metodología exclusiva que emplea para el estudio de dicho objeto². Así, del hecho de que el Derecho Financiero y la Hacienda Pública estudien el mismo objeto –la actividad financiera de los entes públicos- no se deduce que ambas ciencias sean similares porque diferentes son los instrumentos metodológicos utilizados para acercarse a una misma realidad.

Sirva este exordio para justificar en esta introducción el carácter y la metodología de nuestro estudio. Aventurados seríamos si pretendiéramos, dada nuestra formación eminentemente jurídica, realizar una labor especulativa –adornada con afirmaciones apodícticas- sobre los flujos financieros Estado-CAPV derivados del Concierto, sobre las balanzas fiscales respecto de otras Comunidades Autónomas (ahora que el tema está de moda con la propuesta de reforma del Estatuto de Catalunya) o sobre las bondades y deficiencias en la metodología de cálculo del cupo. Ello no es óbice para que, de forma excepcional, tengamos que recurrir a explicaciones económicas de normas jurídicas, basándonos para ello en los autores especializados³, a los que, en principio, seguiremos acriticamente dada nuestra carencia de conocimientos solventes para refutar, en su caso, las consideraciones vertidas.

En teoría, puede resultar más fácil la realización de un examen de la evolución histórica del sistema de conciertos, que sirva como introducción a las consideraciones sobre el vigente Concierto. Como es bien sabido, el país (o el pueblo) que no conoce su historia está condenado a repetir los errores que en el pasado se hayan cometido. Pero también la Historia (como ciencia y con mayúsculas) tiene sus instrumentos metodológicos que sólo los especialistas deben manejar con precisión. No obstante, la Historia del Derecho sí constituye una disciplina a la que los juristas no podemos ser ajenos, aun cuando serán los especialistas de dicha disciplina los que tengan la última palabra sobre la cuestión. En el tema del Concierto, abundan afortunadamente magníficas monografías y recopilaciones normativas⁴ sobre la cuestión que, sin embargo, han de ser tomadas con precaución debido a un doble orden de concausas: por un lado, existen trabajos de investigación realizados por historiadores cuyo

² Como magistralmente demostrara SAINZ DE BUJANDA, F. en Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario, recogido en Hacienda y Derecho, IEP, Madrid, 1975, volumen I, pp. 3-46.

³ Entre otros, SERNA DE LOS MOZOS, V. M. Atribución de competencias y asignación de recursos en la Comunidad Autónoma del País Vasco, Universidad de Deusto-Diputación Foral de Gipuzkoa, Donosti, 1994; más recientemente los documentos de trabajo y las monografías de ZUBIRI ORIA, I., por no abrumar al lector con una cita extensa de autores que han estudiado el Concierto desde la perspectiva económica o hacendística.

⁴ En este sentido es impagable la labor realizada por la Diputación Foral de Bizkaia y el Instituto de Derecho Histórico de Euskal Herria, iniciada en 1997, con la publicación del primer número de la colección “Clásicos de la Hacienda Foral”, seguido de volúmenes posteriores.

conocimiento jurídico-financiero dista mucho de ser el deseable para entender el verdadero significado del Concierto (aunque sí acierten al situarlo en su dimensión histórico-política); por otro lado, se corre el riesgo de desubicar históricamente los sucesivos Concierdos habidos a lo largo de la historia, obviando los cambios jurídico-constitucionales existentes. Ad exemplum, el vigente Concierto de 2002 no se puede enjuiciar aplicando los parámetros derivados, por ejemplo, de la Ley de 21 de julio de 1876 y del Real Decreto de 13 de noviembre de 1877 (en teoría, el primer Concierto), simplemente porque el marco normativo y político en que se integra es radicalmente distinto. Incluso si aplicamos los criterios actuales definitorios del Concierto es dudoso que alguna de las normas dictadas en el siglo XIX merezcan dicho calificativo, aunque ello será cuestión a dilucidar posteriormente.

El rastreo de los antecedentes históricos⁵ sólo se realizará cuando sea preciso para explicar, con parámetros actuales, determinadas características o normas del vigente Concierto, huyendo pues de realizar una exhibición de erudición tan gratuita como innecesaria para el propósito que preside nuestra metodología. Habrá, pues, referencias históricas pero situadas en su contexto jurídico-político, haciendo especial hincapié en que la traslación mimética de su contenido al estado actual de la cuestión no se produzca sic et simpliciter. Pero este buceo histórico se realizará de forma colateral e inserta en el objeto principal de nuestro estudio, para de dicho buceo deducir las características de los Concierdos económicos.

Más allá de ofrecer un estudio exegético del Concierto, nuestro propósito es examinar el mismo en su articulación ordinamental, acercándonos más a un estudio jurídico-constitucional que a un examen jurídico-tributario. Dicho en otros términos, no se trata tanto de determinar qué tributos están o no concertados, qué puntos de conexión se utilizan para determinar el poder tributario de las Diputaciones forales u otras cuestiones de indudable trascendencia práctica, cuanto de estudiar el engarce del Concierto en el ordenamiento jurídico bajo una doble perspectiva estudiada con poca frecuencia. En efecto, son abundantes⁶ los trabajos jurídicos que examinan el

⁵ Agradezco al profesor Gregorio Monreal Zía las observaciones y sugerencias realizadas a la hora de deslindar e interpretar, en clave histórica, las distintas normas relacionadas con los Concierdos, en especial las del siglo XIX. Amén de ello su condición de senador en las Cortes constituyentes permiten –junto con los Diarios de Sesiones– ofrecer una visión privilegiada de la gestación de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, garantía institucional del vigente Concierto. Circunstancias vitales o paradójicas de la vida han hecho que coincidamos en la Universidad Pública de Navarra, sin olvidar que fue mi profesor en la Universidad Complutense en la asignatura de Historia del Derecho.

⁶ La abundancia no presupone, sin embargo, sinónimo de calidad científica. Aunque tengan cierta antigüedad y necesiten un aggiornamento, constituyen estudios recomendables desde el punto de vista jurídico los de FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás-Ramón Los derechos históricos de los territorios forales, Ed. Civitas, Madrid, 1985, y DE LA HUCHA CELADOR, F. Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales, Ed. Civitas, Madrid, 1995. No obstante, sobre este último y tras profundas reflexiones haré en el corpus principal rectificaciones necesarias por razones de honestidad científica.

Concierto en su inserción en el ordenamiento constitucional español; esta perspectiva no puede ser descartada y será estudiada por nosotros, en especial para matizar o corregir determinadas opiniones que, con cierta ligereza, se han vertido al respecto. Menos abundantes son los trabajos enderezados a examinar desde una perspectiva jurídica el Concierto bajo el prisma de su inserción en el ordenamiento de la CAPV; son comunes trabajos, fundamentalmente bajo una perspectiva hacendística, orientados a examinar las relaciones financieras entre las Diputaciones forales y la CAPV o a estudiar las posibilidades del Parlamento vasco de armonizar las competencias tributarias de los territorios históricos, pero son más excepcionales los dirigidos a estudiar las relaciones normativas derivadas del Concierto⁷.

Esta segunda perspectiva nos obligará a examinar el entramado institucional y normativo derivado de la peculiar posición de la CAPV dentro del conjunto de Comunidades Autónomas que integran el Estado español, pudiendo afirmar ya desde esta introducción que estamos en presencia de la Comunidad con menor autonomía financiera (y esto no es una paradoja pese al sistema derivado del Concierto) y la más atípica desde el punto de vista jurídico-constitucional puesto que no está integrada por provincias sino por territorios forales⁸ (expresión que habrá que deslindar de la de territorios históricos porque no hay sinonimia entrabas). Bajo un prisma financiero (e incluso jurídico-político), cabe adelantar que la CAPV es una confederación territorial cuyo modelo de financiación choca con el modelo de financiación de las Comunidades de régimen común, pero que encuentra anclaje y garantía normativos en la Constitución española (en adelante, CE).

La gran paradoja de la CE –a la vista de la evolución posterior del sistema de financiación de las Comunidades de régimen común y de la previsible demanda de mayor autonomía tributaria por parte de determinadas Comunidades Autónomas, previa reforma estatutaria- es la asimetría entre el modelo político y el modelo de financiación, que cobra especial relevancia en el caso del País Vasco. En efecto, el modelo de financiación es cuasi-federal (confederal en el caso de Euskadi), mientras que el modelo político se asemeja a una descentralización sui generis, difícilmente reductible a esquemas de Derecho comparado⁹.

⁷ Y son prácticamente inexistentes los estudios jurídicos (e incluso económicos) dedicados a examinar las relaciones entre el Concierto vasco y el Convenio navarro.

⁸ Como veremos esta tesis chocará a los juristas partidarios de una lectura de la CAPV exclusivamente basada en la Constitución, sin tener en cuenta que también el ordenamiento vasco es un ordenamiento constitucional. La discusión que parece semántica encierra, sin embargo, importantes consecuencias prácticas.

⁹ Desde luego el llamado Estado español de las autonomías no es, bajo el prisma político, un Estado federal ni confederal (al menos si lo comparamos con modelos como Alemania o Suiza, respectivamente), pero tampoco es un Estado centralizado (modelo francés), ni un Estado regional (modelo italiano, con matices). Incluso –aunque se tuviera en cuenta- tampoco es asimilable al concepto de Estado integral utilizado por la Constitución de la II República.

Coherentes con los propósitos expresados anteriormente, comenzaremos por el examen de la inserción constitucional del régimen de Concierptos¹⁰ (o de Convenios¹¹) para posteriormente entrar a examinar el marco estatutario. Ello nos exigirá una inmersión en preceptos constitucionales que no son sólo válidos para el régimen concertado sino también para determinar la posición del régimen foral en el marco institucional. Sólo una vez cumplidos estos objetivos estaremos en condiciones de delimitar las características básicas del Concierto y su influencia en la potestad

¹⁰ Según ZABALA Y ALLENDE, F. El Concierto Económico. ¿Qué ha sido, qué es, qué debe ser? Diputación Foral de Bizkaia, Clásicos de la Hacienda Foral. Bilbao, 1998, pp. 127-128, la expresión “Concierto Económico” aparece, por primera vez, en el preámbulo del Real Decreto de 28 de febrero de 1878 (Primer concierto, por seguir la cronología histórica); en efecto, el citado preámbulo señala literalmente que “las Provincias Vascongadas, dentro ya del Concierto económico, contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas en igual proporción que las del resto de España”; no obstante, yerra el ilustre foralista cuando señala que la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley Provincial de 1882 denomine Convenio al entonces vigente Concierto Económico. El texto de la Disposición puede consultarse en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., p. 79. A esta recopilación nos remitimos cuando citemos normas históricas, salvo que se advierta lo contrario.

¹¹ La expresión “Convenios” (en plural) se utiliza, aparentemente como sinónimo de Concierto, en el art. 41.1 del EAPV. Quizá algunos hayan querido ver en esta sinonimia una perversa intención pensada para la eventual integración de la Comunidad Foral de Navarra en el País Vasco, algo que por cierto prevé a través de un mecanismo específico, la Disposición Transitoria Cuarta de la CE. Sin embargo, aquí la historia sí puede venir en nuestra ayuda para deshacer malosentendidos. Si bien es cierto que, de forma tradicional, el término Convenio se reserva al acuerdo con Navarra y el término Concierto (s) –en plural sólo aparece en el art. 41.2.f) del EAPV– a las relaciones financieras con las Provincias Vascongadas no es menos cierto que históricamente se ha utilizado, en ocasiones, de forma indistinta. Así, la Exposición de Motivos del Real Decreto de 24 de diciembre de 1926 (aprobatorio del Reglamento del Concierto Económico de 1925) señala literalmente “El Real Decreto de 9 de junio de 1925 aprobando el nuevo Convenio económico con las Provincias Vascongadas...”.

En cambio, el art. 45 de la LORAFNA sólo utiliza el término Convenio Económico cuando la expresión Concierto se ha utilizado esporádicamente en el pasado para referirse al régimen económico privativo de Navarra; así el art. 41 de la Ley de 5 de agosto de 1893 (de Presupuestos para el bienio 1893-1894) señala literalmente que: “El Gobierno podrá también concertar con la Diputación de Navarra...”; de igual manera, el art. 8 de la Ley de 28 de junio de 1898 (de Presupuestos para el bienio 1898-1899) señala que “El Gobierno concertará con las Provincias Vascongadas y Navarra...”. Las normas citadas pueden encontrarse en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M, op.cit, p. 237.

De igual manera se utiliza el término “convenio” referido a las provincias vascongadas en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley Provincial de 29 de agosto de 1882. En este caso, tomamos la citada de DE VICARIO Y PEÑA, Nicolás, Los Concierptos Económicos de las Provincias Vascongadas, Clásicos de la Hacienda Foral, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1997.

tributaria de los territorios históricos que integran la CAPV así como su incidencia en las relaciones normológicas entre los diferentes ordenamientos¹².

La última observación de este preámbulo ha de ir referida a la Comunidad Foral de Navarra que, formal y materialmente, no integra la CAPV. Ello no es óbice para que en ocasiones nos refiramos al sistema de Convenios¹³ –aquí la expresión va concatenada a la territorialidad de Navarra- dada su profunda similitud formal y sus diferencias materiales (en el plano de ejercicio normativo de las facultades tributarias y siempre *post constitutione*) con los Conciertos Económicos. Aquí la historia sí puede servir de ayuda siempre y cuando se deslinde correctamente la evolución política en el siglo XIX y se eliminen algunos mitos que todavía perviven sobre el *arreglo* de la cuestión foral en las Leyes de 25 de octubre de 1839 (común a las provincias vascongadas y a Navarra) y de 16 de agosto de 1841 (arreglo con Navarra o Ley Paccionada, expresión que repugnaba a Cánovas del Castillo). De igual manera sería conveniente matizar las consecuencias de la Ley de 21 de julio de 1876 (abolitoria de los fueros vascongados para algunos, origen del régimen de Conciertos para otros), en tanto en cuanto dicha norma así como la Ley de 1839 son expresamente citadas por la Disposición Derogatoria Segunda de la vigente Constitución.

¹² Aunque posiblemente las críticas sean merecidas, utilizamos el concepto de ordenamiento desde la perspectiva de Santi Romano, de forma que haremos referencia al ordenamiento estatal, al ordenamiento de la CAPV y al ordenamiento de los territorios forales; que los dos segundos se creen por partenogénesis del primero o que éste último pre o coexista con el primero no debe obstaculizar nuestra exposición.

¹³ Aunque en ocasiones se habló en nuestro ordenamiento de “concertar con la Diputación de Navarra” (entre otros en el art. 41 de la Ley de 5 de agosto de 1893, de Presupuestos para el bienio 1893-94, famosa porque desencadenó la Gamazada). Hay otros ejemplos donde concertar y convenir se utilizan como términos sinónimos.

II.- LA GARANTÍA INSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS: EXAMEN DE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES.

A) La Disposición Adicional Primera de la Constitución.

Existe consenso unánime¹⁴ en considerar que la inserción constitucional de los derechos históricos se produce sobre la base de la Disposición Adicional Primera de la CE que “ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, ordenando que la actualización de dicho régimen (cabe suponer que será el régimen foral y esta aparente perogrullada no es tal) se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Junto a ello, hay que tener presente a nuestros efectos las previsiones de la Disposición Transitoria Cuarta que prevé un mecanismo, democrático pero curioso dada la evolución posterior de los acontecimientos, para la eventual incorporación de Navarra a la CAPV así como la Disposición Derogatoria Segunda que señala que “En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogada la Ley de 25 de octubre de 1839, en lo que pudiera afectar a las provincias de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya”, añadiendo que “En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876”.¹⁵

La DA Primera de la CE no figuraba en el Anteproyecto originario y fue consecuencia indirecta de la enmienda 689¹⁶ del Grupo Parlamentario vasco, que no fue aceptada por la ponencia constitucional. Dicha enmienda tiene un interés histórico relevante porque conjugaba las actuales Adicional Primera y Derogatoria Segunda; al

¹⁴ Así, por todos, MONREAL ZIA, G. en La base foral del Plan del Lehendakari Ibarretxe dentro de la obra colectiva Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe, IVAP, Oñati, 2003, p. 142.

¹⁵ La fórmula empleada demuestra, al menos, una cosa: que ni siquiera el poder constituyente conocía el alcance y la vigencia de las leyes mencionadas en la derogatoria; ello no debe extrañar porque, ad exemplum, no conocemos ninguna norma fundamental del régimen franquista que declare expresamente derogada la Constitución de la II República.

¹⁶ Señalaba esta enmienda lo siguiente:

“1.- Se derogan las leyes de 6 y 19 de septiembre de 1837, 25 de octubre de 1839 y 21 de julio de 1876, quedando asimismo sin efecto cuantas disposiciones resulten incompatibles con la reintegración foral.

2.- Se devuelven a las regiones (sic) forales de Alava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya sus instituciones y poderes políticos originarios.

3.- Se renueva el Pacto Foral con la Corona, manteniendo el Rey en dichos territorios los títulos y facultades que tradicionalmente hubieran venido ostentando sus antecesores.

4.- Las regiones forales mencionadas que así lo decidieren podrán formar un único ámbito territorial, creando de común acuerdo las instituciones necesarias y conservando cada una de ellas las facultades que le sean propias y considere oportuno reservarse.

5.- Hasta tanto no se establezcan plenamente los órganos forales, el Consejo General Vasco u organismo foral competente ostentarán la iniciativa y capacidad necesarias para llevar a cabo la negociación con el Gobierno de la Corona, constitutiva de su régimen, funcionamiento y traspaso de facultades, cuyo resultado se someterá a refrendo popular”.

El texto y justificación de la enmienda, así como de la número 687, puede verse en Constitución española. Trabajos parlamentarios, Cortes Generales, Madrid, 1980, volumen I, pp. 392-394.

tiempo la enmienda 687 del mismo grupo proponía una nueva Disposición Final cuya redacción era muy similar a la actual Transitoria Cuarta. Obsérvese como se hablaba (sic) de “regiones forales”¹⁷ a las cuales se identificaba nominatim, en tanto que los efectos de la derogación de las leyes decimonónicas no se ceñía a los territorios que actualmente componen el País Vasco sino que se extendía también a Navarra. Se partía de la base del Pacto con la Corona, empleando unos términos muy similares a los utilizados en el Congreso de los Diputados en 1918, pero sin llegar a proclamar de forma explícita al País Vasco (o vasconavarro) como titular del autogobierno¹⁸.

El resultado de la Disposición Adicional Primera en su redacción actual fue consecuencia del rechazo a la enmienda 689 y de la presentación de una enmienda in voce suscrita por distintos grupos parlamentarios¹⁹, que fue aceptada por unanimidad, incluidos los diputados del grupo nacionalista vasco²⁰.

¹⁷ No hemos conseguido encontrar fundamento alguno a la utilización del término “regiones forales”, en especial para despejar las dudas sobre el sustantivo empleado.

¹⁸ Como ocurrió con el Manifiesto de las tres Diputaciones vascas de 17 de diciembre de 1917 que sirvió de base al proyecto de ley de 1918 solicitando la restauración foral.

¹⁹ En concreto, dicha circunstancia se produjo en la sesión de 20 de junio de 1978 de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas; el debate puede examinarse en Constitución española, op.cit., volumen II, pp. 1758-1772. Una afirmación del diputado Arzalluz Antía suscita, todavía hoy, un debate interesante; en concreto cuando señaló que “Es un tema éste, el de los derechos forales, que somos conscientes de que no es exclusivo de los cuatro territorios forales históricos que superviven tras la implantación del Estado liberal en España. Hay evidentemente otras tradiciones forales que cayeron ante el embate del centralismo...”. Y conviene retener esta afirmación –acrecentada tras las intervenciones de otros portavoces parlamentarios quienes afirmaron la existencia de otros territorios forales en España distintos de las provincias vasco-navarras- porque la fórmula constitucional deja en el aire la duda de quiénes son los territorios forales a que alude la adicional primera, algo que al menos quedaba claro en la enmienda derrotada del Grupo Parlamentario vasco.

²⁰ En puridad, la norma sufrió un intento de modificación por parte de la Comisión Constitucional del Senado (BOC de 6 de octubre de 1978) donde se proponía que la reintegración y actualización de los derechos históricos se llevaría a cabo de acuerdo entre las instituciones representativas de dichos territorios y el Gobierno. La derogación de las Leyes de 1839 y de 1876 se extendía subjetivamente a los cuatro territorios forales, y se limitaba objetivamente en cuanto pudiera suponer abolición de derechos históricos, lo cual resolvería el problema –vid infra- de los conciertos sobre todo si se parte de la tesis de que su anclaje en el ordenamiento estatal se produce, precisamente, con la Ley de 21 de julio de 1876. No obstante, el Pleno del Senado (BOC de 13 de octubre de 1978) volvió a la redacción primitiva del Pleno del Congreso. Algunos comentaristas de la Constitución entienden que con la fórmula definitiva se buscó un punto de encuentro entre los parlamentarios vascos y la mayoría parlamentaria, en cuya virtud la Disposición Adicional veda las pretensiones de aquellos de lograr una ley paccionada para actualizar el régimen foral pero abre las puertas a la negociación de la actualización a través del Estatuto de autonomía. Tal es la opinión de ENTRENA CUESTA, Rafael en la obra colectiva dirigida por GARRIDO FALLA, Fernando Comentarios a la Constitución, Ed. Civitas, Madrid, 1980, p. 1754.

Por su parte, la Disposición Transitoria Cuarta (aunque desde el estudio del Concierto tenga una importancia menor, salvo que se produjera el mecanismo de incorporación de Navarra a la CAPV en cuyo caso habría que estudiar la inserción del Convenio en el mecanismo de financiación del ente autonómico) fue consecuencia de una enmienda consensuada por los grupos parlamentarios de UCD, Socialistas del Congreso y Nacionalista vasco.

B) La Disposición Derogatoria Segunda y su alcance.

Por el contrario, la Disposición Derogatoria Segunda no aparecía ni en el Anteproyecto ni en el dictamen sobre el mismo de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Congreso²¹. Conviene tener presente que, no obstante la aceptación de la enmienda in voce que originó la Adicional Primera, subsistía el problema de la pervivencia en el ordenamiento de leyes abolicionarias de los fueros vascos, aun cuando creemos que la referencia genérica a la derogación de cuantas normas se opongan a la Constitución era suficiente para considerar derogadas las leyes de 1839 y de 1876. De forma simbólica (coincidiendo con el aniversario de la promulgación de la segunda de las leyes citadas) en la sesión plenaria de 21 de julio de 1978 se presentó una enmienda in voce por parte del diputado Herrero de Miñón²², a la que el propio autor atribuye una dimensión afectiva y no normativa al entender que el contenido de las Leyes de 1839 y de 1876 era irrelevante y caduco²³.

El problema es que una norma jurídica –y más una Constitución– no está para contener disposiciones afectivas, sino normativas, de tal manera que algún efecto jurídico tendrá la meritada disposición derogatoria, sobre todo en lo que toca a la Ley de 1876 por su relación directa con el régimen de conciertos. Y ya veremos cómo hay opiniones para todos los gustos sobre el carácter de dicha norma –incluso desde los juristas y políticos vascos–; en efecto, desde quienes piensan que fue la norma que abolió definitivamente los fueros hasta quienes opinan que fue la norma de la que trajeron causa los sucesivos conciertos económicos (desde 1877 hasta 1937 en el caso de Bizkaia y Gipuzkoa y desde 1877 hasta 1981 en el caso de Araba). No entraremos en la discusión parlamentaria sobre si la derogación de ambas leyes suponía el restablecimiento de la situación jurídica de los territorios vascos anterior a 1839 (temor del diputado Fraga), puesto que la cuestión queda resuelta con la referencia al art. 2 del Código Civil²⁴, en cuya virtud por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiera derogado.

La Disposición Derogatoria segunda de la CE, pese a la opinión de ilustres constitucionalistas que le siguen negando valor normativo²⁵, tiene a nuestro juicio una

²¹ El dictamen puede verse en el BOC núm. 121 de 1 de julio de 1978 y en Constitución española, op.cit., volumen II, pp. 1803-1835.

²² El texto de la enmienda –coincidente con la redacción final de la CE– y el debate puede verse en Constitución española, op.cit., volumen II, pp. 2550-2552.

²³ La ausencia de referencia a Navarra es explicada por el enmendante al considerar que la Ley de 1839 fue la base de una solución pacífica para dicho territorio foral en el marco de una España total. Aunque no lo mencione, se está refiriendo a que la Ley de 16 de agosto de 1841 (referida exclusivamente a Navarra) resolvió respecto de dicha provincia el problema foral.

²⁴ La enmienda in voce fue aprobada por 249 votos a favor, 14 en contra y cuatro abstenciones.

²⁵ Así, ALZAGA VILLAMIL, O. en Constitución Española de 1978. Comentario sistemático, Ed. Del Foro, Madrid, 1978, p. 977 y ss., afirmaba al hilo del comentario conjunto de dicha disposición y de la adicional primera de la CE que su significado es el de un “mero gesto

relevancia fundamental porque sirve para explorar prospectivamente el concepto de los derechos históricos de los territorios forales, de forma que la reivindicación de éstos y su actualización en los marcos constitucional y estatutario habrá de hacerse teniendo en cuenta la derogación de las leyes de 1839 y de 1876 en la medida en que supusieran amputación de derechos cuya titularidad correspondiera a las Diputaciones forales. De tal manera que no cabe compartir la tesis de que se trate de una disposición carente de contenido normativo porque servirá para perfilar, ex constitutione, esos derechos cuya reintegración y actualización se llevan a cabo por la Disposición Adicional Primera. Y la investigación histórica de los derechos de los territorios forales –a la que ha dado pie la propia jurisprudencia del TC- exige contemplar aquéllos sin las amputaciones que pudieran suponer las normas decimonónicas derogadas y ello aunque pueda plantear un problema de difícil resolución para quienes –legítimamente- piensan que el origen de los conciertos está en la Ley de 21 de julio de 1876²⁶, ya que se produciría una paradoja en cuya virtud la derogación de ésta dejaría desnudo normativamente el sistema tradicional de relaciones financieras entre el Estado y las provincias vascas.

Aunque por razones elementales permanezca extramuros de nuestro propósito principal, conviene hacer alguna referencia a la Disposición Transitoria Cuarta de la CE no en lo que atañe a los aspectos procedimentales de la eventual –y cada vez más lejana- incorporación de Navarra a la CAPV sino a la peculiar vía de actualización de los derechos históricos (y no sólo de éstos) llevada a cabo por la ahora Comunidad Foral. Porque resulta cuanto menos sorprendente, desde un prisma constitucional, el distinto tratamiento seguido por el Estado para dar cumplimiento a la Disposición Adicional Primera en el caso de Navarra y en el caso de los territorios que actualmente integran la CAPV. El problema parte de la afirmación en cuya virtud la actualización del régimen foral se llevará a cabo, *en su caso*, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía²⁷. Dejando de lado la tautología que supone la referencia al propio texto constitucional, el problema viene representado por la remisión a los Estatutos de Autonomía y por la enigmática expresión “en su caso”. ¿Cabe la actualización sin Estatuto de Autonomía o, dicho en otros términos, sin integración y/o constitución de los territorios forales en Comunidad Autónoma?

histórico de comprensión hacia el pueblo vasco”, añadiendo que “no se trata de expresiones genuinamente técnico-jurídicas que impliquen fuerza de obligar”.

²⁶ Así, entre otros, GARRIDO FALLA, F. en *Comentarios....*, op.cit., p. 1796; FERNANDEZ, Tomás-Ramón, op.cit., p. 186.

²⁷ Para MUÑOZ MACHADO, S. *La Disposición Adicional Primera de la Constitución* dentro de la obra colectiva dirigida por MARTIN-RETORTILLO, S. *Derecho Público Foral de Navarra*, Ed. Civitas-Gobierno de Navarra, Madrid, 1992, p. 223, dicha disposición “ha constitucionalizado los fueros”, añadiendo que “la mención constitucional al foralismo es nueva en nuestra historia”, afirmación ésta última harto discutible, porque el art. 144 de la Constitución de Bayona hacía referencia expresa a los Fueros –si bien en distinto sentido-, como bien ha recordado MONREAL ZIA, G. *La base foral....*, op.cit., p. 130.

La respuesta, a nuestro juicio, debe ser positiva por cuanto las Comunidades Autónomas son entidades contingentes a la vista del art. 137 de la CE, puesto que ninguna provincia está obligada constitucionalmente a constituirse o a pertenecer a Comunidad Autónoma alguna. Además, el art. 143.1 de la CE reconoce el derecho a la autonomía a las provincias limítrofes (adjetivo que plantea problemas en los que no vamos a entrar), los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica (respecto de las que no se exige la condición geográfica de ser limítrofes). Avanzando en nuestro razonamiento, hubiera sido perfectamente posible la actualización del régimen foral y de los derechos históricos de cualesquiera de las provincias vascas sin necesidad de integración en ninguna Comunidad Autónoma, de forma que se crearía una categoría (provincia o región foral) que tendría unas competencias –las derivadas de sus derechos históricos- superiores quizá a las de una Comunidad Autónoma. Pero lo grave de la mezcolanza entre territorios forales y Comunidades Autónomas –que la Adicional primera parece promover- es que la actualización de los derechos históricos de aquellos puede parecer que se transmitan a éstas, cosa radicalmente falsa porque tales derechos son inmanentes e intransmisibles, circunstancia ésta que cobra especial relevancia en el caso de los territorios que conforman la CAPV, que será siempre una Comunidad autónoma pero nunca una Comunidad foral²⁸.

²⁸ Con lo que se plantearía el curioso problema dialéctico –caso de activarse positivamente la Disposición Transitoria Cuarta de la CE- de determinar el modo de integración de una Comunidad Foral (Navarra) en una Comunidad Autónoma (País Vasco). Coincidimos, empero, con LOPERENA ROTA, D. cuando hace una doble afirmación: por un lado que “el Proyecto del lehendakari [Ibarretxe] deja definitivamente inviable la Disposición Transitoria 4ª de la Constitución”; por otro, que dicha disposición “quedó sin valor jurídico el día que se puso en vigor el Amejoramiento”. Vid. Navarra y el nacionalismo compatible, dentro de la obra colectiva Estudios sobre la propuesta...., op.cit., pp. 110-111.

C) El peculiar sistema de acceso de Navarra a la condición de Comunidad Foral y su relación con los territorios históricos del País Vasco.

La afirmación anterior entronca con el carácter con que se predica esta consideración respecto de la provincia foral de Navarra, cuya inserción en el ordenamiento constitucional suscita alguna perplejidad, al menos desde el punto de vista procedimental, en especial teniendo en cuenta su peculiar vía de acceso a la autonomía que bien pudo ser utilizada, por las razones históricas que veremos, por parte de los territorios históricos que conforman la CAPV²⁹. Existen, en este punto, dos posiciones encontradas, legítimas ambas desde el punto de vista teórico. En primer lugar, quienes consideran que Navarra no es una Comunidad Autónoma y, por otro, quienes consideran que Navarra es una Comunidad Foral, concepto en el que pretenden operar una simbiosis competencial entre los derechos históricos que como territorio foral le corresponden y los derechos anudados a su condición de Comunidad Autónoma. El debate, lejos de pertenecer al plano teórico, tiene una enorme trascendencia práctica por un triple orden de cuestiones: en primer lugar, porque el art. 145.1 de la CE prohíbe la federación de Comunidades Autónomas (sic) pero nada dice sobre la federación de Comunidades Autónomas y provincias o regiones (aunque tengan régimen foral) no integradas en aquéllas; en segundo lugar, porque está en juego la interpretación de la Transitoria Cuarta de la CE y, por último, porque las relaciones financieras entre Navarra y el Estado –a través del Convenio Económico– guardan una similitud cada vez más evidente con el régimen de Concierptos³⁰.

²⁹ Como afirmara MUÑOZ MACHADO, S. en Derecho Público de las Comunidades Autónomas, Ed. Civitas, Madrid, 1982, vol. I, pp. 278-279, “no discuto con ello que históricamente se hayan seguido procedimientos singulares en relación con el reconocimiento o renovación de los Fueros, lo que afirmo es que la Constitución no los ha recogido y, siendo así, no hay más fórmulas que las constitucionales –la aprobación de un Estatuto de Autonomía– para que un territorio reciba la autonomía propia de las Comunidades Autónomas”, añadiendo que “no de menor trascendencia es el problema de considerar que si la vía del Amejoramiento del Fuero, tal y como se ha seguido en el caso de Navarra, es distinta y marginal a la vía estatutaria, pero conduce a la máxima autonomía permitida por la Constitución, resultaría también admisible que utilizaran la disposición adicional primera los territorios históricos forales integrados en la actualidad en la Comunidad autónoma del País Vasco, lo que conduciría, simplemente, a la liquidación de esta Comunidad por un procedimiento realmente insólito” Su tesis es que mientras subsista la CAPV no pueden emplear la vía utilizada por Navarra “sencillamente porque ya cuentan con un Estatuto de autonomía que es lo mismo a lo que conduce la vía de actualización del Fuero de acuerdo con la disposición adicional primera de la Constitución”.

³⁰ Si hablamos de Concierptos en plural es por las razones que veremos posteriormente; no vamos a exponer razones históricas derivadas de la división entre fueristas y autonomistas, sino que haremos un razonamiento derivado del vigente texto constitucional de consuno con el examen del EAPV.

Que Navarra no se considere una Comunidad Autónoma deriva para el principal sostenedor de la tesis (Bartolomé Clavero) de razones procedimentales. En efecto (dejando de lado el procedimiento especial de acceso a la autonomía de Ceuta y Melilla), hay dos procedimientos fundamentales para el acceso a la condición de Comunidad Autónoma: la vía *lenta* del art. 143 de la CE y la vía *rápida* del art. 151 de la propia CE³¹ utilizable en principio sólo, según la Transitoria Segunda, por los territorios que en el pasado hubiera plebiscitado afirmativamente proyectos de Estatuto de Autonomía y cumplieran determinados requisitos³². Pues bien, Navarra no se acogió al procedimiento del art. 143 ni al del art. 151 para constituirse en Comunidad Foral, lo cual plantea la duda razonable de si el incumplimiento de las previsiones constitucionales puede determinar su no consideración como Comunidad Autónoma³³. La aprobación de la LORAFNA y el acceso a la autonomía se realizó sobre la base de la invocación del derecho histórico (lo cual es correcto con matices) previsto en el primer apartado de la Adicional Primera de la CE pero a través de un procedimiento inexistente³⁴, salvo que el derecho histórico de Navarra sea incompatible con la consulta democrática del Proyecto de Ley (que no se realizó) o salvo que alguien explique de forma convincente (y, como veremos la doctrina del TC que se refiere a la cuestión no reúne este calificativo) cuál es el hecho diferencial vasco respecto de Navarra y porqué las tres provincias vascas no pudieron acogerse a este procedimiento sui generis, evitando, por ejemplo, el referéndum del Estatuto³⁵. Ad

³¹ No sólo se trata de procedimientos distintos por la rapidez o lentitud, sino por la mayor o menor asunción de competencias en los momentos iniciales.

³² Por esta vía accedieron a la autonomía el País Vasco, Cataluña y Galicia más Andalucía que no cumplía el citado requisito. Y cabe recordar que durante la II República, Navarra no plebiscitó ningún Estatuto.

³³ Es la opinión de CLAVERO, B. Entre desahucio de fuero y quiebra de Estatuto: Euskadi según el doble plan del Lehendakari en Estudios sobre la propuesta..., op.cit., pp. 155-156, donde señala que “no parece que haya dicho la última palabra la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en el sentido, como bien se sabe, de asimilar la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra ni más, por decirse fuero, ni menos, por llamarse ley, que con un Estatuto. No parece que sea así aunque materialmente por su contenido le resulte. De tal funge y como tal opera. Más formalmente es otra cosa ante todo por lo dicho de no ajustarse a la previsión constitucional al propósito. Si la jurisprudencia constitucional hubiera sido consecuente, se habría sencillamente cuestionado la propia constitucionalidad de la vía navarra...”

³⁴ Basado en los pactos autonómicos de 1981 suscritos entre UCD y el PSOE.

³⁵ Aunque en la STC 76/1988, de 26 de abril -sobre la que habrá que volver porque plantea el problema básico sobre eventuales transferencias de derechos históricos desde los territorios forales hacia la CAPV- se ofrecen pistas para resolver la cuestión, derivada de la pluriprovincialidad de la CAPV (integrada por tres regiones o territorios forales) frente a la uniprovincialidad de Navarra. En otros términos, en el caso del País Vasco son tres territorios forales los que se unen para crear un ente inexistente -la Comunidad Autónoma- mientras que en el caso de Navarra se produciría una especie de novación subjetiva entre la Diputación Foral y la Comunidad Foral. No vamos a profundizar en la cuestión porque nos alejaría del tema

maiores hay que tener en cuenta que ya de forma temprana el TC declaró que “la idea de derechos históricos no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias”³⁶.

Si la tesis defendida fuera correcta se plantearía otro problema tangencial pero importante consistente en determinar si Navarra en el futuro puede integrarse en Euskadi prescindiendo del procedimiento de la Transitoria Cuarta e invocando un procedimiento sui generis derivado de sus derechos históricos. Si así se ha hecho para acceder a la autonomía (saltándose de forma aparente los procedimientos constitucionales) no habría razón alguna para negarle esta posibilidad.

El preámbulo de la LORAFNA y sus arts. 1 y 2.1 constituyen un corpus normativo muy llamativo al respecto; en ningún momento el citado preámbulo habla de su constitución en Comunidad Foral (o en la simbiosis entre derechos históricos y autonómicos operada por la citada norma); simplemente es un pacto, formalizado mediante Ley³⁷, donde la representación de la Administración del Estado y de la Diputación Foral acuerdan la modernización del régimen foral³⁸. Por su parte, el art. 1 (a diferencia de lo que ocurre con su homónimo del EAPV³⁹) señala que Navarra “constituye una Comunidad foral” –es decir que la LORAFNA no es constituyente de la Comunidad Foral sino que ésta es preexistente a dicha Ley⁴⁰, y por último, el art. 2 se refiere a los derechos originarios e históricos de la Comunidad Foral, sin referencia alguna a las competencias no derivadas de los derechos históricos que se asumen por mor de la distribución operada por los arts. 148 y 149 de la CE.

principal de nuestro trabajo. Porque si bien la CAPV no existía antes de la CE, tampoco existía –valga la expresión– la parte autonómica de la CFN. Es decir, el procedimiento puede ser correcto para el mejoramiento y actualización de los derechos históricos de Navarra, pero dudoso para la adscripción de competencias autonómicas que no entroncan con los citados derechos.

³⁶ STC 123/1984, de 18 de diciembre; esta idea es reiterada entre otras en la Sentencia 76/1988, de 26 de abril.

³⁷ ¿Por qué la citada Ley es Orgánica? Simplemente porque está aprobando un Estatuto de Autonomía, con todas las especialidades, procedimentales y sustantivas que se quieran.

³⁸ Obsérvese el carácter democrático del procedimiento que prescinde del referéndum popular.

³⁹ El art. 1 del EAPV señala que el pueblo vasco “se constituye” en Comunidad Autónoma como expresión de su nacionalidad y para acceder a su autogobierno. En términos similares se pronuncian los arts. 1 de los Estatutos catalán, gallego y andaluz. En cambio la LORAFNA no alude a que su condición de Comunidad Foral sea expresión de su condición de nacionalidad, aunque tampoco se define como región, de modo que se trataría de una rara avis teniendo en cuenta que el art. 2 de la CE reconoce y garantiza el derecho a la autonomía a las nacionalidades y regiones.

⁴⁰ La tesis sería admisible respecto de las competencias derivadas de los derechos históricos, pero muy difícil de mantener respecto de las competencias autonómicas que se unen a las anteriores, simplemente porque antes de la CE no había Comunidades Autónomas ni Comunidades forales.

Por el contrario, constituyen mayoría los defensores del carácter de Comunidad Autónoma (bajo la específica denominación de Foral) de Navarra⁴¹; de forma rotunda y tratando de resolver el problema planteado más arriba, se señala que “el art. 1 de la Ley declara que Navarra constituye una Comunidad foral. El verbo es lo suficientemente polivalente para tener un sentido meramente declarativo al conjugarlo en tiempo presente, constituye porque ya es una Comunidad. No se establece que se constituye en Comunidad porque ello implicaría que se crea en virtud de la Ley Orgánica, lo que tratando de una entidad con tan acrisolado régimen foral es rotundamente falso. (...) No puede crearse dicha Comunidad Foral desde la Ley de Amejoramiento, puesto que tal carácter le está reconocido por la Constitución en la disposición adicional primera”⁴². No obstante, la discusión quedó zanjada (aunque discrepemos de la doctrina sentada) por el TC en su Sentencia 16/1984, de 6 de febrero donde tipifica a Navarra como Comunidad Autónoma, aunque reconozca el hecho de que el acceso a su actual régimen autonómico se haya llevado a cabo por una vía peculiar; paradójicamente no entra a valorar si esa vía peculiar (expresión literal del TC) es o no constitucional. Dicho en otros términos, Navarra accedió a la autonomía –concepto inexistente antes de la CE, ya que resulta incompatible con ésta entender subsumible la foralidad en la autonomía- por la vía novedosa y única de la Adicional Primera pero excluyendo el segundo párrafo de la misma, lo que supone una interpretación muy peculiar de la famosa expresión “en su caso” (relativa a la actualización general del régimen foral y referida a la propia CE y a los Estatutos de Autonomía), a la que nos referíamos anteriormente.

⁴¹ Sin pretensión de exhaustividad y entre otros COSCULLUELA MONTANER, L.M., MUÑOZ MACHADO, S., RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., DEL BURGO; J. Ignacio, todos ellos en sus colaboraciones en la obra colectiva Derecho Público de Navarra, cit supra.

⁴² COSCULLUELA MONTANER, L.M. Ley de Amejoramiento: elaboración, naturaleza y principios, en obra citada en nota anterior, p. 286.

D) Alcance y significación de las expresiones “derechos históricos” y “territorios forales” en la Constitución de 1978.

Avanzando en nuestro propósito, conviene determinar –y la cuestión no es tan intrascendente como pudiera parecer- cuáles son los territorios forales y qué son los derechos históricos, teniendo en cuenta que el genitivo (derechos históricos de los territorios forales) empleado por la Adicional Primera exige determinar primero el titular subjetivo de los citados derechos. En efecto, la norma suprema del ordenamiento no ampara y respeta cualesquiera derechos históricos de nacionalidades, regiones o provincias sino sólo los que sean predicables o atribuibles de los territorios forales; sensu contrario, no se garantizan, ni se respetan, ni se integran en el marco constitucional derechos históricos de territorios que no tengan la condición de forales. Y como advertíamos páginas atrás, la enmienda 689 del Grupo parlamentario vasco tenía la virtud de identificar nominativamente los territorios a los que pretendía amparar, mientras que la redacción definitiva de la CE ha dejado abierta la cuestión. Porque, desde luego, si por territorios forales entendemos cualquier parte del territorio estatal que en el pasado haya disfrutado de un fuero propio, la cuestión puede desbordarse hasta límites insospechados. Y el dedo en la llaga fue tempranamente (en 1981) puesto por un jurista que llegó a ser Presidente del TC cuando señaló que “la norma [constitucional] no precisa qué es un territorio foral, ni menos aún cuáles sean esos, como tampoco da la menor información acerca de la naturaleza de dichos derechos [históricos]”⁴³.

La cuestión no es intrascendente porque ya en el pasado alguna región con sentimiento autonomista⁴⁴ -del mismo modo que en el presente alguna Comunidad Autónoma- invocaron derechos históricos para justificar la asunción de nuevas competencias estatutarias; a ello hay que añadir que en el presente inmediato (nos situamos en julio de 2005) el proyecto de reforma del Estatuto catalán (si llega a prosperar) y el del Estatuto valenciano se refieren a este punto como título competencial para incrementar su autogobierno. Conviene tener presente que la expresión foral(es) se utiliza por la CE en otros preceptos -149.1.8º y Adicional Segunda- para referirse a una cuestión muy concreta cual es la relativa a la legislación civil, permitiendo el primero de los preceptos a las Comunidades que tengan un Derecho civil foral o especial su conservación, modificación o desarrollo. En este

⁴³ CRUZ VILLALON, P. La curiosidad del jurista persa y otros estudios sobre la Constitución Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1999, pp. 387. El artículo del que procede la cita había sido previamente publicado, en 1981, en la Revista de la Facultad de Derecho de la UCM. Los corchetes son nuestros.

⁴⁴ Véanse los acuerdos de la Asamblea Catalanista celebrada en Tarrasa los días 26 y 27 de mayo de 1900 sobre el régimen tributario de Cataluña (por cierto, el regionalismo catalán era el único que propugnaba la existencia de Concierdos económicos en sus bases orgánicas). Los acuerdos pueden consultarse en VICARIO Y PEÑA, N. de, op.cit., pp. 55-56.

sentido -limitadísimo a un ámbito del Derecho privado- pueden los territorios no forales invocar presuntos o reales derechos históricos, sin que sea dable pretender que la Adicional Primera, al hablar de derechos históricos, ampara sus pretensiones también en el ámbito del Derecho público.

Así, la STC 88/1993, de 12 de marzo es clarísima al respecto por mucho que se quiera utilizar en los momentos presentes para la reforma de Estatutos, porque cierra la puerta de la Adicional Primera al ámbito de reivindicaciones de territorios no forales sobre eventuales derechos históricos en el ámbito jurídico-público⁴⁵; de ahí la importancia metodológica que dábamos al hecho de precisar que dicha norma no garantiza ni ampara cualesquiera derechos históricos (públicos o privados) de cualesquiera territorios que integran el Estado⁴⁶; sólo los que correspondan a territorios forales que no es concepto idéntico al de territorios que en el pasado hayan gozado de Fuero⁴⁷.

El problema –que hunde sus raíces en la historia, que se suele manejar a conveniencia del intérprete- es que la uniformidad centralizadora iniciada bajo Felipe V y culminada parcialmente en los Decretos de Nueva Planta (para las provincias comunes, no aforadas o no exentas) tenía un objetivo cuasi exclusivo en la aniquilación de instituciones jurídico-públicas de los antiguos Reinos, condados y territorios, pero no era obstáculo al propósito centralizador de los meritados Decretos la pervivencia de especialidades jurídico-privadas, por simplificar mucho la cuestión. De esta tarea (emprendida por la Monarquía borbónica entre 1707 y 1835 y por el Estado liberal por utilizar una expresión peyorativa para ciertos sectores⁴⁸) sólo

⁴⁵ Invocar la Adicional Primera para reclamar, por analogía, competencias exclusivas sobre aeropuertos parece fuera de lugar, sobre todo si se trata de una respetable nacionalidad histórica no foral.

⁴⁶ En síntesis, la meritada sentencia señala que “el sentido de la DA Primera de la CE no es el de garantizar u ordenar el régimen constitucional de la foralidad civil (contemplado exclusivamente en el art. 149.1.8 y en la Disposición Adicional Segunda de la CE) sino el de permitir la integración y actualización en el ordenamiento postconstitucional, con los límites que dicha Disposición marca, de algunas de las peculiaridades jurídico-públicas que en el pasado singularizaron a determinadas partes del territorio de la Nación” (FJ 1º).

⁴⁷ Por muy respetables que sean los Fueros de Aragón, conocidos como Compilación o Fuero de Huesca de 1247 invocados en defensa de las pretensiones de la Diputación General de Aragón que sirven de base a la STC citada en el corpus principal.

⁴⁸ Ni tenemos ganas, ni formación histórica suficiente para rebatir apoteogmas donde se produce la identificación entre fueros y absolutismo o Estado liberal y progresismo, todo ello bajo la perspectiva del siglo XIX. Sí aludiremos a la identificación –vexata quaestio- entre Conciertos y privilegios fiscales que subsiste en el siglo XXI, y que hunde sus raíces en la defectuosa (por ambas partes) integración de Euskaria (o Euskeria, en alguna grafía temprana del siglo XX) en el Estado español. El topónimo Euskaria identifica a las provincias vascongadas y se utiliza, por ejemplo, por VICARIO Y PEÑA, N. de en Los Conciertos..., op.cit.,p. 27. Por su parte, Euskeria se utiliza por el PNV en la nota de 29 de abril de 1906 dirigida al Presidente de la Diputación de

conservaron un Derecho público propio (cada vez más acosado) las provincias vascongadas⁴⁹ y Navarra y éste es el que garantiza la Adicional Primera. Por tanto, territorios forales no son los que en el pasado remoto tuvieron un Fuero o un régimen especial sino los que desde 1839 conservaron (con o sin interrupciones temporales en función de la adhesión o traición al pronunciamiento del que trajo causa la Guerra Incivil) algún vestigio de autogobierno en el ámbito público.

Ciertamente el hecho de que la desafortunada, por la terminología, Adicional Primera hable de territorios forales (y no de provincias o de regiones, aunque este concepto es más difícil de aprehender a la vista de la CE) complica la cuestión pero no la hace insoluble, recurriendo para ello a criterios históricos, a los antecedentes del texto definitivo de la CE, a la interpretación sistemática de la misma⁵⁰ y a la mayoritaria opinión doctrinal, aunque sobre ésta haya que efectuar matices. Así, por ejemplo y comenzando con argumentos históricos, el art. 41.5º, tercer párrafo de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893 ya hablaba de “provincias aforadas”⁵¹ (comprendiendo bajo el término a Navarra), pero con anterioridad la Real Orden de 28 de mayo de 1877 se refería a la Diputación Foral (sic) de Navarra y en la II República se habla de las “cuatro provincias de régimen fiscal concertado” en el Decreto de 2 de junio de 1933⁵², relativo al pago de tributos correspondientes a las fincas incautadas a la Compañía de Jesús. Por otro lado, el adjetivo foral en nuestro ordenamiento histórico siempre ha ido vinculado a las Diputaciones vasco-navarras, incluso tras la articulación institucional posterior a las Leyes de 1839, 1841 (sólo referida a Navarra) y 1876⁵³.

Por su parte, los antecedentes de la elaboración de la CE han sido expuestos y no merece la pena su reiteración. La redacción definitiva de la Adicional Primera de la

Vizcaya y que puede consultarse en la obra citada, pp. 371-372. En dicha nota también se utiliza el término Euzkadi, con significado más político que territorial.

⁴⁹ Preferimos, en términos históricos, utilizar esta expresión (que algún inculto identificará con la denominación del Estado franquista) en vez de Euskalherria que es un término más cultural, lingüístico o antropológico que político o geográfico, por mucho que sea utilizado por el art. 1 del EAPV. Como señala persona nada sospechosa (LOPERENA ROTA, D, op.cit., p. 110) “desde Navarra no vemos legítimo que la CAV monopolice nombres como Pueblo Vasco o Euskal Herria ni tampoco símbolos de vasquidad como es la ikurriña. (...) Espero que en el próximo Estatuto no se vuelva a cometer este error que tanto está haciendo sufrir a los navarros nacionalistas vascos o que simplemente se sienten vascos”.

⁵⁰ Incluso, pese a su carácter discutible, cabe invocar también –de cara a despejar la cuestión- la doctrina del propio TC.

⁵¹ El texto de la disposición en su integridad puede verse en VICARIO Y PEÑA, N. de, op.cit., p. 210.

⁵² El texto del Decreto citado puede verse en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., apéndice III, p. 81.

⁵³ Por ejemplo, la STS de 26 de febrero de 1919 habla de “la Diputación provincial y foral de Navarra”; tomo la cita de ESTECHA Y MARTINEZ, J.M. op.cit., apéndice II, p. 215; la STS de 19 de octubre de 1904 se refiere a “la Diputación foral de Vizcaya” (ib.p. 318).

CE es consecuencia de una transaccional in voce a la enmienda 689 del Grupo Parlamentario vasco, donde quedaban perfectamente identificados los titulares subjetivos de los derechos histórico-públicos, si se permite la expresión. Y desde luego en base a esta hermenéutica debe desecharse completamente la idea de identificar derechos históricos (o titulares de los mismos) con nacionalidades históricas o con territorios que en el pasado hubieran plebiscitado proyectos de Estatuto de Autonomía; es decir, nada tiene que ver la Transitoria Segunda (puramente procedimental) con la Adicional Primera (sustantiva, aunque se haya utilizado para Navarra con fines procedimentales).

También de forma indirecta, la Derogatoria Segunda sirve para reafirmar nuestra opinión en cuya virtud los territorios forales a los que alude pero no identifica nominativamente la CE son las tres provincias que integran la CAPV y Navarra. Y esta apreciación es basilar porque el circunloquio empleado debe ser explicado: los titulares subjetivos de los derechos históricos no son ni la CAPV ni la CFN, aunque en el caso de ésta última la explicación necesite mayor profundidad. Desde luego, la CAPV no puede ser titular de derechos históricos porque no existía con anterioridad a la Constitución y son las provincias forales que la integran quienes retienen y a quienes se les reconoce la titularidad de los mismos⁵⁴. En el caso de la CFN porque su condición de Comunidad Autónoma –en cuanto ente contingente territorialmente según la CE- le impide ser titular permanente de estos derechos, que pertenecen a Navarra como provincia. Y aunque parezca un silogismo de difícil interpretación, al que se llega desde la vía peculiar de acceso a la autonomía, dos ejemplos bastarán para intentar que el lector entienda nuestra tesis: la Comunidad Foral es un ente tan contingente como la CAPV en la parte que corresponde a su condición de Comunidad Autónoma, no en lo que atañe a su condición de provincia, región o nacionalidad foral⁵⁵.

La condición siamesa (si se permite la expresión) de la CFN implica que su no constitución como Comunidad Autónoma le hubiera permitido conservar sus derechos históricos sin novación subjetiva desde la Diputación Foral a la Comunidad Foral; de igual manera que la desaparición (por integración en otra Comunidad) o por voluntad propia de la Comunidad Foral (sin integración en otro ente autonómico) no supondría la pérdida para Navarra de ninguno de los derechos históricos. En estos dos supuestos

⁵⁴ Cuestión distinta y muy interesante es si las provincias forales pueden disponer libremente de estos derechos históricos mediante una transferencia reversible al ente autonómico en el que se integran; esta cuestión es basilar en el caso del País Vasco especialmente en el tema de los Concierdos, motivando una amplia polémica –todavía latente- entre foralistas y autonomistas (por utilizar adjetivos contudentes aunque inexactos porque había matices en ambas partes). Desde la Ley de Territorios Históricos de la CAPV de 1983 (aunque la etiología parte del art. 3 del EAPV) es un tema pendiente, por mucho que se intente disimular. La cuestión es determinar si son compatibles foralidad y autonomía, en qué términos y con qué alcance.

⁵⁵ Y otra vez la semántica nos pierde, porque ninguna Comunidad o provincia se ha definido como nacionalidad foral.

tendríamos que invertir el proceso de simbiosis (derechos históricos más competencias autonómicas) y recurrir a la partenogénesis (derechos históricos actualizados con desaparición de competencias autonómicas salvo en lo que fueran compatibles con aquéllos). El segundo ejemplo, ínsito en la última parte del primero, derivaría de la activación (que existe en el Derecho pero que en la realidad constituye un ejemplo de ciencia-ficción) de la Transitoria Cuarta de la CE, porque quien se integraría en la CAPV no sería la CFN sino Navarra, es decir una provincia foral, no una Comunidad Autónoma⁵⁶.

Desde un prisma doctrinal, la identificación de los territorios forales con las provincias (en el momento de entrada en vigor de la CE⁵⁷) de Araba, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra goza de unanimidad, aunque con frecuentes confusiones provenientes de la identificación de territorios forales con País Vasco (desde 1979 Comunidad Autónoma) y Navarra. Dejando de lado el peculiar proceso histórico de integración de municipios y ayuntamientos vascos en las provincias forales, conviene tener presente que la actual división provincial es prácticamente coetánea con el inicio del contencioso vasco (por utilizar una expresión moderna) y su integración institucional y ordinamental en el Estado español (recuérdese que la división provincial de Javier de Burgos es de 1832 y que sufrió alguna modificación entre 1880 y 1890), pero desde luego no cabe obviar, como señalara FERNANDEZ, Tomás-Ramón que “la provincia y, por tanto, el artículo 141 de la Constitución son pues el marco constitucional al que se refiere la disposición adicional primera de la norma fundamental”⁵⁸.

Desde el punto de vista jurisprudencial, tampoco cabe plantear duda alguna; en efecto, ya la STC 11/1984, de 2 de febrero señaló que los territorios históricos (en el caso del País Vasco) y la Comunidad en que se integran son realidades jurídico-institucionales diferenciadas, proyectando esta diferencia sobre las fuentes de las que derivan sus competencias respectivas que son también distintas⁵⁹. No obstante,

⁵⁶ Incluso desde una lectura desapasionada políticamente por los sectores implicados, obsérvese que la LORAFNA no atribuye competencias a la CFN sino a Navarra; para ser más preciso jurídicamente, las facultades y competencias (históricas o estatutarias) se atribuyen a Navarra mientras que las potestades normativas para el ejercicio de las mismas se reconocen a la Comunidad Foral (vid., arts. 39 y 40).

⁵⁷ Aunque dicha condición territorial no se pierda por el hecho de integrarse (en el caso de las tres primeras) en una Comunidad Autónoma o de constituir una Comunidad Foral (en el caso de Navarra).

⁵⁸ En Los derechos históricos..., op.cit., pp. 106-107. Aunque se produzca el planteamiento retórico no contesta a la cuestión MUÑOZ MACHADO, S. (La Disposición Adicional..., op.cit., p. 225). En otras ocasiones y con notoria imprecisión jurídica, se confunde a la CAPV con el ente titular de los derechos históricos, sobre todo en materia tributaria. Así y no es único, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. en Constitución financiera española, Ed. IEF, Madrid, 2004, p. 58.

⁵⁹ Señala la sentencia citada que “Las fuentes de que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y las competencias de las Comunidades Autónomas, por otro, son

comprobaremos como en 1988 se abre la puerta a una posibilidad de transferencias competenciales entre territorios históricos y CAPV.

En suma, los territorios forales se identifican con las provincias vascas y Navarra, sin que puedan perder dicha condición como consecuencia de su constitución o integración en una Comunidad Autónoma y sin que los mismos sean transmisibles al ente contingente en el que se produce la integración. En este sentido, discrepamos de la opinión en cuya virtud la actualización e integración de los fueros ha de realizarse en el marco estatutario, como se resaltó en el debate parlamentario y ello por dos razones; por un lado, porque la foralidad ha sido siempre una cuestión provincial y, por otro, porque no es cierto que la Constitución obligue a los territorios forales a constituirse en Comunidades Autónomas, lo cual explica el significado de la controvertida expresión “en su caso”, que utiliza el segundo párrafo de la Adicional Primera. El problema, en el caso de la CAPV, consiste en determinar si actualización foral de los territorios históricos ha de hacerse desde el ordenamiento autonómico, punto este conflictivo y al que nos referiremos posteriormente.

Despejada la duda sobre el titular de los derechos históricos, cabe abordar la cuestión de la identidad de éstos, ya que la CE no ha establecido ninguna relación de los mismos. Evidentemente, y pese a la Disposición Derogatoria, no cabe pregonar una restitución de la situación existente con anterioridad a 1839, porque como se ha señalado (aunque habrá que matizar la afirmación subsiguiente en el plano tributario) “la asunción por la Constitución de los derechos históricos de los territorios forales se refiere, pues, al contenido actualizado de los mismos, esto es, al contenido ya depurado y ajustado a parámetros constitucionales”⁶⁰. Los derechos históricos –de carácter público- constituyen el conjunto de potestades y facultades de autoorganización administrativa y de la actividad económico-financiera por los que se han regido los territorios forales y en este sentido son preeminentes no sólo frente a las competencias de la CAPV sino frente a las competencias exclusivas del Estado señaladas en el art. 149.1 de la CE.

En este sentido, es clave la STC 214/1989 del TC de 21 de diciembre⁶¹ que viene a sentar que las competencias estatales del art. 149 pueden excepcionarse y pertenecer a una Comunidad Autónoma si la atribución se basa en la Adicional

necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía en virtud de lo dispuesto por la Disposición Adicional Primera de la Constitución. (...) Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía”.

⁶⁰ FERNANDEZ, Tomás-Ramón, op.cit., p. 85. ¿El ejercicio normativo del poder tributario de las Diputaciones Forales vascas se ajusta al principio de reserva de ley consagrado en el art. 31.3 de la CE?

⁶¹ En recursos interpuestos por la Generalitat de la Catalunya y la Xunta de Galiza contra determinados preceptos de la Ley de Bases de Régimen Local

Primera de la CE⁶². De donde se colige, como bien ha apuntado la doctrina administrativista, “que las competencias estatales ex art. 149.1 estén disponibles en el proceso de actualización paccionado responde en una interpretación lógica a la propia previsión del art. 150 CE que prevé la adición de competencias. Si ello se puede dar de forma unilateral, nada impide que pueda realizarse de forma paccionada, que es precisamente el procedimiento aludido por la Disposición Adicional primera”⁶³.

La concreción del concepto de derechos históricos ha sido obra, en gran parte, del TC, aunque en ocasiones su jurisprudencia no ha sido concorde. En época relativamente temprana la STC 123/1984, de 18 de diciembre señaló que la idea de derechos históricos no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse competencias específicas, aunque el núcleo gordiano de la cuestión consiste en determinar si los derechos históricos pueden deducirse de la interpretación histórica, es decir si ésta es fuente interpretativa de la Adicional Primera de la CE. En este punto, la jurisprudencia no tiene un criterio inicial claro; por un lado, no se rechaza expresamente la investigación histórica pero niega que ésta pueda superponerse o sustituir los criterios que dimanan de las reglas constitucionales y estatutarias. Mayores problemas –y ya discrepábamos sobre ello- plantea que, por una u otra vía interpretativa, la actualización de los fueros deba llevarse a cabo a través de los Estatutos de Autonomía, posibilidad ya planteada, por no citar otras sentencias, en la STC 76/1988, de 26 de abril, y confirmada en la 86/1988, de 3 de mayo. Sobre todo porque plantea la cuestión de si esta actualización puede conducir a una redistribución de competencias, en cuya virtud derechos históricos (por definición correspondientes a los territorios forales) puedan trasladarse a la CAPV (en el caso de Navarra, el problema es menor, dado su carácter uniprovincial).

La primera de las sentencias citadas (en recurso contra determinados preceptos de la LTH de la CAPV) establece un precedente que, al menos para los foralistas, es peligroso, porque tras constatar que la actualización ha de llevarse a cabo en el marco de los Estatutos de Autonomía, afirma que “ello puede suponer (contrariamente a lo señalado por los recurrentes) que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse, o que deban atribuirse a unos nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, aquéllos que resulten imprescindibles para su misma configuración o funcionamiento”. Entendemos que no hay derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico sino que, a la inversa, será éste el que tenga que adaptarse a aquéllos y que la atribución a la Comunidad Autónoma de derechos históricos imprescindibles para su funcionamiento abre la puerta a una transferencia impuesta unilateralmente por la CAPV sobre la base de etéreas facultades organizativas.

⁶² Sin embargo, la doctrina es discutible porque ¿a quién se realiza la transferencia paccionada de competencias? ¿A los territorios forales o a la Comunidad Autónoma que en el caso de la CAPV no es titular de derechos históricos?

⁶³ ARGULLOL, Enric Constitución y reforma estatutaria en el País Vasco dentro de la obra colectiva Estudios sobre la propuesta..., op.cit., p. 55.

La sentencia citada no resuelve un problema crucial cual es “la de los límites de esta redistribución de poderes dentro de Comunidades Autónomas que, como la vasca, tienen territorios forales con derechos históricos en su interior. Es decir, no está resuelta la cuestión de saber si ese reajuste puede permitir que cualquiera de las atribuciones que en la Constitución están reservadas a las Comunidades Autónomas puedan ser encomendadas a los territorios provinciales”⁶⁴.

Por su parte, la sentencia 86/1988, de 3 de mayo (relativa a Navarra) tiene un interés menor para la CAPV y sus territorios históricos en lo que se refiere a la distribución y eventual transferencia competencial, pero afirma la posibilidad de que a efectos de la interpretación de un determinado precepto de la LORAFNA sea necesaria una investigación sobre los antecedentes históricos a fin de precisar cuáles eran las facultades y potestades de Navarra antes de la actualización del Fuero. El interés no es menor por la posibilidad del recurso a la investigación histórica (utilizable por los territorios forales que integran la CAPV, pero no por ésta que, por definición carece de ellos, salvo mediante el dudoso mecanismo de la transferencia) sino por el hecho de que el EAPV ha efectuado una concreción muy vaga (art. 37) de los derechos históricos de las provincias que componen la Comunidad Autónoma, de forma que para su especificación hay que acudir a la Ley de Territorios Históricos de 1983, de forma que cabe entender que esta norma autonómica forma parte del bloque de la constitucionalidad, tesis que debería ser asumida sin ambages por aquellos sectores doctrinales que consideran que la CE ha integrado en su ordenamiento la foralidad de los territorios históricos.

Igualmente cabe señalar la STC 140/1990, de 20 de septiembre cuando señala que “el concepto de derecho histórico, empleado por la disposición adicional primera de la CE y por la LORAFNA apela, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la institución foral y reconocido por el Estado”.

Si el amable lector ha llegado a este punto, puede comprender fácilmente que la Adicional Primera representa la garantía institucional de la foralidad en cuanto permite integrar los derechos históricos de los territorios forales en el marco constitucional. Pero el concepto de garantía institucional (manejado tanto por la doctrina como por el TC) no deja de estar exento de cuestiones polémicas; en efecto y de forma muy simple, parece que los derechos históricos existen porque la CE los reconoce e integra en el ordenamiento estatal, lo cual no deja de constituir una *contradictio in terminis*, porque dejarían de ser históricos si no fueran preexistentes a la CE. Por otro lado, resulta también problemático el concepto de actualización de los mismos que de forma obligatoria ha de realizarse en el marco de los Estatutos de Autonomía, cuando también históricamente foralidad y autonomía han solido ser conceptos de difícil integración. Desde luego es discutible (y aquí la culpa entre comillas es del TC) que la actualización, integración y preservación de la foralidad

⁶⁴ MUÑOZ MACHADO, S. en La Disposición Adicional... op.cit., p. 229.

haya de llevarse en el marco de una estructura territorial del Estado español contingente –Comunidades Autónomas– y más discutible es que la actualización haya de llevarse a cabo a través de los Estatutos de Autonomía, especialmente en el caso de Comunidades pluriprovinciales como es la CAPV. Piénsese qué hubiera ocurrido si algún territorio foral no se hubiera constituido o integrado en una Comunidad Autónoma y, desde el plano ordinamental, piénsese quién es el garante de la actualización, amparo y respeto ¿el Estado, la CAPV, o ambos de consuno? Y ello sin mencionar el caso de la CFN donde la Comunidad Autónoma actualizaría, previa reforma de la LORAFNA, los derechos históricos de Navarra, lo que constituiría una muestra de esquizofrenia subjetiva y normativa entre la consideración de Navarra como Comunidad Autónoma y como territorio foral.

III.- CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS CONCIERTOS DESDE SU INSERCIÓN EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y ESTATUTARIO.

A) El concepto de Concierto y el poder tributario de los territorios históricos.

En ningún momento, la CE alude a los Conciertos o Convenios como expresión máxima de la foralidad, aunque ello sea dado por supuesto por la doctrina –sea constitucional, administrativa o financiera⁶⁵-. Tan arraigada estaba la identificación subliminal entre la Adicional Primera y la existencia de un régimen tributario privativo de los territorios forales que ni siquiera los arts. 156 a 158 del la CE (integrados en el bloque de la Constitución financiera) se preocupan de aclarar que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas pergeñado en dichos preceptos no es de aplicación a los territorios forales o, mejor dicho, a las Comunidades (por muy autónomas o forales que se prediquen) en que aquéllos se integren. Por mucho que se predique la bondad –anudada a su flexibilidad y relativa indefinición- del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas que la CE esboza, adolece, a nuestro juicio, de un problema fundamental: la asimetría entre modelo territorial y modelo financiero de los entes infraordenados al Estado, lo que conduce a que transcurridos más de veinticinco años de la aprobación de la CE nadie pueda tipificar el modelo de Estado⁶⁶ existente ni pueda identificar el cambiante modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. Recurriendo a esquemas clásicos, no sabemos si la financiación *ex constitutione* responde a los esquemas de un sistema de unión o de separación⁶⁷ (en ambos casos, con correcciones), sobre todo porque la decantación por uno u otro modelo exige muchas matizaciones desde el prisma jurídico dado el carácter tripartito del concepto de poder tributario (poder normativo, poder gestor y poder recaudatorio que no tienen porqué coincidir –y lo veremos en el Concierto vasco- en la misma instancia territorial).

Hubo que esperar a la promulgación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) para establecer –en Disposiciones Adicionales separadas- dos conclusiones aparentemente similares en la forma pero diferenciadas en el fondo y, en el primer caso, errónea. En efecto errónea (por mucho que el EAPV se hubiera aprobado en 1979) es la afirmación en cuya virtud el sistema foral tradicional (*sic*) de concierto económico se aplicará en la CAPV, de acuerdo con lo establecido en su Estatuto de Autonomía, y es errónea porque la CAPV nunca ha tenido –salvo desde 1981- un régimen de

⁶⁵ Sin embargo y de forma curiosa –si cabe la interpretación histórica de los derechos amparados en la Adicional Primera de la CE- el preámbulo de la Ley de 8 de noviembre de 1941 (aprobatoria del Convenio con Navarra tras la guerra civil y tras la reforma tributaria del ministro Larraz) se refería al “sistema privativo de Navarra en lo económico (...) por lo que tiene de peculiaridad histórica, mientras no pugne con el interés supremo de la Nación”.

⁶⁶ Cabe llegar a una monarquía confederal, lo cual nos situaría en cabeza de la invención de sistemas políticos.

⁶⁷ Renunciamos a profundizar sobre las diferencias entre ambos sistemas, bien conocidos por la ciencia hacendística, sobre todo porque la financiación de los territorios históricos de la CAPV se sitúa en el segundo de los modelos, al igual que sucede respecto de la CFN.

concierto, con lo que difícilmente se puede aplicar el calificativo de tradicional a un mecanismo que sólo ha pervivido ininterrumpidamente (desde 1877) en el caso de Alava⁶⁸. Por su parte, la Adicional Segunda de la LOFCA -referida a Navarra, que en el momento de promulgación de la Ley todavía no era Comunidad Foral- señala que en virtud de su régimen foral tradicional su actividad financiera se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico⁶⁹. No obstante hay un hecho diferencial entre ambas disposiciones, que tiene relevancia por lo que posteriormente diremos; en el caso del Concierto se silencia su contenido material, mientras que en el caso de Navarra se señala que el Convenio determinará las aportaciones de ésta a las cargas generales del Estado así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado, lo cual no predetermina el contenido material del Convenio, pero sí marca las pautas que ha de seguir una norma de este tipo (recordemos que, en dichos momentos, estaba vigente, el de 1969, aprobado en pleno estado de excepción y cuya ultraactividad parcial ha sido consagrada por la LORAFNA en su art. 45, al menos en lo que se refiere a los principios inspiradores del mismo).

Los Conciertos⁷⁰ o Convenios constituyen, desde el punto de vista material, normas a cuyo través se opera una compartición del poder tributario entre el Estado y los territorios forales, se fijan los puntos de conexión determinantes de la exacción de los impuestos por uno o por otros, se establecen los pertinentes criterios de armonización tributaria y se establecen las fórmulas (cupo o aportación económica) en virtud de las cuales los territorios forales contribuyen a financiar las cargas generales del Estado, no asumidas por los territorios históricos y/o por la Comunidad Autónoma; en el caso de la CAPV para la determinación del cupo⁷¹ y teniendo en cuenta que los

⁶⁸ Bizkaia y Gipuzkoa vieron derogados sus Conciertos por el ilegal (al provenir de un Gobierno ilegítimo constitucionalmente) Decreto-Ley de 23 de julio de 1937.

⁶⁹ Parece existir una obsesión del legislador estatal en calificar de *tradicionales* a los Conciertos y a los Convenios; aquí el adjetivo no aporta nada a la interpretación de la norma jurídica.

⁷⁰ Para VICARIO Y PEÑA, N., op.cit., pp. 38-39, “así es que son los Conciertos económicos contratos válidamente estipulados entre los representantes respectivos [de España y de las Provincias Vascongadas], para regular el modo y forma de satisfacer las contribuciones que por virtud de la Ley de 21 de julio de 1876 pudieran corresponder al País vascongado, confiriendo, al propio tiempo, a sus Diputaciones las facultades necesarias para llenar el fin propio y el especial objeto pactado”. Evidentemente, el concepto iusprivado del contrato no es instrumento para explicar la naturaleza del Concierto.

⁷¹ Que el cupo pagado por las provincias vascongadas responda fielmente a la realidad derivada del peculiar sistema de financiación ha constituido una constante incluso hace casi ochenta años. Así, ZABALA Y ALLENDE, F. op.cit., pp. 171 y ss proponía lo que él denominaba “una fórmula salvadora”, consistente en que “el cupo que han de pagar las provincias vascas será el correspondiente a una determinada porción alícuota de los ingresos efectivos que tuviere el Estado por razón de impuestos, rentas y contribuciones, añadiendo que “esa determinada porción alícuota será la que represente la proporción de la riqueza de las Provincias Vascas en relación con la total riqueza de España”. Con ello se aseguraría, según el autor, que las

titulares del poder tributario son los territorios históricos -y no la CAPV- la fijación de los cupos provinciales (cuya suma determina el cupo global de la Comunidad Autónoma) exige determinar la cuantía de los tributos concertados que no se destinan a financiar competencias propias de las Diputaciones forales respectivas sino a financiar competencias autonómicas del País Vasco. Estas características, expuestas someramente, requieren de precisiones adicionales que contribuyan a acotar el concepto de Concierto o de Convenio.

Quizá la cuestión más espinosa sea la atinente a la compartición del poder tributario entre el Estado y los territorios forales, puesto que no faltan argumentos legales y doctrinales defensores de la existencia de un sistema tributario propio de los citados territorios o que postulan que el poder tributario ejercido por las Diputaciones Forales deriva de una subrogación del poder tributario estatal⁷². La idea de que existen dos sistemas tributarios –el estatal y el foral- puede ser defendida nominalmente sobre la base de las expresiones utilizadas por el EAPV (art. 41.2.a)⁷³, por la LORAFNA (art. 45.3), por el Concierto de 2002 (art. 1, donde ya se habla de que las instituciones de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su *régimen tributario*⁷⁴, aunque no se adjetive como propio) y por el Convenio navarro (art. 1 de la Ley 25/2003, de 15 de julio). Aunque la cuestión sea más semántica que jurídica, entran en juego factores afectivos (y aquí el adjetivo sí puede utilizarse en sentido propio) que no deben ser desdeñados.

Si tomamos el concepto de sistema tributario tal como fue pergeñado por la doctrina alemana de la primera mitad del pasado siglo⁷⁵, no cabe defender la idea de un sistema tributario propio diferenciado del estatal, porque aun con todos los poderes que se reconozcan a los territorios forales, los criterios armonizadores del Concierto

provincias vascongadas pagan en relación a sus riquezas pero en proporción también a lo que pagan otras provincias. Proponía, en fin que como su fórmula de fijación del cupo era automática sólo se revisase,” cada cincuenta años, la parte alícuota, es decir, la relación de la riqueza de las provincias vascongadas a total de España”. Realmente el famoso 6,24% que establece el Concierto de 2002 ya se fijó en 1981, de forma que quizá se cumplan las propuestas del autor casi un siglo después.

⁷² Así, FERNANDEZ, Tomás-Ramón, op.cit., p. 111, señala que “en materia tributaria las Diputaciones forales se subrogan en el lugar que en principio corresponde a la Hacienda estatal”, tesis que reitera en su excelente monografía, precisando que la subrogación opera dentro del territorio foral correspondiente (p. 197). La teoría de la subrogación ya fue esbozada, en un contexto constitucional obviamente distinto, por ZABALA Y ALLENDE, F, op.cit. p. 65.

⁷³ Aunque dicho precepto no utiliza el posesivo “su” propio régimen tributario, sino que emplea el artículo determinado “el” régimen tributario de las instituciones competentes de los territorios históricos.

⁷⁴ Expresión que no aparecía en el Convenio de 1981, ni siquiera tras la última modificación operada con la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

⁷⁵ Entre otros, HENSEL, BÜHLER, BLUMENSTEIN, NAWIASKY, SCHMÖLDERS y más tardíamente NEUMARK.

implican que el sistema tributario aplicable es el estatal⁷⁶, cuyo ordenamiento actúa además como Derecho supletorio. Esta afirmación no es incompatible con la posibilidad de normativas diferenciadas respecto de unos mismos tributos, lo cual es particularmente relevante en los impuestos concertados de normativa autónoma, donde se concentra, a nuestro juicio, la máxima expresión de la foralidad en el ámbito tributario. Además, dada la polisemia del concepto de poder tributario –cuya atribución a unos entes públicos es condición necesaria aunque no suficiente para predicar respecto de ellos la existencia de un sistema tributario propio- y su especificación en los tributos concertados (en muchos de los cuales los territorios históricos carecen de potestades normativas materiales, estando obligados a reproducir la legislación estatal), entendemos que hay una sustracción del “derecho a inventar impuestos” (expresión henseliana) que es lo que caracteriza al titular de un sistema tributario propio. Pero, en fin, creemos que la cuestión carece de mayor trascendencia y, por tanto, no nos detendremos en ella.

Mayor interés dogmático –de cara a perfilar la posición del Concierto- tiene la cuestión relativa a la titularidad del poder tributario (sea cual fuere su grado de intensidad); preferimos hablar de compartición y no de subrogación de los territorios históricos⁷⁷ en el poder tributario estatal, aunque sea menester efectuar precisiones

⁷⁶ El art. 2.Uno.Segundo del Concierto señala que el sistema tributario de los territorios históricos seguirá el principio de atención a la estructura general impositiva del Estado. El art. 2.2 del Convenio prevé la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra pueda establecer tributos distintos de los convenidos, circunstancia que no supone un plus competencial respecto al País Vasco, aunque esta previsión no se recoja en el Concierto de 2002. En efecto, éste recoge, modula y armoniza las competencias tributarias de los territorios históricos, no las de la Comunidad Autónoma, de forma que ésta puede crear tributos distintos de los concertados (que a la CAPV como ente diferenciado no le afectan, salvo en el plano de las relaciones de financiación) siguiendo las previsiones de la LOFCA, norma que no es aplicable en materia tributaria a los territorios históricos pero sí a la Comunidad Autónoma, salvo, lógicamente la referencia a los tributos cedidos, concepto inexistente en la Hacienda general del País Vasco.

⁷⁷ A fin de ser precisos en la terminología –algo esencial para un jurista- conviene matizar que la expresión territorios históricos la empleamos no como sinónima de territorios forales, sino referida exclusivamente a una parte de éstos, en concreto a los que constituyeron la CAPV. De forma muy simple, territorios forales son Alava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya, mientras que territorios históricos son sólo las provincias que integran la CAPV. A su vez, ni la citada Comunidad Autónoma ni la Foral de Navarra son territorios forales en el sentido que esta expresión tiene en la Adicional Primera de la CE. Y así como expresiones anteriormente utilizadas (provincias vascongadas, provincias aforadas, provincias forales, etc.) tienen una cierta raigambre histórica, el término “territorios históricos” es relativamente moderno. Aparece (con preterición de la expresión “regiones históricas” también manejada) por primera vez en el Proyecto de Decreto-Ley de Régimen Transitorio Preautonómico elaborado el 17 de septiembre de 1977 por la Asamblea de parlamentarios vascos, elegidos tras las elecciones del 15 de junio de dicho año. El texto del proyecto puede examinarse en TAMAYO SALABERRIA, V. Fuentes documentales y normativas del Estatuto de Gernika, Diputación Foral de Alava, Vitoria, 1981, pp. 75-76.

adicionales. En efecto, el poder tributario sobre el sistema impositivo es compartido por el Estado y los territorios históricos a través de un reparto competencial material y normativo que no responde a los esquemas deducibles de los arts. 148 y 149 de la CE. Desde luego no se trata, por establecer parangón con las Comunidades de régimen común, de una cesión total de tributos (por ello, no sólo por razones históricas y formales, sino también por razones materiales, el sistema de Concierto no puede explicarse desde el art. 157 de la CE), puesto que el Estado no retiene la titularidad de los impuestos concertados sino que ésta se transfiere (y no se entienda la expresión en sentido administrativo) a los territorios históricos.

Ocurre, empero, que esta transferencia no es irrevocable ni total sino reversible y parcial. Reversible porque nada impide, en sede teórica, la desconcertación de tributos y parcial porque en algunos impuestos no se concerta la totalidad de los hechos imponible (caso del IVA y de los impuestos especiales de fabricación, donde el hecho imponible importaciones sigue correspondiendo al Estado). Pero, además, el carácter parcial de la concertación tiene especial incidencia si partimos del concepto polisémico de poder tributario. En efecto, cabe concertar la recaudación del impuesto (determinando el ente público acreedor), la gestión tributaria o el poder normativo (determinación del ente público titular de las competencias ordinamentales en orden al establecimiento y exacción del tributo). La expresión tributos concertados abarca estas tres facetas pero no cabe, salvo descendiendo a cada impuesto en concreto, identificar la concertación con la asunción in totum del poder tributario por parte de los territorios históricos. Y aquí hay que operar con extraordinaria precisión jurídica a fin de evitar equívocos terminológicos. La expresión tributos concertados atribuye a las Diputaciones forales la titularidad activa de la obligación tributaria (es decir, la condición de acreedor) y, generalmente y por conexión expresa, a las Juntas Generales⁷⁸ respectivas el poder normativo en aquellos elementos sustantivos sometidos al principio de reserva de ley y a las Diputaciones Forales las potestades reglamentarias en aquellos elementos no cubiertos por el citado principio constitucional.

Pero ello no significa que ese poder sea con carácter general material sino formal, puesto que la simbiosis entre ambos (y aun ello con las limitaciones impuestas por los criterios generales o específicos de armonización, parte insustituible del Concierto) sólo se produce en el caso de los tributos concertados de normativa autónoma, puesto que en los de normativa común, las Juntas Generales han de aprobar las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado⁷⁹. En algún caso excepcional –el Impuesto sobre Sociedades– la condición de tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos con domicilio fiscal

⁷⁸ La expresión “Juntas Generales” no se perdió ni siquiera tras la Ley de 25 de octubre de 1839; véase, por ejemplo, el Real Decreto de 16 de noviembre de 1839 donde se ordena la reunión de éstas de cara a las elecciones. El texto íntegro en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M. op.cit., p. 16.

⁷⁹ Por ejemplo, art. 21 del Concierto en el caso del IRNR o art. 26 en el caso del IVA.

en el País Vasco no excluye la posibilidad de que se desapodere a las Diputaciones y a las Juntas de competencias normativas, en tanto en cuanto el obligado tributario haya de aplicar la normativa de territorio común⁸⁰, con lo que en este caso desaparece incluso el poder normativo formal. De igual manera sucede, en determinados supuestos, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que en determinados supuestos y no obstante su tipificación como tributo concertado de normativa autónoma, la Diputación Foral competente habrá de aplicar la normativa de territorio común⁸¹.

En resumen, convendría –a la hora de fijar el alcance del poder tributario de los territorios históricos- partir de la distinción entre tributos concertados y no concertados. Generalmente el Concierto los adjetiva y tipifica al regular los puntos de conexión y los criterios de armonización aunque esta adjetivación puede faltar en algún supuesto y habrá que deducirla de la interpretación de las facultades y competencias de los territorios históricos⁸². La concertación alude, prima facie, al poder tributario recaudatorio, pero se anuda en el caso de los tributos concertados de normativa autónoma a las competencias normativas materiales o plenas (con la excepción antedicha de determinados supuestos del IS), mientras que en los tributos concertados de normativa común el poder tributario de los territorios históricos es meramente formal, puesto que han de reproducir la normativa sustantiva y formal establecida por el Estado en cada momento.

⁸⁰ Ello sucede (art. 14.Uno del Concierto) para los sujetos pasivos del IS con volumen de operaciones superior a seis millones de euros y que hubieran realizado en territorio común el 75% o más de dichas operaciones. Precepto que plantea un problema fundamental cual es el de determinar qué condición tiene Navarra a efectos de delimitar el porcentaje de operaciones realizadas en territorio común, es decir, si se considera ex Concierto que Navarra es territorio común o no. El problema surge también a la inversa, dada la casi concomitancia entre dicho precepto y el art. 18.2 del Convenio, aunque existe alguna diferencia que no es semántica sino trascendente; así, por ejemplo, en Navarra se habla no de territorio común, sino de “territorio de régimen común”, lo que a nuestro juicio, excluye a los territorios históricos del País Vasco. Sobre esta cuestión, en la que habrá que profundizar al tratar de las relaciones entre Concierto y Convenio, véase DE LA HUCHA CELADOR, F. El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales en Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2004, núm. 123, pp. 559-601.

⁸¹ Art. 25.2 del Concierto; la norma se aplica cuando el causante o el donatario hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con un plazo de antelación inferior a cinco años a la fecha del devengo. No sería retórico plantear cuál es la normativa de territorio común y si esta expresión absorbe o incluye la normativa foral navarra.

⁸² Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo concertado (sin más adjetivación); lo mismo sucede con el IVA, el Impuesto sobre Primas de Seguros, los Impuestos especiales o el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En todos los casos, la hermenéutica aboca a su consideración como tributos concertados de normativa común.

B) Las características materiales de los Concierdos Económicos; perspectiva histórica y proyección actual.

La concertación de impuestos nada tiene que ver con el mecanismo de cesión de tributos a las Comunidades de régimen común previsto en el art. 157 de la CE⁸³ y plasmado en la LOFCA y, sobre todo, en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre y ello pese a que las Comunidades de régimen común tengan atribuidas competencias normativas limitadas en relación con los tributos cedidos⁸⁴. Este hecho diferencial no sólo deriva del distinto entronque constitucional del sistema de Concierdos y del sistema de financiación de régimen común, sino también de los distintos titulares subjetivos (instituciones de los territorios históricos en un caso e instituciones de las Comunidades Autónomas en otro) de las competencias tributarias y de una circunstancia relevante: mientras que el Estado retiene, pese a la cesión, la titularidad de los tributos cedidos, puesto que se establecen por aquél (art. 10.1 de la LOFCA), en el caso de los tributos concertados su establecimiento y regulación no pertenece al Estado sino a los territorios históricos⁸⁵, por muchas que sean las limitaciones a que están sometidos en el ejercicio de su poder tributario autónomo. Bajo estas pretensiones de identificación, no compartibles desde el punto de vista histórico ni

⁸³ Que en el modelo originario de la LOFCA se asemejaba a un “concierto de gestión administrativa”; sobre el significado de este concepto en relación con Alava –desde 1942 hasta 1981- vid. FERNANDEZ, Tomás-Ramón, Los derechos históricos..., op. cit., p. 195.

⁸⁴ No comparte esta opinión RAMALLO MASSANET, J. en el Prólogo a mi obra Introducción... op.cit., pp. 13-14 cuando, de forma retórica, se pregunta “¿qué diferencia existe en la actualidad entre los tributos concertados de normativa común de las haciendas forales y los tributos cedidos de las haciendas autonómicas de derecho común?; pero, en segundo lugar, ¿en qué se diferenciaría un tributo concertado de normativa autónoma de un tributo en el que se cediese a la Comunidad Autónoma un determinado ámbito de capacidad normativa (...) coincidente con el que la Ley del Concierto o del Convenio deja a las haciendas forales?”.

⁸⁵ Lo que no pueden los territorios históricos es derogar o suprimir los tributos concertados y/o sustituirlos por otros diferentes de cara a determinar el cálculo del cupo. Se trata de una cuestión planteada, hace casi un siglo, por ilustres foralistas; por ejemplo, ZABALA Y ALLENDE, F. en El Concierto... op.cit., p. 76 consideraba, sobre la base del art. 48 del Real Decreto de 9 de junio de 1925 (donde se señalaba que “en cuanto al sistema tributario, las Diputaciones Vascongadas tendrán amplias facultades para establecer el que estimen procedente...”), que existían tres clases de impuestos: concertados, no concertados y no establecidos por el Estado (a los que denomina posibles), añadiendo que “las Diputaciones vascongadas pueden establecer bien los concertados, bien los posibles, pues en caso de no poder cobrar éstos últimos no tendría sentido ninguno el reconocimiento a las Diputaciones de amplias facultades para establecer el sistema tributario que estimen procedente”. Creemos que esta facultad sí está reconocida a la CAPV –cuyo poder tributario autónomo no se encuentra limitado por el Concierto, sino por el art. 157 de la CE- pero no a los territorios históricos, salvo la vía que, como veremos, abre más adelante la Adicional Tercera del vigente Concierto. Obsérvese, además, que el Convenio navarro, frente al silencio del Concierto, sí recoge esta posibilidad en su art. 2.2., pero reservándola a la Comunidad Foral de Navarra y no a Navarra (es decir, a la parte autonómica de la Comunidad Foral, no a la parte foral de la citada institución).

constitucional, puede apreciarse una larvada pretensión de extender el sistema de Conciertos a otras Comunidades Autónomas de régimen común, en cuyo caso se anularían las especificidades diferenciales de los territorios forales.

Otra característica del Concerto –no siempre bien entendida- es su carácter instrumental y no finalístico o teleológico. Aunque constituya la manifestación externa más visible de los derechos históricos no cabe olvidar que está al servicio del autogobierno administrativo y político del País Vasco, dada la intrínseca correlación entre autonomía política y autonomía financiera, hasta el punto de que sin ésta la primera sería de segundo grado, en cuanto su ejercicio dependería –como sucede en las Comunidades de régimen común- de las transferencias del Estado central (por más que desde 1996 se vaya produciendo cesión del producto recaudatorio de un mayor número de impuestos y por más que se vaya efectuando una delegación intersubjetiva normativa de potestades⁸⁶). Y, a la inversa, la autonomía financiera que el Concerto procura sería irrelevante si los territorios históricos o la propia CAPV carecieran de competencias sustantivas, derivadas en un caso de la foralidad y en otro de su constitución en Comunidad Autónoma. Esta idea es particularmente visible en el pasado cuando, no obstante ser el concepto de la autoorganización administrativa de las provincias vascongadas un hecho extraño o ajeno, por definición, a los Conciertos (que, en teoría sólo buscaban regular las relaciones económicas entre las provincias vascongadas y el Estado), se enfatizó con la finalidad de evitar que “al consignarse en éstos una confirmación de las facultades en el orden económico, pudiera esto interpretarse en el sentido de que eran éstas las únicas facultades de las Diputaciones Vascongadas; para evitar lo cual gestionaron que en el mismo precepto se confirmasen también las facultades especiales del orden administrativo”⁸⁷. Evidentemente, han

⁸⁶ Utilizamos este término –originariamente acuñado por GARCIA DE ENTERRIA, E.- para resaltar una vez más las diferencias entre los tributos concertados y los tributos cedidos; en estos sí hay una delegación de competencias –recaudatorias, en primer lugar y , por ende, hasta 1996, la delegación era no normativa, y posteriormente y con carácter limitado, normativas-avocables en cualquier momento por el Estado. Obsérvese que el ensanchamiento de competencias sobre los tributos cedidos no se ha llevado a cabo utilizando la vía del art. 150.2 de la CE, de tal manera que la titularidad de los tributos sigue siendo estatal.

⁸⁷ ZABALA Y ALLENDE, op.cit., p. 120. La aparición de referencias a atribuciones administrativas y no sólo económicas aparece, por vez primera, en el Concerto de 1894, y se consideró como un gran triunfo de los negociadores vascos. En dicha norma, además se liga Concerto y atribuciones administrativas, lo que mereció parabienes en una lectura más política que financiera de la cuestión. Para situar la afirmación hay que tener la inexistencia de Estado autonómico en la época a que nos referimos y la incipiente aparición de movimientos regionalistas en España. La exposición de motivos del Concerto de 1894 señala literalmente que “ha debido el Gobierno reconocer una vez más la independencia económica y administrativa de que las Diputaciones de las tres provincias gozaron casi constantemente...”. Ib. ZABALA Y ALLENDE, F. op.cit., p. 114. La referencia a las facultades en el *orden económico y administrativo* de las actuales Diputaciones Forales se sigue manteniendo en la Adicional Tercera del vigente Concerto, declarando la subsistencia de las reconocidas por el art.

variado las circunstancias históricas y sería exótico hoy vincular competencias autonómicas y de los territorios forales al texto del Concierto pero ello no es óbice para resaltar la instrumentalidad del mismo.

Continuando con el examen de las características de los Concierdos, hay que hacer referencia a su tradicional carácter temporal o de vigencia limitada en el tiempo, sólo truncado con la aprobación del vigente de 2002 que no tiene fecha determinada de caducidad, sin que ello suponga su carácter inmutable, puesto que la Adicional Segunda del Concierto establece un doble procedimiento de modificación voluntario en un caso e imperativo en otro, aunque exija en ambos supuestos el acuerdo de ambas Administraciones. En efecto, tras señalar que cualquier modificación (voluntaria e instada por cualesquiera de las partes) del Concierto se hará conforme el mismo procedimiento seguido para su aprobación, procedimiento al que nos referiremos posteriormente, el apartado dos de la meritada Adicional del Concierto establece un supuesto de modificación imperativa, que habrá de activarse en tres supuestos tasados: a) si se produjera una reforma en el ordenamiento tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos⁸⁸; b) si se produjera una alteración en la distribución de competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta⁸⁹ y c) si se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta.

Esta modificación que hemos adjetivado de imperativa (“se procederá, por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento [tributario del Estado]”) no determina per se un procedimiento distinto del voluntario pero sí pone de relieve dos circunstancias: por un lado que el sistema tributario estatal es quien predetermina el contenido del sistema tributario de los territorios históricos y,

15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y que se consideran subsistentes en virtud del proceso de actualización general del régimen foral. La importancia de esta disposición, aparentemente olvidada, es trascendente porque dicha actualización de facultades forales se produce no en el EAPV sino en la Ley del Concierto, lo cual refuerza nuestra teoría de que dicha norma forma parte del bloque de la constitucionalidad. El citado Real Decreto aprueba el denominado por los historiadores (para no entrar en polémicas con ellos mantendremos la denominación, aunque consideramos que un Concierto sólo es una norma que cumpla las características asignadas en el texto principal y, desde luego ni este ni los anteriores la cumplían) Tercer Concierto y el art. 15 en cuestión señalaba lo siguiente: “Las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava continuarán investidas, así en el orden administrativo como en el económico, de todas las atribuciones que vienen ejerciendo. No obstante, no podrán adoptar disposición alguna tributaria que se halle en contradicción con los pactos internacionales, ajustados por España con las naciones extranjeras”. El texto íntegro del citado Real Decreto puede verse en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., pp. 251-255.

⁸⁸ Esta norma se reitera en la Disposición Adicional Segunda del Concierto de 1981 y se invoca en el preámbulo de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, aprobatorio de la modificación del Concierto, precisamente para justificar la misma.

⁸⁹ Previsiblemente la norma está pensando en el proceso de armonización de la fiscalidad indirecta en el marco de la Unión Europea.

por otro, que esta modificación imperativa sólo será aplicable en caso de concurrencia de alguno de los tres supuestos tasados que acabamos de referir⁹⁰. Pero volviendo al *tradicional carácter temporal del Concierto*, esta afirmación –de la que se hizo en su momento cuestión diferencial respecto de los Convenios navarros (en teoría de vigencia indefinida⁹¹) y que motivó, ante la inminente expiración del Concierto de 1981, la aprobación de la Ley 25/2001, de 27 de diciembre⁹² en cuya virtud el Estado prorrogaba unilateralmente el existente durante el año 2002 “hasta la aprobación de un nuevo Concierto”⁹³- actualmente incorrecta no pertenece, históricamente, a las características intrínsecas de la concertación impositiva con las provincias vascas. Ciertamente, la perspectiva histórica ha de ser ampliada, puesto que si nos ceñimos a los precedentes inmediatos⁹⁴ podría parecer que, hasta 2002, el carácter temporal de los Concierdos (normalmente por un período de veinte-veinticinco años) formaba parte ineluctable de su esencia. Pero si nos retrotraemos a un periodo histórico anterior a los últimos cincuenta años, la afirmación ha de ser matizada, que no corregida, porque cabía discutir si la temporalidad de la norma se refería al cupo o aportación económica o a la concertación de los impuestos y a la existencia del régimen económico privativo.

La casuística de la evolución de los Concierdos permite, y no es contradicción, sostener cualquier posición al respecto. Por ejemplo, el Concierto de 1906 no tenía preestablecido a priori plazo de vigencia (por mucho que alguien deduzca lo contrario si se limita a leer el preámbulo) y sólo establecía una estabilidad decenal de lo que ahora denominaríamos cupo, que se extendía inalterado hasta 1916 y un incremento automático entre dicho año y 1926 (también inalterable). Que el citado Concierto no

⁹⁰ Evidentemente la pregunta retórica que cabe realizar consiste en determinar qué ocurre si no se llega a un acuerdo entre ambas Administraciones; desde luego una conclusión es obvia desde el ordenamiento estatal en el que se integra el Concierto: no cabe su modificación unilateral por parte del Estado ni siquiera en el supuesto de concurrencia de alguna de las circunstancias tasadas en el número Dos de la Adicional Segunda.

⁹¹ Ni los Convenios de 1941 (Ley de 8 de noviembre), de 1969 (Decreto-Ley de 24 de julio) o de 1990 (Ley 28/1990, de 26 de diciembre) establecían, en efecto, plazo alguno de caducidad o limitaban temporalmente su eficacia jurídica.

⁹² De forma colateral, me referí a esta Ley en nuestro trabajo El nuevo Concierto Económico: principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas en Fórum Fiscal de Bizkaia, Ed. Financial & Tax e IVAP, Donosti, julio 2002, pp. 11-27.

⁹³ Circunstancia ésta que no es nueva en la historia, ya que, por ejemplo, el Real Decreto de 8 de mayo de 1906 prorrogó (con la anuencia de las Diputaciones vascongadas) el Concierto de 1894, ulteriormente sustituido por el Concierto de 1906 aprobado por Real Decreto de 13 de diciembre de dicho año.

⁹⁴ Precedentes constituidos por el único Concierto habido en nuestra historia con el País Vasco (plasmado en la Ley 12/1981, de 13 de mayo), a los que habría que añadir los Concierdos del Estado franquista con Alava (de 1951 y de 1976). El segundo de los citados es importante ya que a él alude la Transitoria Octava del EAPV para establecer que el primer Concierto que se apruebe con posterioridad a la aprobación del Estatuto de Autonomía se inspirará en el contenido material del vigente –en 1979- Concierto con Alava, norma que en los momentos actuales carece de sentido.

tenía vigencia temporal limitada lo demuestra el segundo párrafo del art. 12 del mismo donde se establecía un mecanismo potestativo de modificación que afectaba, y esto es esencial, no al Concierto in se sino a las cuotas (que eran la suma de los cupos, concepto que en ese momento se refería estrictamente a la cantidad a pagar por cada provincia y por cada impuesto concertado⁹⁵) a satisfacer por las Diputaciones vascongadas⁹⁶. Si nos remontamos en el tiempo y acudimos al primer Concierto (aunque en este tema haya discrepancias sobre qué norma merece dicha calificación⁹⁷) observaremos, sin embargo, que sí hay una limitación temporal de ocho años, pero referida no al Concierto en sí, sino a los cupos correspondientes a cada impuesto que se concierta; al tiempo se introduce un mecanismo muy rudimentario de actualización de los cupos habilitando a las leyes de presupuestos para que las alteraciones en la riqueza nacional (o bases de imposición) determinen la oportuna rectificación de las cantidades en la proporción correspondiente.

Pero el carácter temporal de los cupos –por impuestos⁹⁸ y por provincias- que no del Concierto en sí, tenía una explicación consistente en la inexistencia de estadística fiable alguna respecto de las provincias vascongadas en lo que se refería a riqueza y producción agrícola o ganadera, de tal manera que los encabezamientos se fijan (como señala el preámbulo) por “razonables comparaciones con otras provincias,

⁹⁵ Sobre la determinación del cupo habrá que volver posteriormente, sobre la base de argumentos jurídicos y no económicos, porque esta expresión ha variado significativamente a lo largo de la historia.

⁹⁶ El mecanismo potestativo de modificación de cuotas se establecía por remisión al art. 41 de la Ley de 5 de agosto de 1893 (de Presupuestos para el bienio 1893-94). Dicho precepto facultaba al Gobierno para revisar los Concierdos, quedando facultado para incluir en ellos las contribuciones e impuestos recaudados por la Administración del Estado, “entendiéndose que en ningún caso la cifra de los concierdos ha de ser inferior a la de la recaudación por estos conceptos obtenida”. El texto de ambas normas (Concierto de 1906 y Ley de 1893) puede examinarse en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., pp. 251-255 y 237, respectivamente.

⁹⁷ En efecto, la discusión, por lo demás estéril, se centra en determinar si el primer Concierto es el deducible del Real Decreto de 13 de noviembre de 1877 (que se limitó a señalar la cantidad que debían satisfacer las tres provincias exclusivamente por la contribución de inmuebles, ganadería para el ejercicio económico 1877-1878) –“primer concierto económico, aunque parcial” lo denomina ZABALA Y ALLENDE, F., op.cit., p. 28- o si, en sentido estricto la expresión primer Concierto debe predicarse del Real Decreto de 28 de febrero de 1878 (como sostiene ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., p. 221). No obstante, desde una perspectiva moderna, difícilmente puede predicarse de ambas normas la condición de Concierto, al igual que en Navarra es difícil atribuir al Convenio Tejada-Valdosera de 1877 la condición de tal. Curiosamente el preámbulo del RD de 1877 se refiere a la Diputación Foral (sic) de la provincia de Alava, denominación infrecuente en esa época.

⁹⁸ Aunque ya ZABALA Y ALLENDE, F., op.cit., p. 164, pregonase, de lege ferenda, que “debe pedirse el establecimiento de la cuota única, es decir, que en lugar de ir estableciendo cupos parciales por cada uno de los impuestos concertados, debe establecerse un solo cupo total. Esto está establecido en Navarra desde el año 1841 y aún trató de extenderlo a las Provincias Vascongadas Bravo Murillo en 1846...”.

teniendo en cuenta la extensión territorial y la densidad de su población ⁹⁹. Por tanto, la temporalidad de ocho años del primer Concierto ¹⁰⁰ se refiere a los cupos y se justifica por la inexistencia de datos estadísticos fiables; en consecuencia no es característica ínsita a dicha norma; simplemente los ocho años se establecieron porque se consideraron prudentes para establecer los catastros, padrones y demás datos estadísticos. Lo que es compatible con el carácter no limitado a priori en el tiempo de los primeros Conciertos ¹⁰¹ es su percepción como mecanismos transitorios bajo el prisma histórico (lo que explica a su vez, su indefinición), tal como acertadamente señala AGIRREAZKUENAGA, J., al afirma que “el sistema de régimen de Concierto económico era percibido por ambos lados como transitorio pues el poder central esperaba, progresivamente, proceder a la nivelación general con el resto de las provincias y los fueristas obtener la reintegración foral” ¹⁰².

En apoyo de nuestra tesis sobre el carácter originariamente intemporal de los Conciertos (no de los cupos o de las cuotas que eran la suma de éstos), el segundo Concierto ¹⁰³ (que realmente no es tal, puesto que se limita a actualizar las cuantías señaladas en 1878) se regula en el art. 14 de la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1887, siguiéndose el mismo sistema de encabezamiento establecido en 1878, pero por

⁹⁹ Por ello, la Real Orden de 18 de marzo de 1883 establece la urgencia de establecer un padrón industrial en las provincias vascongadas, siendo su exposición de motivos significativa: “Considerando es indudable que si en las demás provincias de la Península e islas adyacentes hay precisión de realizar trabajos estadísticos que del modo más científico posible permitan conocer el desarrollo de cuanto tiene relación con el comercio y con la industria, en ninguna como en las tres de que se trata urge que estos trabajos se realicen, tanto por no existir hasta hoy en ellas, a lo menos en las dependencias de Hacienda, padrón alguno perfecto o imperfecto, que defienda en este punto los legítimos intereses del Tesoro público, cuando porque pasados los ocho años a que se contrae el convenio contenido en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878 habría necesidad de acudir precipitada y empíricamente a fijar nuevos cupos de contribución industrial o a prorrogar los del decreto, ya que sean beneficiosos para Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, ya lo sean para el Estado, deben desaparecer, porque lo justo y equitativo es que la industria y el comercio vascongado no sufran mayor ni menor gravamen que el que les corresponda con arreglo a las Leyes”. El subrayado es nuestro.

¹⁰⁰ Hay una zona oscura, que corresponderá despejar a los historiadores, sobre la situación tributaria del País Vasco entre 1839 y 1878. Sí sabemos, por ejemplo, que la Ley de Presupuestos de 1845 (esencial porque contenía la reforma Mon-Santillán) tuvo resistencias para su aplicación, al menos en Bizkaia, como lo demuestra la acusación de incumplimiento formuladas por las Reales Ordenes de 4 de julio y de 6 de agosto de 1846. Como siempre, vid. ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit, pp. 47-48.

¹⁰¹ Como señala ZABALA Y ALLENDE, F. op.cit., pp. 154-155, “lo que se llama duración de cada Concierto no significa otra cosa, dada la permanencia del sistema general de Conciertos que el período de inalterabilidad de los cupos tiende a aumentar desde los ocho años que duraba el primero hasta los veinticinco años por que se convino el último”.

¹⁰² Véase su Introducción a la obra de ESTECHA MARTINEZ, J.M. op. cit., pp. XL-XLI.

¹⁰³ Aunque así lo tipifiquen DE VICARIO Y PEÑA, N. en Los Conciertos..., op.,cit. pp. 170-194; en el mismo sentido ESTECHA Y MARTINEZ, J.M. op.cit., p. 232.

un plazo indefinido (“Las provincias de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya contribuirán, *en lo sucesivo...*”), aumentándose los cupos parciales en un 50%, salvo para el caso de Alava¹⁰⁴. Como no podía ser menos, se establecían mecanismos revisores de las cuotas (expresión que se seguía conservando), de modo similar al primer Concierto, en el caso de alteraciones sensibles en la riqueza de las provincias facultándose para ello a efectuar la oportuna rectificación a las Leyes de Presupuestos¹⁰⁵.

A fin de no abrumar al lector con datos históricos, para cuya interpretación hay que tener además los conocimientos científicos necesarios, vamos a cerrar la cuestión de la temporalidad (que creemos sobradamente demostrada) refiriéndonos al último Concierto (en puridad el único que con perspectiva moderna merece tal consideración, para lo cual es imprescindible remitirse a su Reglamento, desarrollo normativo que hasta entonces no se había producido, ni se ha planteado tras la aprobación de la CE en los Concierdos de 1981 y de 2002), aprobado mediante Real Decreto de 24 de diciembre de 1926 sobre Reglamentación del Concierto Económico, si bien hay que tener en cuenta, porque afecta a los aspectos formales del Concierto y al mecanismo de su aprobación, el Real Decreto de 9 de junio de 1925, de bases del Concierto¹⁰⁶, donde expresamente su artículo 1 señala que “el Concierto se celebrará

¹⁰⁴ En este sentido los tributos concertados (por seguir moderna terminología) eran la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, la contribución industrial y de comercio, los impuestos de derechos reales y de transmisión de bienes, la tributación de papel sellado y los impuestos por consumos. Y se establecía la compensación con cargo a los cupos de las siguientes partidas: el 3,09% por recaudación y rectificación de amillaramientos sobre la cifra de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería; el 3,75% por premio de recaudación y cobranza sobre el cupo de la contribución industrial y de comercio; por el sostenimiento de miqueletes y de miñones (cifras fijas) y por intereses y amortizaciones del capital invertido en la construcción y conservación de carreteras de carácter general mientras estuvieren a cargo de las citadas provincias vascongadas.

¹⁰⁵ Como señala ZABALA Y ALLENDE, F., op.cit., p. 139, el régimen concertado no es sólo un régimen general sino también “permanente, pues si en los concierdos no hay limitaciones en cuanto a la extensión o a los impuestos que puede abarcar, tampoco las hay respecto del tiempo que ha de regir el sistema. Este no debe confundirse con el tiempo en que han de permanecer inalterables los cupos, tiempo a que se refieren los plazos señalados en cada Concierto; es decir, que cuando hablamos de que el Concierto de tal fecha tiene una duración de tantos años o está convenido por tantos otros, *nos referimos al plazo en que han de permanecer inalterables los cupos, pero no a la vigencia del sistema general de los concierdos*”. (La cursiva es nuestra).

¹⁰⁶ La exposición del Real Decreto de bases pone el acento en señalar que la celebración del nuevo Concierto fue solicitada por las Diputaciones vascongadas (es decir, no porque hubiera llegado el término del anterior) y que el Directorio Militar había tenido en cuenta “la necesidad de que las propias Diputaciones pudieran acoplar con la antelación conveniente su régimen tributario a los indudables aumentos que habrían de representar los nuevos cupos por efectos del desarrollo de la riqueza imponible...” añadiendo que el patriotismo de las Diputaciones ha permitido llegar a un acuerdo que salva “los principios de libertad en la forma de tributación, de territorialidad en cuanto a su extensión y de proporcionalidad fiscal respecto a la cuantía”. El texto en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M. op. cit., apéndice, pp 25-27.

por veinticinco años a contar desde el 1 de enero de 1927”, plazo que reproduce el art. 2 del Reglamento del Concierto.

El Reglamento del Concierto de 1926 (y el Decreto de bases de 1925) nos sitúan en la modernidad del sistema; las novedades fundamentales pueden sintetizarse del siguiente modo:

- a) Aparece el concepto de cupo total del Concierto para las tres provincias vascongadas. Dicha cifra tiene carácter progresivo hasta 1951 (último año de vigencia teórica del Concierto, algo que fue truncado por la guerra civil y el Decreto-Ley de 1937) y la actualización se prevé quinquenal. Se abandona, en consecuencia, el cupo provincial (al menos de forma directa) y el cupo parcial por cada uno de los impuestos concertados que, en los antecedentes inmediatos, determinaban la cuota a satisfacer por las provincias vascongadas. El reparto del cupo total entre las tres provincias se establecería por una Comisión mixta nombrada por el propio Real Decreto de bases; se habla, como vestigio del pasado, de que dicha Comisión distribuirá también el cupo por “conceptos”, es decir, por impuestos concertados.
- b) Se establece (aunque estaba latente en los Concierdos precedentes) el concepto de cupo líquido, resultado de deducir del cupo total no sólo los premios de cobranza, sostenimiento de miñones y de miqueletes y construcción y conservación de carreteras, sino un concepto básico, que juega como compensable respecto del cupo total, a saber, “cuantos servicios de carácter general realizan [las Diputaciones] en lugar del Estado” (base segunda).
- c) Se perfila el concepto de impuestos concertados y, sobre todo, se establece con rotundidad que la concertación se establece sobre la base del principio de territorialidad¹⁰⁷; esta idea se reitera, con expresión no muy afortunada, como veremos, por la Ley de Territorios Históricos.
- d) Aparece una norma fundamental (antecedente del peculiar modelo de distribución del poder tributario en el IS) relativa a la determinación de bases imponibles en la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria¹⁰⁸. Según el Reglamento del Concierto (art. 17) las

¹⁰⁷ Lo que constituía un principio moderno para la época; la relevancia del mismo consiste en que se omite cualquier referencia a principios basados en la personalidad (nacionalidad, vecindad civil, etc.) para establecer la concertación; aunque cabe recordar que la colisión de principios de aplicación de las normas –crucial en los impuestos personales sobre las personas físicas– no se planteaba puesto que la Contribución General sobre la Renta (antecedente del IRPF) no se establece hasta 1932.

¹⁰⁸ La introducción de esta contribución en la reforma tributaria de Fernández Villaverde ya supuso atisbar un problema (“recelo del Gobierno español” lo denomina ZABALA Y ALLENDE, F., op. cit., p. 90)) que todavía perdura con variopintas manifestaciones: si el régimen de

sociedades que tengan negocios en territorio común y concertado contribuirán proporcionalmente a los negocios que realicen dentro de las provincias vascongadas “cualquiera que sea el territorio de su constitución y domicilio” (se abre, así, con matices respecto de la situación actual¹⁰⁹, la base del sistema de cifra relativa de negocios, expresión que aparece en el art. 19.b) del Reglamento de 1926). El Jurado mixto de utilidades se descompone en cuatro: un Jurado mixto central (en que el que tendrán representación las tres provincias concertadas) y tres jurados mixtos provinciales. Y con independencia de la conformación de los jurados mixtos, esta institución es clave porque aunque en principio se limitaba a dirimir los conflictos en la determinación de bases imponibles en el IS (o en su precedente histórico, la contribución de utilidades), bien cabe afirmar constituye el antecedente de la Junta Arbitral, contemplada en los arts. 65 a 67 del vigente Concierto¹¹⁰.

- e) A diferencia de lo que ocurre en el Convenio con Navarra (aprobado por Real Decreto de 15 de agosto de 1927), ni el Real Decreto de bases ni el Reglamento del Concierto contienen referencia alguna a “la alta inspección de la Administración de Estado”, concepto que sí aparece en el art. 5.Dos del vigente Concierto¹¹¹.
- f) Por último, se establece una fórmula que perdurará en los Concierdos de 1981 y de 2002, aunque ha de entenderse en su dimensión histórica; en efecto, el Real Decreto de 1926 es una norma de artículo único, donde el texto reglamentario aparece como anexo. Y decimos que hay que entenderlo en su dimensión histórica porque, dado el rango de la norma y la Constitución entonces vigente, no cabe realizar extrapolaciones sobre el, a nuestro juicio, déficit democrático del que adolece, en los momentos actuales, el procedimiento de aprobación del Concierto, donde la intervención parlamentaria se limita a aprobar o rechazar en bloque el texto acordado por ambas Administraciones.

Concierdos en materia de imposición societaria podía inducir a la constitución de sociedades en las Provincias Vascongadas; en este sentido se prescindía para la concertación del domicilio social –circunstancia que perduró prácticamente hasta 1981- porque, como reza el preámbulo del Real Decreto de 25 de octubre de 1900, “figura en primer término una prescripción que tiende a evitar que a la sombra y amparo de los Concierdos económicos se establezcan sociedades y compañías que, ejerciendo sus respectivas industrias fuera del territorio de las Provincias Vascongadas, adquieran dentro de él su domicilio social”.

¹⁰⁹ En tanto en cuanto no se tenía en cuenta ni el domicilio fiscal ni el volumen de operaciones, sólo el lugar de realización de las mismas.

¹¹⁰ Con independencia de que la Junta Arbitral actual sea única, tenga mayores competencias y un régimen de impugnación de sus acuerdos distinto al del Concierto de 1926.

¹¹¹ Y que ya se contemplaba en el art. 6 del Concierto de 1981.

Superando aspectos formales, el interés material reside en que se sienta un procedimiento especial –llamélese paccionado o no, porque no vamos a entrar en cuestiones semánticas- en cuya virtud es precisa la concurrencia de voluntades de ambas Administraciones para aprobar o modificar el Concierto.

Afortunadamente, la restauración del sistema de Conciertos a partir de 1981 ha hecho desaparecer una característica histórica del Concierto (por muy matizada que estuviera en el de 1926) cual era la del encabezamiento por impuestos, de forma que el cupo tenía un significado distinto al actual, puesto que era un concepto sectorial referido a la cantidad a aportar no sólo por provincia foral sino por impuesto concertado, de modo que en principio no cabía la posibilidad de compensar unos cupos con otros en caso de insuficiencia recaudatoria o de defectos en la metodología del cupo. Lo que no ha desaparecido es la histórica distribución provincial¹¹² del cupo (ahora entiéndase la expresión en el sentido actual posterior al Concierto de 1981), por mucho que no se explicita la forma de reparto. O, por mejor decir, la forma de reparto interterritorial no se fija de forma directa en el Concierto, aunque sí se mantiene, para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada territorio histórico, una Comisión mixta con presencia de representantes del Estado (art. 41.2.d) del EAPV). Varias reflexiones suscita, en este momento y sin perjuicio de su ampliación posterior, el texto estatutario vasco en relación con el sistema de Conciertos, que pueden sistematizarse del siguiente modo:

- a) El cupo global del País Vasco no es sino la suma de los cupos correspondientes a cada uno de los territorios históricos, puesto que son éstos y no la Comunidad Autónoma los titulares de los poderes tributarios de los que deriva la condición de acreedor necesaria para la exacción de los impuestos concertados.
- b) La recaudación de los impuestos concertados por parte de los territorios históricos tiene un triple destino desde la vertiente del gasto público: financiar los gastos anudados a las competencias asumidas por ellos, aportar las cantidades necesarias para la financiación (casi total, puesto que supone aproximadamente el 90%) de los gastos presupuestarios de la CAPV y, por último, contribuir a la fijación del cupo provincial, aunque el orden sea el inverso según establece, como veremos, la LTH.
- c) Sorprende, sobremanera, que el art. 41.2.e) del EAPV siga manteniendo, para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada territorio histórico, una Comisión mixta con presencia de representantes de la Administración estatal. Y la sorpresa viene dada

¹¹² Como señalara ZABALA Y ALLENDE, F. op.cit., p. 143, “afirmamos que la forma del Concierto es la de cupo provincial que el Gobierno cobra, por encabezamiento, de las Provincias Vascongadas y no de los contribuyentes”.

por un doble orden de motivos: de un lado, salvo que el Estado se convierta –por encima de la CAPV- en garante de la foralidad de los territorios históricos, el cupo global y la aportación al Estado corresponden a la Comunidad Autónoma como tal, de forma que, a nuestro juicio, forma parte de las competencias autonómicas ex constitución la fijación de los criterios para la determinación de los cupos provinciales, sin participación o presencia del Estado, ya que quien responde del pago del cupo es la CAPV y no los territorios históricos¹¹³, aunque –sí se quiere- la CAPV es responsable por deuda ajena. Pero, de otro lado, sorprende que el art. 42.a) del EAPV utilice un criterio asimétrico a la hora de fijar los criterios de distribución equitativa y el procedimiento para fijar las aportaciones de los territorios históricos a la Hacienda General del País Vasco, puesto que, en este caso, dichos criterios y dicho procedimiento se defieren in totum a la normativa de la CAPV sin participación alguna del Estado. Y la sorpresa –matizada por lo que después diremos sobre el carácter confederal a nivel financiero del País Vasco- viene dada por el hecho de que con esta previsión pudiera darse una circunstancia en apariencia paradójica, en cuya virtud existiera una divergencia entre los criterios de aportación de los territorios históricos a la financiación de la Hacienda General del País Vasco y los criterios de fijación de su cupo provincial, integrable en el cupo global de la Comunidad Autónoma, circunstancia que, de lege ferenda y sin descender a consideraciones económicas, sería (y lo es de lege data) perfectamente factible desde el punto de vista normativo. Quizá la explicación derive de un dato histórica y constitucionalmente válido, aunque discutible: a diferencia de lo que acaece respecto de las Comunidades de régimen común, el Estado carece de un interés legítimo y de un título competencial explícito para determinar el mecanismo de financiación principal –aportaciones de los territorios históricos- de la CAPV pero sí se erige, a través de un doble orden de medidas (materiales unas y formales otras), en vigilante o alto inspector de que el cupo global del País Vasco se corresponda con una metodología que determine una distribución equitativa de los cupos provinciales de los territorios históricos. Este doble orden de medidas se articula materialmente mediante la participación de representantes estatales en el señalamiento de los cupos provinciales y formalmente a través de la exigencia de que el cupo global se apruebe mediante Ley (obviamente estatal).

¹¹³ Es decir, la CAPV no podría escudarse en la falta de aportación al cupo global del correspondiente a cualesquiera de los tres territorios históricos para incumplir sus obligaciones económicas respecto del Estado.

- d) Por último, para terminar este exordio intercalado en las características de los Concierdos compaginando antecedentes históricos y realidad vigente, hay que apuntar (con posterior desarrollo) la existencia de dos Concierdos simultáneos o de un Concierto y de un Convenio, algo que se deduce de la interpretación conjunta de los arts. 41 y 42 del Estatuto. De un lado, estará el Concierto entre el País Vasco y el Estado y de otro –y con un carácter distinto y más limitado- el Convenio o Concierto entre los territorios históricos y la Comunidad Autónoma. Mientras que las características del primero pueden deducirse de las páginas anteriores de este capítulo, las del segundo son más simples, puesto que el convenio¹¹⁴ habrá de limitarse a señalar los criterios de distribución y el procedimiento de aportación de las Diputaciones Forales a la Hacienda General del País Vasco. Este auténtico Convenio entre los territorios históricos y la Comunidad Autónoma habrá de aprobarse mediante Ley del Parlamento vasco, tal y como establece el art. 42.a) del EAPV.

Con estas precisiones damos por acabado el examen del concepto y características materiales de los Concierdos Económicos, a la vista de su aparición histórica y de su evolución posterior. Ciertamente el lector interesado y el crítico exigente pueden censurar el salto histórico desde 1926 hasta 1981, en lo que suponga de olvido de la pervivencia durante el régimen franquista del Concierto con Alava, único que se mantuvo de forma ininterrumpida. De forma voluntaria no haremos referencia al mismo, pero nos detendremos brevemente –reiteramos hasta la saciedad que nuestro propósito no es histórico sino jurídico- en la evolución del sistema del Concierto desde 1926 hasta 1937 (aprobación del Decreto-Ley abolitorio) sobre todo a la vista de algunas concomitancias evidentes entre la Constitución republicana y la vigente y, sobre todo a la vista del tratamiento de la cuestión en el Proyecto de Estatuto de Estella.

Aunque este proyecto vino precedido de una autorización a las Comisiones gestoras de las cuatro Diputaciones (incluida Navarra) para dirigir los trabajos tendentes a la elaboración de los trabajos para elaborar el proyecto de Estatuto o los proyectos de Estatutos “en los cuales se fijen y regulen las facultades autonómicas que, como ampliación de las ahora vigentes en dichas provincias, se les pudiera conceder con arreglo a la Constitución” (art. 1 del Decreto de 8 de diciembre de 1931¹¹⁵). Aunque el Decreto no contenga referencia alguna a la materia financiera sí llama la atención que la alternativa, conforme rezaba el preámbulo, era entre establecer un Estatuto vasco-navarro o si, por el contrario “se articulará un Estatuto

¹¹⁴ La expresión Convenio no se ha elegido al azar sino que deriva del EAPV cuyo art. 42 señala que “Una Ley del Parlamento vasco establecerá los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que, a tenor de aquéllos, se convendrá y harán efectivas las aportaciones de cada Territorio Histórico. (el subrayado es nuestro).

¹¹⁵ El texto, como siempre, en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., apéndice III, pp. 220-221.

por cada provincia” (art. 3); es decir, que esta primera opción de la II República no contemplaba un Estatuto unitario para el País Vasco si no se incorporaba Navarra y caso de no incorporarse ésta la alternativa eran cuatro Estatutos donde, aunque no se exprese, se fundirían las competencias autonómicas con las forales, determinando una ampliación de éstas últimas. Aunque parezca mentira a estas alturas de los tiempos, la existencia de Estatutos de autonomía uniprovinciales (prescindiendo del carácter confederal que, desde 1894, el PNV quiso dar a Euskaria) respondía a una idea existente en los primeros años treinta del siglo pasado¹¹⁶ que, como señala FERNANDEZ, Tomás-Ramón, “puso el acento en la autonomía provincial sin superponer a ella organización política de ningún tipo”¹¹⁷.

La aceptación de una entidad supraprovincial, siempre que no se perjudique la foralidad y los derechos de los territorios históricos aparece de forma clara en el Proyecto de Estatuto de Estella, que configura una entidad autónoma claramente confederal, con unos poderes del País Vasco limitados respecto de las provincias forales y con una cláusula residual en la atribución de competencias respecto del ente autonómico¹¹⁸.

¹¹⁶ Así, por ejemplo, en el Proyecto de Ley de Autonomía presentado al Congreso el Gobierno del Conde de Romanones con fecha 20 de enero de 1919.

¹¹⁷ Op.cit., p. 124; en nota en la citada página extrae los puntos más importantes del articulado, cuyo texto íntegro puede consultarse en Trabajos preliminares del Estudio sobre régimen administrativo especial para las provincias de Guipúzcoa y Vizcaya, Diputación Foral de Guipúzcoa, Donosti, 1976. Las relaciones financieras determinaban la existencia de un cupo por cada provincia. Incluso Eusko Ikaskuntza en 1924 elaboró un programa de un congreso de autonomía que sólo se decantaba por examinar la organización y los servicios que demandasen una interprovincialización entre ellos. Incluso, en plena dictadura de Primo de Rivera, la Diputación Foral de Guipúzcoa aprobó un proyecto de memoria (que no llegó a elevarse al Gobierno estatal por la oposición de Vizcaya) donde se señalaba que las tres provincias “han sido y son independientes entre sí”, aunque ello no sea óbice para reclamar el reconocimiento de la existencia de la región vascongada.

¹¹⁸ El art. 1.2 del Estatuto vasco, aprobado por Ley de 6 de octubre de 1936, señala que las provincias vascas “se regirán autonómicamente en cuanto a las facultades que el presente Estatuto o las disposiciones legislativas del país les encomienden. A tal efecto se entenderán atribuidas a las provincias las facultades que especialmente no se atribuyan a los órganos del País Vasco”.

IV.- LA LEY DEL CONCIERTO Y SU PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN.

A) La ley ordinaria como mecanismo de aprobación de los Concierdos Económicos.

Las características formales de los Concierdos han ido evolucionando a lo largo de la historia, aunque a esta evolución no ha sido ajena la norma constitucional vigente en cada momento. Así, como hemos visto, se han aprobado Concierdos mediante Decreto¹¹⁹, mediante Decreto-Ley (en el caso del Convenio navarro de 1969), mediante Real Orden e, incluso, se han prorrogado Concierdos vigentes a través de Leyes de Presupuestos (en el siglo XIX) o a través de leyes ordinarias unilateralmente dictadas por el Estado (en 2001). La vigente CE no establece ninguna reserva normativa a la hora de establecer el mecanismo de aprobación del Concierto, pero el art. 41.2.a) del EAPV (a semejanza de lo que ocurre en el caso de Navarra, donde el art. 45.4 de la LORAFNA señala que se aprobarán mediante ley ordinaria, fundando, a nuestro juicio de forma errónea, dicha exigencia en su “naturaleza paccionada¹²⁰”, como si dicha circunstancia fuera determinante de un tipo especial de producción legislativa) establece que el Concierto se aprobará por Ley (cabe suponer que ordinaria puesto que dicha materia no está comprendida dentro de las reservadas a ley orgánica conforme el art. 81 de la CE), sin hacer mención alguna al acuerdo de los respectivos Gobiernos o al carácter inamovible de lo pactado entre ambos (inamovibilidad respecto del Anexo del Proyecto de Ley del Concierto, dado su carácter de norma de artículo único). Si el principio de reserva de ley (no confundir ni identificar con el de legalidad) sólo puede ser establecido por la norma suprema del ordenamiento –en cuanto es una norma sobre la normación–, es decir, por la CE, como certeramente señala la doctrina administrativa¹²¹, cabe entender que las previsiones del EAPV contienen un mero principio de preferencia de ley, que una eventual reforma del Estatuto podría eliminar. Y desde luego no se opondría a esta tesis el hecho de que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas esté sujeto a reserva de ley (y, además, orgánica, conforme el art. 157.3 de la CE), porque, como ya hemos reiterado, la legitimidad constitucional del Concierto no deriva de los arts. 156 a 158 de ésta, sino de su Disposición Adicional Primera. Y, aunque, a semejanza de la LOFCA, entendamos que el Concierto forma parte del bloque de la constitucionalidad, ello no es óbice para que su aprobación no pueda realizarse incluso a través de normas reglamentarias (posibilidad que ahora solo está vedada por la previsión del EAPV), ya que con ello nos evitaríamos el espectáculo poco gratificante en cuya virtud ni el Parlamento vasco ni el estatal pueden enmendar ni una sola coma del texto concertado por representantes de los poderes ejecutivos de ambas instancias.

¹¹⁹ Amén de los ya examinados, se siguió esta fórmula en el caso de los Concierdos con Alava de 1952 (Decreto de 29 de febrero) y de 1976 (Real Decreto de 26 de noviembre de 1976).

¹²⁰ En raras ocasiones se ha referido el ordenamiento estatal al carácter “paccionado” de la Ley de 1841; entre otras, por ejemplo, en la Adicional Segunda de la Ley de 24 de julio de 1918.

¹²¹ Por todos, GIANNINI, M.S. *Diritto Amministrativo*, Ed. Giuffrè, Milano, 1993 (tercera edición) volumen I, p. 93 y volumen II pp. 726 y 771.

No obstante, la solución del EAPV puede contribuir a eliminar un problema procesal, que veremos posteriormente al tratar del ejercicio formal de las potestades tributarias de los territorios históricos; si el Concierto se aprobase mediante normas reglamentarias, cabría que su eventual impugnación se realizase por vía contencioso-administrativa, con lo que se llegaría al absurdo en cuya virtud una norma integrante del bloque de la constitucionalidad podría ser enjuiciada directamente no por el TC sino por órganos de la jurisdicción ordinaria, y, lógicamente podría ser recurrida no por las personas y entidades taxativamente señaladas en el art. 162.1.a) de la CE, sino por cualquier persona legitimada a la luz de la LJCA (por ejemplo, una confederación empresarial). Por tanto, aunque no creemos que sea requisito constitucional la aprobación mediante norma con rango de Ley del Concierto, creemos que la solución seguida por el EAPV es correcta, siempre que se introduzcan modificaciones en el procedimiento de aprobación del mismo, puesto que éste concede unas facultades omnímodas a los ejecutivos vasco y estatal en detrimento de los respectivos Parlamentos.

Pero mientras suceda y aunque suceda, el Concierto es una ley ordinaria del Estado que, sin embargo, se integra y forma parte del ordenamiento jurídico de Euzkadi, en cuanto la concreción de los poderes tributarios de los territorios históricos y la compartición de esos poderes con el Estado se contienen en el Concierto. Ciertamente se trata de una ley especial tanto por su contenido material¹²² como por los aspectos procedimentales y formales. En efecto, como ya hemos señalado, la ley de aprobación del Concierto constituye materialmente una norma de ratificación de los acuerdos alcanzados por los representantes de los Gobiernos vasco (ya veremos la participación de las Diputaciones y del Parlamento en la formación de la voluntad de éste) y estatal, de forma que no cabe la introducción de enmiendas al articulado del Concierto que, formalmente, constituye el Anexo a una ley de artículo único que sólo puede tener un contenido (aprobar, o, en su caso, modificar el Concierto). La Ley del Concierto no puede derogar éste ni modificarlo unilateralmente porque el sistema de financiación de los territorios históricos y de la CAPV goza de la garantía institucional que le brinda la Adicional Primera de la CE. Cuestión distinta es que el texto del Concierto forma parte indisoluble de la Ley aprobatoria y, por tanto, aunque materialmente sea una norma que pudiéramos tipificar como reglamentaria¹²³ (dados

¹²² Regulador de un acuerdo entre partes al que una ley integra en el ordenamiento jurídico. En este sentido, el preámbulo del Real Decreto de 6 de marzo de 1919 ya señalaba que “en todos los casos exige el legislador que se oiga a las respectivas Diputaciones Vascongadas”, añadiendo que “el Concierto no es un arrendamiento de servicios, sino un acuerdo inserto en una ley, y que sólo puede alterarse por otra disposición que tenga sus caracteres”; tomamos el texto de ZABALA Y ALLENDE, F. op.cit., p. 134.

¹²³ Recuérdese la existencia de Reglamentos del Concierto, por ejemplo, en 1926. El Concierto de 1981 (Disposición Final Primera) se refería al desarrollo reglamentario del mismo aunque tal circunstancia no se produjo nunca. El vigente Concierto de 2002 no alude, por el contrario, a un eventual desarrollo reglamentario.

los partícipes en la redacción), formalmente es una Ley y, por tanto, queda inmune a la utilización de mecanismos reaccionales de carácter judicial.

A diferencia de lo que sucede en Navarra (donde el art. 45 de la LORAFNA obliga a someter a consideración del Parlamento foral los acuerdos sobre el Convenio suscritos por el Gobierno de la nación y la Diputación Foral), el EAPV guarda silencio al respecto. Lógicamente, en el caso de Navarra, el Reglamento del Parlamento (acuerdo de 2 de febrero de 1995) establece un procedimiento especial¹²⁴ para la tramitación, requiriéndose la mayoría absoluta de votos para su aprobación¹²⁵; ello no implica que el Parlamento vasco –y, como veremos, las Juntas Generales- carezcan de participación en el proceso de aprobación o de modificación de los Concierdos, aunque el Reglamento parlamentario vasco de 15 de febrero de 1983 no contenga, a diferencia de su homónimo navarro, procedimiento especial alguno, omisión procedimental extensible a las normas forales de organización institucional de los territorios históricos.

¹²⁴ El acuerdo sobre el Convenio será objeto de un debate de totalidad y sometido a votación en su conjunto, es decir, no cabe efectuar observaciones (técnicamente no serían enmiendas puesto que no es un proyecto de ley) sobre el texto acordado por la Diputación Foral y el Gobierno de la nación, aunque, evidentemente, cabe su rechazo, en cuyo caso no podría ser remitido al Consejo de Ministros para que apruebe el pertinente proyecto de ley.

¹²⁵ El requisito de la mayoría absoluta no figura en la LORAFNA (lógicamente, porque el acuerdo del Parlamento foral no es una ley) y el mismo (respecto del anterior Reglamento) fue impugnado por el Gobierno de la Nación; el TC, en su sentencia 179/1989, de 2 de noviembre, desestimó el recurso citado.

B) El procedimiento de aprobación: especial referencia al papel de los territorios históricos y del Parlamento vasco.

El procedimiento –con participación voluntaria (vid. infra el caso de Gipuzkoa respecto del vigente Concierto) de las Juntas Generales y del Parlamento vasco–seguido para la aprobación del Concierto de 2002 es ilustrativo al respecto¹²⁶ y demostrativo de nuestra tesis de que pese a la denominación de Concierto con el País Vasco, los territorios históricos no pueden quedar preteridos en la tramitación de aquél. En síntesis el mecanismo seguido para dar luz al Concierto fue el siguiente (mecanismo que habría de mimetizarse, con las modificaciones que propondremos, en caso de eventuales modificaciones del actual):

- e) El 20 de febrero de 2002, las representaciones del Estado y del Gobierno vasco alcanzaron un acuerdo para la renovación del Concierto de 1981. El 6 de marzo de 2002 se suscribe el Acta 1/2002, de la Comisión Mixta del Cupo¹²⁷, figurando como anexo I el texto articulado del Concierto y como anexo II, el texto del acuerdo sobre metodología del cupo para el quinquenio 2002-2006¹²⁸.
- f) Posteriormente, los acuerdos fueron sometidos a debate sobre la ratificación del texto de la Comisión Mixta del Cupo por parte de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, salvo Gipuzkoa que no llevó a cabo ningún procedimiento específico de ratificación del Acuerdo¹²⁹. En el caso de Araba y Bizkaia¹³⁰, resulta curiosa –y contraria a nuestro juicio a la doctrina constitucional dictada en relación con Navarra, aunque referida al Parlamento foral– la fórmula empleada, consistente en someter a las Juntas Generales de ambos

¹²⁶ Las fuentes documentales se encuentran ordenadas y recogidas en “El Concierto Económico. 125 años después”, edición de Iñaki ALONSO ARCE, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2003.

¹²⁷ Con una representación paritaria de tres representantes de las Diputaciones forales y tres del Gobierno vasco, de conformidad con lo previsto en el art. 49 del Concierto de 1981 (en los momentos actuales, art. 50 del Concierto de 2002, con mejor denominación, puesto que pasa a llamarse “Comisión Mixta del Concierto Económico”). No entramos a valorar si la Comisión mixta del Cupo (con una función muy específica) era o no el órgano competente para acordar la renovación del Concierto; lo cierto es que no constaba con claridad en el texto de 1981 quién era el órgano competente para proponer los acuerdos de renovación del Concierto; no obstante, la intervención –mediante Acuerdo– de la Comisión mixta del Cupo fue el procedimiento seguido para la modificación en 1997 del Concierto de 1981.

¹²⁸ Los acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo fueron un total de trece; el texto del Concierto y la metodología quinquenal del cupo ocupan los acuerdos primero y séptimo, respectivamente.

¹²⁹ Como bien apunta ALONSO ARCE, I. op.cit., p. 21.

¹³⁰ En el caso de Bizkaia, la sesión de las Juntas Generales se celebró en Gernika el 30 de abril de 2002; en el caso de Araba, la sesión se celebró el 13 de mayo de dicho año.

territorios históricos sendos Proyectos de Norma Foral, de ratificación del acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Cupo sobre aprobación del Concierto Económico. Y decimos curiosa porque ni del EAPV ni del ordenamiento institucional de los territorios históricos se desprende la necesidad de que el parecer o el acuerdo de los territorios históricos sobre la ratificación o no de las negociaciones para la renovación o modificación del Concierto se realice mediante Norma Foral. Ya veremos cómo el Parlamento vasco no dictó ninguna Ley autonómica para ratificar el acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo, ni es condición necesaria la adopción formal de precepto con rango de Norma Foral de las Juntas Generales¹³¹ para entender cumplido el trámite de audiencia de éstas (que, por cierto, no aparece en el EAPV, aunque lo creamos insoslayable).

- g) El tercer paso en el procedimiento fue la aprobación por el Gobierno vasco de un “Escrito del Consejo de Gobierno por el que se remite al Parlamento vasco, para su debate y eventual ratificación, el acuerdo alcanzado con el Estado sobre el Concierto Económico y la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006”, debatido y aprobado por el Pleno del órgano legislativo en la sesión de 7 de junio de 2002. Obsérvese que el Gobierno no remitió ningún Proyecto de Ley (a diferencia de los territorios históricos) y que el *escrito* (sic) dirigido pretendía obtener la aquiescencia parlamentaria no sólo sobre el acuerdo alcanzado en torno al Concierto, sino también sobre la metodología de cálculo del cupo para el quinquenio 2002-2006, aspecto éste sobre el que no recayó pronunciamiento alguno de ningún territorio histórico, pese a estar directamente afectados, puesto que el cupo vasco no es sino la suma de los cupos provinciales de los territorios históricos. Lógicamente el pronunciamiento parlamentario no determinó la aprobación de Ley alguna (ya veremos, que, además, el pronunciamiento es posterior a la publicación en el BOE de la Ley del Concierto), debido a que la participación de los territorios históricos y de la Comunidad Autónoma en la elaboración del Concierto constituye una fase del procedimiento legislativo pero sin dicha participación se traduzca en leyes o normas forales. En apoyo de nuestras tesis -y por su interés- merece reproducir algunas consideraciones del FJ 9º de la STC 179/1989 (relativa al Convenio con Navarra y centrada en

¹³¹ Como tal, la Norma Foral 3/2002, de 30 de abril, del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB núm 98 de 24 de mayo); se trata de una Norma Foral de artículo único donde se señala que “Se ratifica el acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Cupo en sesión celebrada el 6 de marzo de 2002, sobre la aprobación del Concierto Económico, cuyo texto íntegro se adjunta”, constituyendo el Anexo el texto del pre-Concierto.

cuestiones procedimentales internas de la Comunidad Foral), que, salvando las distancias, creemos aplicable a la naturaleza jurídica de los acuerdos adoptados por los territorios históricos y por el Parlamento vasco en relación con las renovaciones o modificaciones del Concierto. Señala el TC que “difícilmente podría considerarse al Convenio como una norma del Parlamento de Navarra y por ende la aprobación prevista en el art. 45 de la LORAFNA (...) como aprobación de una norma por el Parlamento. Desde los inicios del sistema de Convenio Económico en el procedimiento de su elaboración y aprobación se han distinguido dos fases: por una parte, una fase de negociación entre la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación, que se plasmaba en un texto acordado por ambas partes; y, en segundo lugar, la prestación de fuerza normativa a este texto por parte del Estado mediante el instrumento normativo correspondiente (...). Sólo, evidentemente, a partir de la emisión de la norma estatal cabría considerar al Convenio como una norma vinculante (...). La intervención, en consecuencia, del Parlamento de Navarra *no se configura como la emisión de norma alguna*, sino como *un requisito necesario para la ulterior tramitación del Convenio Económico como ley por las Cortes Generales y la eventual aprobación –y efectiva creación de una norma- por éstas*”¹³². Dejando de lado cuestiones formales, el procedimiento autonómico seguido en la tramitación del vigente Concierto ha presentado riesgos evidentes por varias circunstancias: así, carece de previsión procedimental en el EAPV, en el Reglamento del Parlamento y en las normas institucionales básicas de los territorios históricos, siendo conveniente una modificación normativa tendente a eliminar este vacío, que ha llevado a que algunos territorios históricos no ratifiquen –pero tampoco rechacen- el acuerdo sobre el Concierto de la Comisión Mixta del Cupo (simplemente guardaron silencio) o a que ninguno de los tres territorios se haya pronunciado sobre el acuerdo relativo a la metodología del cupo, cosa que sí hizo el Parlamento vasco. ¿Qué ocurriría si uno de los tres territorios rechazara el acuerdo, mientras que los otros dos y el Parlamento vasco lo apoyaran o a la inversa? ¿Cabría seguir tramitando el Concierto o la modificación del mismo? ¿Qué ocurre si los territorios históricos ratifican una eventual modificación del Concierto pero rechazan la metodología del cupo para el siguiente

¹³² Y continúa el TC, refiriéndose a la normativa autonómica de Navarra (aunque aquí la doctrina es más dudosamente aplicable al País Vasco, teniendo en cuenta las diferencias ya reseñadas entre el EAPV y la LORAFNA y entre los Reglamentos de los respectivos Parlamentos), señalando que ni la LORAFNA ni el Reglamento de la Cámara navarra “exigen en ningún momento que la aprobación del Convenio por el Parlamento foral haya de revestir forma de ley”.

quinquenio, teniendo en cuenta que el cupo forma parte insoluble de aquél¹³³? Son preguntas y cuestiones cuya solución es difícil de aventurar teniendo en cuenta el silencio de la normativa autónoma del País Vasco. Sería preferible, de lege ferenda, que siguiendo el modelo navarro se delimitara en el ordenamiento de la CAPV y en el de sus territorios históricos el procedimiento para la ratificación o no de los acuerdos de la ahora denominada Comisión Mixta del Concierto.

- h) El penúltimo eslabón de la cadena viene determinado por la formación del correspondiente Proyecto de Ley por parte del Gobierno estatal y su remisión a las Cortes Generales para su aprobación. Alcanzado el acuerdo y ratificado por los órganos forales y autonómicos, el Consejo de Ministros está obligado a su remisión al órgano parlamentario y éste a su consideración, tramitación y, en su caso, aprobación. En este punto, también son varias las circunstancias que debemos reseñar, todas ellas pertenecientes al ámbito del Derecho parlamentario pero con indudable repercusión en nuestro trabajo. De un lado y aunque no se señale expresamente, entendemos que no cabe la presentación en el Congreso de los Diputados de proposiciones de ley del Concierto Económico, teniendo el Gobierno estatal el monopolio (como ocurre con las Leyes de Presupuestos) de la iniciativa legislativa¹³⁴; de otro y lo hemos señalado como déficit democrático, no cabe la presentación de enmiendas al Anexo del Proyecto de Ley del Concierto (que es materialmente donde se contiene el texto de éste), simplemente porque sólo procede la votación sobre el único artículo del Proyecto (aprobación del Concierto). Ciertamente la solución contraria (que posibilitaría el debate parlamentario en el pleno sentido del término y que postulamos no sólo para las Cortes sino también para el Parlamento vasco y las Juntas Generales) plantearía cuestiones procedimentales de difícil solución. Sólo por citar una de dichas cuestiones y si fuera posible que las Cortes enmendasen el texto del Concierto, ¿sería posible la aprobación de la Ley con incorporación de las enmiendas al Anexo o habría que remitir el texto enmendado a las instituciones forales y autonómicas para reiniciar otra vez el procedimiento? No sabemos si arreglaría o complicaría aun más la

¹³³ Y no se recurra al expediente formal de que, conforme el art. 41 del EAPV se trata de dos leyes distintas, porque siendo cierto no es menos correcto que hay una evidente interrelación entrabas.

¹³⁴ En efecto, si el acuerdo inicial es entre poderes ejecutivos, difícilmente los grupos parlamentarios pueden participar en dicho acuerdo inicial. Lo único que cabría, tanto en las Cortes como en el Parlamento sería la aprobación de mociones instando a los ejecutivos respectivos a iniciar conversaciones para la modificación (ahora que tiene carácter indefinido) del Concierto.

cuestión pero podría postularse como solución que la Comisión Mixta del Concierto estuviera compuesta no sólo por representantes de las Administraciones, sino también por representantes parlamentarios y de las Juntas Generales, de forma que el acuerdo tuviera una base no derivada exclusivamente de los respectivos poderes ejecutivos. Otra cuestión –y no baladí– con consecuencias impredecibles es la atinente a la posibilidad de que el Parlamento español vote en contra del proyecto de ley presentado por el Gobierno. Desde el plano constitucional y parlamentario, nada se opone a esta posibilidad, dejando de lado las consecuencias políticas que tal decisión tiene. A nuestro juicio, la salida a tal situación sería política y no jurídica: por higiene democrática y costumbre constitucional, el autor del Proyecto de Ley (el Gobierno de la nación) tendría la obligación ética de dimitir, puesto que el rechazo implicaría una moción de censura encubierta de igual manera – salvando las distancias– que así se entiende en el Derecho parlamentario comparado cuando se produce el rechazo al Proyecto de Ley de Presupuestos (donde también el monopolio de la iniciativa legislativa corresponde al Gobierno). Para concluir con el examen de esta penúltima fase, hay que tener en cuenta que los Reglamentos de las Cámaras no contienen previsión alguna sobre la existencia de procedimiento especial alguno para la tramitación del Proyecto de Ley del Concierto. En el proceso parlamentario seguido para la aprobación del vigente Concierto de 2002, la Mesa y Junta de Portavoces del Congreso de los Diputados acordó que el paquete¹³⁵ de proyectos de ley relativos al Concierto Económico se sometiera a aprobación mediante el procedimiento de tramitación directa y lectura única, acuerdo que obtuvo por asentimiento el Pleno en sesión de 9 de abril de 2002. De acuerdo con este procedimiento, el Pleno del Congreso aprobó los tres proyectos de Ley en sesión de 18 de abril de 2002 (conviene retener las fechas para contraponerlas a las de aprobación de las normas forales de ratificación por parte de Araba y Bizkaia o al acuerdo del Parlamento vasco, que, como puede observarse, son posteriores¹³⁶ a la aprobación no sólo por el Pleno del Congreso, sino también por el Pleno del Senado, puesto que la Cámara Alta adoptó

¹³⁵ Y decimos paquete, porque eran tres proyectos de Ley: el del Concierto Económico; el de aprobación de la metodología de señalamiento del cupo para el quinquenio 2002-2006 y el proyecto de ley (orgánica) complementaria a la Ley por la que se aprueba el Concierto que establecía determinadas adaptaciones en la Ley Orgánica complementaria de Estabilidad Presupuestaria. Este último proyecto devino en la Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo, que dio nueva redacción al apartado 2 de la Disposición Final Primera de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

¹³⁶ Salvo la Norma Foral de Bizkaia que fue aprobada en el interin entre la aprobación por el Congreso y la aprobación por el Senado.

un procedimiento similar, es decir, acuerdo -23 de abril de 2002-de tramitación por el procedimiento de lectura única ante el Pleno y aprobación por éste de los tres proyectos de Ley en sesión celebrada el 8 de mayo de 2002). Teniendo en cuenta estos datos, ¿cómo explicar que las Juntas Generales de Araba se pronunciasen después de aprobada la Ley del Concierto o que el Parlamento vasco aprobase el escrito remitido por el Gobierno el 7 de junio ratificando el Acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo cuando la Ley ya estaba publicada?; ¿qué sentido tiene la intervención ex post de dos de las tres Juntas Generales y del Parlamento vasco?; ¿no hay que pensar que ello es motivo suficiente para postular una inserción en el ordenamiento institucional de los territorios históricos –y quizá en el Estatuto de Autonomía o en el Reglamento del Parlamento vasco- de un procedimiento tasado (similar mutatis mutandis al existente en Navarra) que regule la participación de las Juntas Generales y del Parlamento vasco en el proceso de ratificación de los acuerdos adoptados por los representantes de los territorios históricos, del Gobierno vasco y del Gobierno central en la Comisión Mixta del Concierto?

- i) En fin el último paso de este proceso es breve y conocido; la norma estatal se incorpora al ordenamiento jurídico tras su aprobación parlamentaria y su publicación en el BOE, circunstancia esta última que se produjo el 24 de mayo de 2002, determinando la vigencia (también peculiar¹³⁷) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, que constituye el actual instrumento a través del cual se rige el poder tributario de los territorios históricos.

Teniendo en cuenta que la Disposición Adicional Segunda del Concierto establece que cualquier modificación del mismo se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación y teniendo en cuenta que su vigencia indefinida no supone su petrificación, sería, como hemos adelantado, conveniente la regulación primaria en el EAPV y el desarrollo en el Reglamento del Parlamento vasco del procedimiento de ratificación de los acuerdos alcanzados por los respectivos negociadores en el seno de la Comisión Mixta del Concierto; de igual manera creemos insoslayable que en la Ley de Territorios Históricos y/o en las normas forales de institución y autogobierno de los tres territorios se aborde el procedimiento de

¹³⁷ La Disposición Final Unica señala que “La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE si bien surtirá efecto desde el uno de enero de dos mil dos”. Puesto que estamos en presencia de cuestiones procedimentales, no profundizaremos en la exótica Disposición que planteó innumerables problemas sobre todo en el ámbito de los impuestos instantáneos, que se intentaron paliar a través de la Disposición Transitoria Segunda del Concierto. A esta cuestión me referí en mi trabajo El nuevo Concierto Económico: Principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas, en Fórum Fiscal de Bizkaia, Ediciones Financial & Tax e IVAP, Donosti, julio 2002, pp. 11-27.

ratificación de dichos acuerdos, puesto que no parece que el camino seguido para la aprobación del Concierto vigente sea el más escrupuloso de lege ferenda, si bien de lege data nada hay que oponer –salvo que los territorios históricos no pueden ratificar los acuerdos mediante Normas Forales de sus Juntas Generales- dado el vacío normativo existente. Pero incluso ese vacío normativo no explica porqué un territorio histórico y el propio Parlamento vasco acuerdan la ratificación cuando el Concierto ya se ha aprobado, ya que los acuerdos de ratificación tienen que ser previos, si se quiere que tengan alguna utilidad (política ahora, procedimental pro futuro). Hemos dicho que la LORAFNA y el Reglamento del Parlamento Foral de Navarra pueden servir como guía u orientación –si se quiere utilizar¹³⁸- pero ello sólo solventa el problema de la participación de la CAPV en el procedimiento de aprobación del Concierto, no el de los territorios históricos. Respecto de éstos, parece elemental que su participación en la ratificación o no ha de ser previa a la del Parlamento vasco; también resulta obvio que la ratificación no puede realizarse mediante una Norma Foral de las Juntas Generales pero que éstas han de tener posibilidad de expresar su opinión y de aprobar el acuerdo que se decida democráticamente.

En la negociación y aprobación del Concierto vigente, la participación del Parlamento y de las Juntas Generales ha sido jurídicamente irrelevante (porque no está prevista en nuestro ordenamiento jurídico) aunque el testimonio de acuerdo pueda tener virtualidad política. También cabría establecer la posibilidad (no la obligación) de que los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto sean ratificados por las Juntas Generales, concediendo un plazo para ello, transcurrido el cual se entendería que no se oponen a los acuerdos. Como vemos, en el plano de la política legislativa las posibilidades son variadas y no nos corresponde a nosotros señalar cuál sea la más correcta. En caso de ordenarse jurídicamente la participación en el procedimiento de las Juntas Generales y del Parlamento vasco sería conveniente, respecto de las primeras, determinar (por si eventualmente llegara a producirse dicha circunstancia) qué efectos jurídicos sobre la impulsión del procedimiento tendría una eventual oposición de alguno/s o de todos los territorios históricos al acuerdo alcanzado en la Comisión Mixta del Concierto. Aun reconociendo que dicha circunstancia no es fácil que se produzca, debería regularse por un elemental prurito de técnica jurídica.

Reiteramos que la segunda opción es mantener la situación actual, en cuyo caso habrá que asumir que, jurídicamente, las Juntas Generales y el Parlamento vasco no tienen ninguna participación en el procedimiento de modificación del Concierto, que es lo único deducible de la vigente normativa.

Por último, apuntábamos la posibilidad de que la Comisión Mixta del Concierto estuviera compuesta no sólo por representantes de las Diputaciones Forales y

¹³⁸ Evidentemente, el acuerdo no tiene porqué aprobarse por mayoría absoluta, pero en todo caso ha de quedar claro que es un acuerdo parlamentario y no una ley aunque emane del Pleno del Parlamento vasco.

Gobierno vasco, por un lado, y del Gobierno de la nación por otro, sino que se incorporaran a la misma representantes de las Juntas Generales, del Parlamento vasco y de las Cortes Generales, mandatados por los respectivos órganos parlamentarios y respetando siempre una doble paridad: los representantes vascos (Gobierno, Parlamento, Juntas Generales y Diputaciones Forales) tendrían un número igual al de los representantes estatales (Gobierno, Congreso y Senado); por su parte, la suma de representantes del Gobierno y del Parlamento vasco sería igual a la suma de representantes de las Diputaciones Forales y de las Juntas Generales. Quizá ello constituyera una fórmula ingeniosa que permitiera resolver la indefinición actual y que, además, reforzaría el déficit democrático del que adolece el procedimiento de aprobación del Concierto, dada la presencia testimonial de las Juntas Generales y del Parlamento vasco y el papel reservado a las Cortes Generales, prácticamente obligadas a votar afirmativamente el Anexo al Proyecto de Ley (es decir, el Concierto en sí) sin posibilidad de enmienda alguna.

**V.- POSICIÓN JURÍDICA Y POTESTADES DE LA
COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO EN EL
CONCIERTO.**

A) El Concierto Económico y el sistema de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Examinados los aspectos materiales y formales del Concierto desde el prisma de su inserción en el ordenamiento estatal, procede examinar cuál es la posición jurídica de la CAPV dentro del Concierto, para posteriormente examinar la posición de los territorios históricos y, en especial, sus facultades y potestades en relación con el sistema tributario propio (con todos los matices que hemos dado a esta expresión). En este sentido, cabe resaltar que el Concierto no conforma, pero sí condiciona de forma relevante, el sistema de financiación de la CAPV, cuyos recursos se contemplan en el art. 42 del EAPV –precepto, que salvo la referencia a las aportaciones de los territorios históricos- guarda gran similitud con el art. 157 de la CE (relativo al sistema de financiación de las Comunidades de régimen común); en este punto las citadas aportaciones equivaldrían, con los matices ya realizados desde la perspectiva jurídica, a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, con dos diferencias fundamentales: no cabe la cesión de competencias normativas ni recaudatorias¹³⁹ desde los territorios históricos a la CAPV en relación con los tributos concertados y, además, los criterios de distribución de las aportaciones entre los tres territorios históricos no son competencia formal de las instituciones que efectúan las aportaciones, sino de la entidad que las recibe, como lo demuestra la habilitación a una Ley del Parlamento vasco para que establezca los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que *se convendrá* la aportación de cada territorio (art. 42.a) del EAPV).

En uso de esta habilitación y dentro de la LTH de 1983, los arts. 20 a 29 pergeñaron los criterios de distribución equitativa a que alude el EAPV, cuya

¹³⁹ La única duda que suscita el art. 42 del EAPV consiste en determinar si la Comunidad como tal puede establecer recargos sobre los impuestos concertados, cuya regulación y recaudación le competiría en exclusiva a aquélla. De una lectura literal de dicho precepto se desprendería una respuesta negativa, sobre todo si se pone en conexión con el art. 157 de la CE; sin embargo, los recargos son, dogmáticamente, un impuesto propio del ente que los establece y, por ello, entendemos perfectamente constitucional y ajustado al EAPV el art. 17.1 de la Ley de 25 de noviembre de 1983, de Territorios Históricos (LTH), donde se limita esta posibilidad a los tributos concertados, lógicamente. Por otro lado, negar a la CAPV la meritada posibilidad supondría dejar a ésta de peor condición que las Comunidades de régimen común (que pueden establecerlos, con límites, respecto de los impuestos susceptibles de cesión, salvo el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, conforme el art. 12 de la LOFCA). No obstante, aunque no lo diga la LTH, los recargos de la CAPV no pueden desvirtuar la naturaleza del impuesto sobre el que se proyectan ni pueden conformarse de forma que supongan minoración en la recaudación por parte del territorio histórico del impuesto concertado sobre el que recaigan (por ejemplo, configurando el recargo autonómico deducible de la cuota del impuesto recaudado por el territorio histórico). La única vez que la CAPV acudió a esta vía fue para establecer un recargo provisional y transitorio sobre el IRPF en 1983 destinado a financiar los gastos extraordinarios producidos como consecuencia de las inundaciones de dicho año (Ley 23/1983, de 27 de octubre, del Parlamento vasco, BOPV núm. 163 de 7 de noviembre).

especificación y concreción correspondería proponer a un órgano creado ad hoc –el Consejo Vasco de Finanzas Públicas¹⁴⁰– quien aprueba la metodología para el cálculo de las aportaciones. Sobre la base de la metodología acordada, el Gobierno vasco redactará el oportuno proyecto de Ley, de artículo único (art. 22.8º in fine de la LTH), que se remitirá al Parlamento vasco para su aprobación o rechazo en debate y votación de totalidad sin que puedan tramitarse enmiendas de ninguna clase (art. 29.1 al que se remite el citado art. 22.8º de la LTH). Así, por ejemplo, en los momentos actuales, la norma vigente está constituida por la Ley 6/2002, de 4 de octubre, de metodología de distribución de recursos y de determinación de aportaciones de las Diputaciones Forales a la financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al período 2002-2006.

Como puede verse existe una profunda similitud con el funcionamiento de la Comisión Mixta del Concierto (antes del Cupo) enderezada a determinar la aportación del País Vasco al Estado, hasta el punto de que, por analogía, podemos señalar que la LTH actuaría –aunque limitada a la determinación de las aportaciones de los territorios históricos a la Hacienda General del País Vasco– como un Concierto o Convenio¹⁴¹ parcial de vigencia indefinida entre la CAPV y los territorios históricos, mientras que las Leyes del Parlamento vasco que, con carácter quinquenal (en su origen la vigencia era trienal) aprueban la metodología, desempeñarían en las relaciones internas entre ambas instancias el mismo papel normativo que desempeña en las relaciones País Vasco-Estado la Ley prevista en el art. 41.2.e) del EAPV.

En este sentido, la competencia del Parlamento vasco para determinar las aportaciones de los territorios históricos es instrumental respecto de la financiación de los gastos presupuestados por la Comunidad Autónoma, y no debe confundirse con las aportaciones que los mismos territorios históricos han de efectuar para la financiación del cupo, aunque el art. 25.4 de la LTH se refiera, sin conocer el motivo de la conexión, a esta segunda cuestión; quizá lo que se pretenda sea reforzar la tesis en cuya virtud sólo el País Vasco puede cumplir con las exigencias de abono del cupo global al Estado, cupo global que como hemos reiterado no es sino la suma de los correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos, algo que se señala en el art. 41 del EAPV, en el art. 49 del vigente Concierto y en el art. 25 de la LTH. De tal

¹⁴⁰ Compuesto por seis miembros, tres designados por el Gobierno vasco y los otros tres por las Diputaciones Forales, a razón de uno por cada una de ellas (art. 28.2 de la LTH); se elimina la posibilidad de veto por parte de una o dos Diputaciones Forales y se elimina la posibilidad de que el concurso de las tres Diputaciones pueda imponer sus criterios metodológicos frente a la posición del Gobierno vasco, puesto que se establece expresamente que el Consejo adoptará sus acuerdos por mayoría absoluta, salvo en aquellos supuestos en los que la Ley exija mayoría cualificada.

¹⁴¹ El artículo 22.1º de la LTH señala literalmente que “El reparto de los recursos a distribuir (...) y el consiguiente cálculo de las aportaciones de cada Territorio, *se convendrá* en el Consejo vasco de Finanzas Públicas a tenor del procedimiento que se establece en la presente Ley” (la cursiva es nuestra).

manera que, procedimentalmente, no cabe el pago del cupo global al Estado si, con carácter previo no se han señalado y cuantificado los Cupos al Estado correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos, aunque quepa la posibilidad de solicitar aplazamientos, sea por el Gobierno vasco sea a instancia de alguna Diputación Foral.

B) Las potestades de la Comunidad Autónoma y su incidencia en las facultades tributarias de los territorios históricos; especial referencia a las facultades de armonización fiscal.

Mucho más delicada es la cuestión relativa a la existencia de facultades o potestades de la CAPV y su incidencia sobre los poderes tributarios de los territorios históricos, porque, ex constitutione y ex Concierto, dichos poderes corresponden, en principio, a los citados territorios, lo que no implica, como veremos que la Comunidad Autónoma no pueda incidir en su ejercicio, mediante el dictado de normas armonizadoras. Este axioma ha de ser, sin embargo, matizado como consecuencia del mandato constitucional –y su repercusión en el EAPV- en cuya virtud la actualización de los derechos históricos ha de realizarse, en su caso, en el marco de la CE y de los Estatutos de Autonomía, puesto que la ya controvertida locución “en su caso” ha servido para que el art. 41.2.a) del EAPV haya introducido, si se permite la expresión, una cuña en la foralidad tributaria que, sin embargo, puede tener una explicación si partimos de la idea en cuya virtud la CAPV es, desde el punto de vista de la financiación, una confederación territorial, en cuanto su presupuesto se financia básicamente con aportaciones de los territorios que la integran.

Puesto que el tema tiene un calado importante (afectando a una cuestión siempre latente cual es la convivencia no siempre pacífica entre foralidad y autonomía), conviene ser precisos en la utilización de los términos jurídicos y prudentes en las aseveraciones. Desde 1878 hasta 1981 (y ni siquiera el Estatuto de Estella permitiría contradecir esta afirmación¹⁴²) la armonización y coordinación de los tributos concertados con el sistema tributario estatal se establecía, exclusivamente, en los Conciertos, existiendo así una bilateralidad Estado-provincias forales. Ciertamente en aquellos tiempos no existía autonomía ni ente superior en que dichas provincias se integraran (dejemos a salvo el sistema republicano que no llegó a desarrollarse), al menos en el sentido que esta expresión tiene bajo la CE de 1978. Sin embargo, la aprobación del EAPV determinó que la armonización, colaboración y coordinación fiscal respecto de las facultades tributarias de los territorios históricos no quedara circunscrita a las normas dimanantes del Concierto (ley estatal), sino también a las que “dicte el Parlamento vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma” (art. 41), de tal manera que la Adicional Primera de la CE se erige en título competencial habilitante (que no autónomo, por seguir la doctrina del TC) para que el EAPV atribuya una competencia a la CAPV que, de algún modo, limita o modula las potestades de los territorios históricos en relación con su régimen tributario.

¹⁴² En efecto, el Estatuto vasco de 1936 (manejamos la versión publicada en el Diario Oficial del País Vasco de 9 de diciembre de 1936) señalaba en el segundo inciso del segundo párrafo del art. 1 que “se entenderán atribuidas a las provincias las facultades que especialmente no se atribuyan a los órganos del País Vasco”

De tal manera que, y lo veremos in extenso en el siguiente capítulo, el régimen tributario de los territorios históricos aparece, por primera vez en la historia, sujeto a una triple limitación: la primera, de carácter constitucional (con matices importantes que veremos al tratar del cumplimiento de principio de reserva de ley) que afectaría, entre otros y sobre todo, a los principios materiales de justicia tributaria contenidos en el art. 31.1 de la CE; la segunda, derivada de la concertación de los tributos (con especial proyección sobre la vertiente normativa), determinación de puntos de conexión y criterios de armonización derivados del Concierto, que atiende a la relación entre régimen tributario de los territorios históricos y estructura general impositiva del Estado y una tercera limitación –y esta es la novedad- derivada de la determinación de los criterios de colaboración, armonización y coordinación con la Comunidad Autónoma en la que se integran¹⁴³. Evidentemente, no cabe un solapamiento entre la segunda y la tercera de las limitaciones, puesto que primará lo dispuesto en el Concierto (siempre que no afecte a cuestiones bilaterales o interadministrativas CAPV-territorios históricos) respecto de lo previsto en la normativa del Parlamento vasco en este punto. Y, a la inversa, la competencia para dictar las medidas coordinadoras y armonizadoras dentro del País Vasco y, en especial, las que tengan directa relación con las aportaciones de los territorios históricos al Presupuesto de la CAPV serán competencia exclusiva del Parlamento vasco.

En este sentido, la norma anunciadora del desarrollo de la competencia autonómica se contiene en el art. 14 de la LTH, que defería a una futura Ley el desarrollo de los criterios armonizadores; dando cumplimiento a dicha habilitación, se dictó la Ley de 30 de mayo de 1989¹⁴⁴, de Armonización, Colaboración y Coordinación Fiscal, habiendo de proceder al examen de la misma para determinar las competencias autonómicas en relación con el régimen tributario de los territorios históricos. No obstante, antes del tratamiento de dicha norma, conviene aclarar una presunta contradicción que puede hallarse en nuestras afirmaciones anteriores en cuya virtud la Ley vasca de 1989 condiciona el poder tributario de los territorios históricos pero es perfectamente comprensible en el entramado institucional de la CAPV; para ello es preciso asumir que el grueso principal del sistema de financiación de la CAPV tiene un carácter marcadamente confederal y solidario desde el punto de vista interterritorial, ya que la principal fuente de recursos de la Comunidad Autónoma está constituida por las aportaciones de las Diputaciones Forales, que son las exclusivas tenedoras del poder tributario (y aquí hay que incidir en la vertiente recaudatoria, aunque sea sobre la normativa sobre la que se proyectarán las normas armonizadoras) sobre los tributos concertados, fuente principal de las citadas aportaciones.

Aunque el ejemplo que vamos a poner no se corresponda exactamente con la realidad de la financiación de la CAPV, creemos que puede ser de utilidad; en el ámbito de la Unión Europea, una parte de los recursos comunitarios viene

¹⁴³ Limitación que, además del EAPV, se recogía en el Concierto de 1981 (art. 3.1.4º) y que se reitera en el art. 2. Cuatro del Concierto de 2002.

¹⁴⁴ BOPV 109, de 9 de junio.

determinada por un porcentaje de la recaudación nacional por IVA; ello exige, por un lado, la implantación del citado impuesto en todos los Estados de la Unión pero, además y por otro, que la exacción del IVA –y su repercusión en la recaudación estatal- se determine sobre la base de normas más o menos comunes en todos los países contribuyentes, o, al menos, que exista una base imponible común que permita, por aproximación, determinar que la contribución al presupuesto comunitario se corresponde con la recaudación por imposición general sobre el consumo de cada Estado miembro¹⁴⁵. Evidentemente la armonización completa (por ejemplo, de tipos de gravamen) constituiría el objetivo final, siempre y cuando se hubieran armonizado previamente otros elementos estructurales del impuesto que, frecuentemente, se olvidan (hecho imponible, exenciones y reglas de formación de la base imponible); en el ínterin habrá la Unión Europea de establecer mecanismos correctores sobre todo cuando se producen distorsiones entre las cifras recaudatorias y el consumo reflejado en el PIB, etc.

En el caso de la CAPV, la metodología para determinar las aportaciones de los territorios históricos, establecida por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas y plasmada en la correspondiente Ley autonómica, podrá partir de cualquier parámetro válidamente asumido por la mayoría de los componentes de dicho órgano (porcentaje del PIB provincial en el conjunto del PIB vasco¹⁴⁶, previsión de recaudación normativa sobre tributos concertados, recaudación efectiva de los territorios históricos, índice de esfuerzo fiscal, balanzas fiscales intracomunitarias, etc., todos ellos sólo o combinados en la forma que se estime procedente), pero parece evidente que si cada territorio histórico pudiera, respetando exclusivamente el Concierto en los tributos concertados de normativa autónoma, establecer la regulación que estimare procedente, los criterios de distribución equitativa a los que alude el EAPV serían correctos desde el plano teórico, pero darían lugar a aportaciones asimétricas bajo el punto de vista de la realidad¹⁴⁷. Por tanto, el título competencial habilitante a favor de la CAPV no sólo

¹⁴⁵ Aceptamos de antemano las críticas que cualquier economista pudiera dirigirnos a la hora de simplificar el mecanismo.

¹⁴⁶ Lo que, dicho de paso, sería muy conveniente, a la hora de fijar el cupo de cada territorio histórico, si no con carácter absoluto sí como un factor importante. No obstante, como señalamos en la introducción, ni somos economistas ni vamos a adoptar una perspectiva económica ni vamos a abdicar de nuestra metodología.

¹⁴⁷ Salvo, evidentemente, que se coonestase la fijación de la metodología por parte del Consejo Vasco de Finanzas Públicas con la libertad normativa absoluta de los territorios históricos en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, de forma que corriera a expensas de los citados territorios los desembolsos adicionales derivados, por ejemplo, de las diferencias de presión fiscal efectiva entre unos y otros. El sistema respetaría la foralidad tributaria y respetaría la autonomía presupuestaria de la CAPV pero tendría efectos negativos en el sistema de gasto público de los territorios históricos, puesto que alguna de las Diputaciones forales implicadas tendrían menos recursos para financiar sus competencias privativas.

está formalmente en el Estatuto de Autonomía, sino que materialmente deriva del peculiar sistema de financiación de la Comunidad Autónoma¹⁴⁸.

De forma que cuando los tres territorios históricos decidieron libremente constituir la CAPV no operaron, en materia tributaria, una transferencia de poderes tributarios (ni recaudatorios ni normativos) a favor de la Comunidad Autónoma pero sí aceptaron explícitamente que la financiación de ésta se llevara a cabo con sus aportaciones dimanantes de la recaudación por tributos concertados y aceptaron (art. 3 del Estatuto) que la conservación, restablecimiento o actualización de su organización se llevara a cabo en el seno del País Vasco. En consecuencia, habría una vulneración del principio de lealtad federal (por utilizar una expresión del Derecho público alemán) y una vulneración del propio EAPV si cualquiera de los tres territorios históricos se negara a aceptar los principios de coordinación y armonización tributarias establecidos por la Comunidad Autónoma; y no sólo constituiría una deslealtad (violación del *bundestreue*¹⁴⁹) frente a la CAPV sino también frente a los territorios históricos restantes. Frente a la Comunidad Autónoma porque la financiación de sus gastos depende, sobremanera, de las aportaciones de los territorios históricos; frente al resto de provincias forales porque, para mantener el nivel de gastos presupuestarios de la CAPV, éstas tendrían que realizar una aportación económica superior a la que se desprendería de sus posibilidades, supuesta la aquiescencia en la metodología de la citada aportación (salvo, como hemos señalado en nota anterior, que fuese el territorio histórico afectado el que afrontase directamente las consecuencias, sin que éstas se trasvasasen a la CAPV o a los otros territorios).

La cuestión consistiría en determinar la forma de corrección jurídica de esta eventual deslealtad, supuesto que en principio no afectaría al Estado (no estamos ahora discutiendo la metodología de determinación de los cupos correspondientes a cada territorio histórico de cara a la fijación del cupo global) sino a la Comunidad Autónoma y al cumplimiento –vía gasto público– de las competencias asumidas. Y, en este punto, el ordenamiento autonómico guarda silencio político al respecto, de forma

¹⁴⁸ En el mismo sentido FERNANDEZ, Tomás-Ramón (Los derechos históricos..., op.cit, pp. 205-206), para quien “el funcionamiento de los sistemas tributarios forales no es indiferente para la Comunidad como tal, ya que son parte decisiva de la Hacienda General del País Vasco, que condiciona las restantes fuentes de recursos susceptibles de nutirla, con las que, en consecuencia, deben estar estrechamente coordinados”.

¹⁴⁹ El principio de lealtad federal fue tempranamente utilizado por el Tribunal Constitucional alemán para los más variados propósitos (no sólo financieros), desde 1952. Ello no significa que el citado principio sirva como “un instrumento de orientación directa o indirecta para imponer a los Länder fines de orden general del Bund”. Si donde ponemos länder leemos CAPV o territorios históricos y donde ponemos Bund leemos Estado español o CAPV nos haremos una idea aproximada de la orientación de la sentencia entrecuillada, fechada en mayo de 1975. Una aproximación del concepto de *Bundestreue* y su proyección al ordenamiento español puede verse, parcialmente, en FALCON Y TELLA, R. La compensación financiera interterritorial, Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, pp. 101 y ss., que contiene abundante doctrina del TC alemán y de la doctrina financiera al respecto.

que la sanción habría, eventualmente, de ser también política. Claro que, para ello, nos parece correcta la posición de la LTH cuando no exige la unanimidad del Consejo Vasco de Finanzas Públicas para determinar la metodología de las aportaciones quinquenales de los territorios históricos a la Hacienda general del País Vasco, es decir, que el acuerdo (transformado en Ley del Parlamento vasco) se impondría pese al disenso o negativa de uno o dos de los tres territorios históricos, los cuales individualmente carecen de derecho de veto respecto de la determinación de las aportaciones.

Empero, antes de adentrarnos por sendas inconvenientes en el sentido de desviación de nuestro objetivo, determinemos cuáles son las facultades armonizadoras de la CAPV en relación con el ejercicio del poder tributario de los territorios históricos, a fin de determinar si ello supone mera intervención instrumental o si llega a anular o limitar gravemente (operando una silenciosa transferencia competencial) *el derecho a inventar impuestos* (léase la expresión en sentido no literal sino normológico-estructural) de los mencionados territorios. En este sentido, una primera pista (antes de la Ley de 1989) venía ofrecida, como ya señalamos, por el art. 14 de la LTH donde, tras proclamar la autonomía financiera y presupuestaria de los territorios históricos (autonomía instrumental en el ejercicio de sus competencias), señala que las disposiciones que dicten los órganos forales competentes “en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos”. Varias cuestiones suscita la afirmación contenida en el art. 14.3 de la LTH, que intentaremos sintetizar:

- a) La referencia a la potestad normativa reconocida en el Concierto sólo tiene sentido respecto de los tributos concertados.
- b) Circunscrita dicha potestad a éstos, hay que hacer una precisión adicional, puesto que el sentido hay que referirlo a los impuestos concertados de normativa autónoma, ya que en los de normativa común la uniformidad de la regulación no viene impuesta por la LTH o por la Ley de 30 de mayo de 1989, sino directamente por el Concierto. De tal manera que el concepto de potestad normativa manejado por el citado precepto ha de entenderse en sentido material y no puramente formal.
- c) La cuestión básica (para cuya resolución habremos de acudir a la Ley de 1989) derivada del carácter imperativo de la norma (“regularán...”) consiste en determinar qué entiende el legislador autonómico por elemento sustancial de un impuesto y qué alcance tiene la uniformidad ordenada, es decir, si ello implica mimetismo absoluto (o imposibilidad de existencia de diferencias¹⁵⁰) entre las figuras tributarias concertadas

¹⁵⁰ Por poner ejemplos obvios pero claros: ¿supone la norma que el mínimo personal en el IRPF ha de ser cuantitativamente igual en los tres territorios históricos o que las deducciones en cualesquiera de los impuestos concertados hayan de ser similares?

cuya regulación corresponde a los territorios históricos. Porque de la correcta solución a esta cuestión dependerá el determinar si la normativa del Parlamento vasco vulnera o no derechos históricos de los territorios forales, teniendo en cuenta el carácter provincial de los Conciertos en su dimensión histórica a la que nos hemos referido¹⁵¹. Es decir, lo que no hace directamente el Concierto –ordenar la igualdad normativa de los regímenes tributarios de los territorios históricos–, ¿puede hacerlo la normativa autónoma del País Vasco?. ¿Es igual armonización tributaria que uniformidad normativa?.

a) La Ley vasca de Armonización Fiscal.

Las cuestiones así planteadas sólo pueden aclararse mediante el examen de la Ley de 30 de mayo de 1989, cuyo preámbulo o exposición de motivos es fundamental para comprender el estado actual. Dejando de lado la claridad y precisión con que define los conceptos de coordinación y de colaboración, debe enfrentarse al problema de explicar en qué consiste la armonización, a fin de justificar las medidas adoptadas en el articulado de la Ley. Y desde luego, deja meridianamente clara una idea, en cuya virtud no se pretende llevar a cabo una *uniformización* (sic) de los regímenes tributarios de los territorios históricos¹⁵², es decir que la armonización es compatible con las diferencias en la regulación normativa de los tributos concertados por parte de los territorios históricos, siempre y cuando se garantice la existencia de una presión fiscal similar¹⁵³ en toda la Comunidad Autónoma (art. 2 de la Ley); se trata de un concepto este último similar al que se prevé en el art. 3.b) del vigente Concierto (presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado), sólo que referido al ámbito de la CAPV¹⁵⁴. Ello demuestra que tanto esta Ley como los arts. 20 a 30 de la

¹⁵¹ Incluso, cabría plantearse si el territorio de Alava, basándose en la Disposición Adicional Octava del EAPV pudiera oponerse a las pretensiones uniformadoras de la legislación autonómica del País Vasco en este punto, arguyendo que la misma le garantiza que el primer Concierto que se celebre con posterioridad al Estatuto no puede “suponer detrimento alguno para la provincia”.

¹⁵² En efecto, la Exposición de Motivos señala: “Más difícil de definir con precisión puede ser lo que se entienda por armonización, en la medida en que el alcance de la misma es ciertamente complicado de precisar pudiendo llegar, en última instancia, al propio concepto de uniformización.

Conviene dejar claro que en materia de armonización no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos”.

¹⁵³ El adjetivo “similar” fue sustituido por “equivalente” con ocasión de la nueva redacción dada al art. 2 de la Ley de 1989 por la Ley 4/1998, de 6 de marzo.

¹⁵⁴ Con lo que los mismos problemas que plantea la juridificación del criterio en el ámbito de las relaciones tributarias con el Estado se trasladan al ámbito interno de la CAPV; no obstante la difícil aprehensión jurídica de un concepto de base económica –o mejor dicho, la difícil

LTH y las leyes quinquenales de aprobación de los criterios de metodología de determinación de los cupos de cada uno de los territorios históricos conforman un conjunto normativo que podemos denominar Concierto o Convenio entre la CAPV y los territorios históricos, siendo quizá aconsejable que se este Convenio intravasco se formalice en un único cuerpo legal.

Se pone especial énfasis en la necesidad de armonizar los incentivos fiscales en determinados tributos, aun con diferente grado de intensidad y se señalan, nominativamente, los impuestos concertados en los que el Parlamento vasco renuncia a establecer normas armonizadoras. La renuncia se predicaba originariamente respecto del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por entender que una regulación diferenciada en los territorios históricos no produciría distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos (mención ésta que, aunque se silencia, debe referirse a variaciones significativas en la aportación de los territorios históricos a la financiación de la Hacienda general del País Vasco). No obstante, la reforma introducida por la Ley 4/1998, de 6 de marzo –justificada en su exposición de motivos por la reforma operada en el Concierto de 1981 como consecuencia de la Ley 38/1997, de 4 de agosto– alteró el planteamiento inicial, puesto que se introdujo un nuevo artículo 4 bis que somete a armonización in totum (cuando proceda) los elementos sustantivos del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁵⁵, de forma que sólo se salva de las medidas armonizadoras el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Desde luego las razones para añadir el Impuesto sobre el Patrimonio a la lista de impuestos susceptibles de armonización no pueden derivar de su incidencia distorsionante en las aportaciones de los territorios puesto que su porcentaje de recaudación es ínfimo respecto del total de tributos concertados de gestión propia¹⁵⁶.

La armonización se extiende al resto de los impuestos concertados, pero con distinto grado de intensidad y de extensión; así, por ejemplo, en el Impuesto sobre

demostración de su incumplimiento- creemos más razonable su existencia en el ámbito interno de la CAPV que en el Concierto.

¹⁵⁵ En concreto, la armonización afecta al ámbito de aplicación, hecho imponible (con especial referencia al establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones), sujeto pasivo, bases imponible y liquidable, deducciones en cuota y devengo del impuesto.

¹⁵⁶ En concreto y con datos sobre recaudación líquida de 2003, el IP representaba en Alava el 0,845% de la recaudación total de tributos concertados; en Vizcaya el 1,34% y en Guipúzcoa el 1,10%. Para el conjunto de los tres territorios históricos, el peso, en 2003 (últimos datos de recaudación líquida manejados) la recaudación por este impuesto supuso el 1,18% del total de la recaudación líquida por tributos concertados de gestión propia. Fuente: Elaboración propia con datos estadísticos (período 1994-2003) de la Diputación Foral de Gipuzkoa, publicados en la página web de dicho territorio histórico (www.gipuzkoa.net). Los informes anuales del Organo de Coordinación Tributaria a los que hemos podido acceder presentan datos referidos a 2002. No obstante, debe tenerse presente que los datos históricos no pueden ser comparados de forma homogénea, dada la existencia, en ese período, de una reforma del Concierto –en 1997- y de un nuevo Concierto –en 2002-, que supusieron una ampliación de las facultades recaudatorias de las Diputaciones forales.

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (hay que entender que excluyendo el Impuesto sobre Operaciones Societarias¹⁵⁷, formalmente integrado en la regulación normativa de aquél) se considera que la armonización sólo debe afectar a los elementos sustantivos necesarios para garantizar que la aplicación del impuesto no se produzca de forma discriminatoria, evitando además las distorsiones económicas que pudieran producirse como consecuencia de la aplicación de una normativa distinta por cada uno de los territorios históricos.

Lógicamente, el mayor interés de la labor armonizadora se proyecta sobre el IRPF y el IS, por cuanto son los tributos concertados de normativa autónoma que mayor recaudación procuran a las Diputaciones Forales¹⁵⁸ y, por ende y de forma indirecta, a la propia CAPV. Junto a ello, hay que tener en cuenta que, sobre todo en el caso del segundo de los tributos citados, no podría permitirse que la regulación diferenciada en materia de incentivos fiscales pudiera generar una competencia desleal de naturaleza fiscal entre los territorios históricos, con la finalidad de lograr la atracción de inversiones. En relación con el IS, la labor armonizadora se proyecta sobre los elementos sustantivos, los incentivos fiscales y la determinación de la Administración competente para exigir el impuesto en el caso de entidades que realicen operaciones en más de uno de los tres territorios históricos o para atribuir a las Diputaciones Forales la parte proporcional de la recaudación en caso de sociedades que tributen en régimen de cifra relativa de negocios. Se trata de un problema, al que luego aludiremos, pero que debe ser resuelto internamente por el País Vasco a fin de evitar que cada Junta General dicte puntos de conexión antinómicos y que afecta a determinadas entidades (en los momentos actuales, aquéllas cuyo volumen de operaciones supere los seis millones de euros, que operen conjuntamente en territorio común y en territorio vasco y que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco¹⁵⁹) como consecuencia de la “*esquizofrenia*” a que conduce un Concierto formalmente suscrito

¹⁵⁷ Exclusión debida a un doble orden de causas: en primer lugar, es un tributo concertado de normativa común y, en segundo lugar, es un impuesto armonizado desde la Unión Europea (Directiva 69/335/CEE, de 17 de marzo).

¹⁵⁸ En 2003, sobre datos de recaudación líquida el IRPF representó el 37,12% del total para el conjunto de los tres territorios históricos; en Araba este porcentaje fue del 37,11%, en Bizkaia del 37,44% y en Gipuzkoa del 36,63%. En el caso del IS su peso en 2003, manejando idénticos parámetros, fue, para el conjunto de los tres territorios del 12,78%. El desglose por territorios históricos es el siguiente: Araba (12,11%), Bizkaia (13,07%) y Gipuzkoa (12,66%). Es decir, el peso de ambos impuestos directos en el total de la recaudación de los tres territorios históricos supuso el 49,90% de la recaudación líquida por tributos concertados de gestión propia.

¹⁵⁹ El otro supuesto donde se requiere la existencia de normas armonizadoras dictadas por la CAPV, aunque más infrecuente, afectaría a sociedades con domicilio fiscal en territorio común, volumen de operaciones inferior a seis millones de euros, realizadas íntegramente en el País Vasco; estas sociedades han de aplicar la normativa autónoma pero habrá de determinarse a qué territorio histórico tributan o cómo se reparte la tributación en caso de que realicen operaciones en los tres territoriales forales que integran la CAPV.

entre el Estado y la CAPV, pero donde ésta no es la titular de potestades normativas tributarias, puesto que las mismas están atribuidas a los territorios históricos.

El problema radica en determinar en qué territorio histórico se localiza fiscalmente el domicilio de la entidad radicada en el País Vasco o en qué territorio realiza determinado porcentaje de operaciones y pese a la *esquizofrenia* es evidente que ha de ser la CAPV quien dicte las correspondientes reglas para dirimir eventuales conflictos intraterritoriales de domiciliación fiscal. Lo mismo puede suceder en el caso en el caso del IRPF ya que una persona física puede ser residente en el País Vasco según el Concierto, pero si no reside más de 183 días durante el año natural en ninguno de los tres territorios habrá que determinar la Diputación Foral competente para la exacción del impuesto.

No obstante el carácter parcial y limitado de la armonización, considera el Parlamento vasco inadecuado, dada la tendencia a modificar (pecado imputable tanto al Estado como a otros entes territoriales y demostrativo de la defectuosa técnica jurídica empleada en la regulación de los tributos) de modo casi permanente –o por lo menos anual– la normativa tributaria, petrificar en la Ley de 1989 los criterios armonizadores o, mejor dicho, estima necesario que exista un instrumento ágil y preciso que haga frente a eventuales necesidades pro futuro, que evite –cuando éstas se manifiesten– la modificación de la citada norma, recurriendo para ello a una habilitación a las Leyes de Presupuestos de la CAPV para que puedan introducir nuevos criterios armonizadores y/o modificar los existentes; por otro lado las citadas Leyes constituirán el vehículo normativo a través del cual se llevará a cabo la armonización efectiva *cuando proceda*, por utilizar la terminología de la Ley de 1989. Amén del plano normativo, se recurre también al plano orgánico y a tal efecto y con la finalidad de garantizar que las disposiciones tributarias (o mejor dicho, los proyectos) de los territorios históricos se ajustan a los preceptos de la Ley se crea el denominado Organo de Coordinación Tributaria, cuya función principal guarda un paralelismo relativo (al que nos referiremos en otro capítulo) con la Comisión prevista en el art. 64 del Concierto, de Coordinación y Evaluación Normativa.

El órgano vasco (art. 16) está compuesto por seis miembros: tres designados por el Gobierno vasco y uno por cada una de las tres Diputaciones forales, recayendo la presidencia en alguno de los designados por el Gobierno vasco y requiriéndose mayoría absoluta para la validez de los acuerdos¹⁶⁰. Dejando de lado las funciones estadísticas, de asesoramiento y de impulsión de la colaboración y coordinación entre los regímenes tributarios de los territorios históricos, su misión fundamental viene constituida por la emisión de informes sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por el

¹⁶⁰ Al igual que sucede en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, la norma procedimental de mayorías impide el bloqueo en la adopción de acuerdos por la mera oposición de una o dos Diputaciones Forales.

Parlamento vasco o por la propia Ley de 1989 (art. 17 en relación con el art. 11)¹⁶¹. El legislador vasco ha procurado ser respetuoso con la autonomía tributaria de los territorios históricos, de tal manera que el informe del Órgano es preceptivo pero no vinculante. ¿Significa ello que una Diputación Foral puede continuar tramitando un proyecto de Norma o de Decreto Foral de carácter general con el informe contrario del citado órgano, si dicho informe considerase que el proyecto contraviene alguna de las reglas de armonización previstas en la normativa vasca?

A nuestro juicio, la respuesta ha de ser positiva, no sólo porque la citada institución carece obviamente de facultades jurisdiccionales sino también por la inexistencia de mención alguna al carácter vinculante del informe. Si la Junta General o la Diputación Foral afectada continúa los trámites procedimentales tendentes a la aprobación de la norma sometida imperativamente a informe y dichos trámites culminan favorablemente, la Norma o el Decreto Foral en cuestión se integrarán válidamente en el ordenamiento tributario del territorio histórico correspondiente¹⁶², abriéndose, en su caso, los mecanismos reaccionales correspondientes (recurso contencioso-administrativo) para que los Tribunales de Justicia se pronuncien sobre la adecuación de la misma a los criterios armonizadores establecidos en la Ley de 1989. Y la norma será declarada ilegal, en su caso, no porque la Junta General o la Diputación Foral hayan obviado el informe del Órgano de Coordinación Tributaria, sino porque haya conculcado algún precepto legal y esta conculcación sólo puede ser determinada por un órgano jurisdiccional y no administrativo.

a) Los elementos estructurales del IRPF y del IS susceptibles de armonización autonómica.

Aunque quizá sea pecar de casuismo, conviene reseñar los aspectos susceptibles de armonización en el IRPF y en el IS, en la medida en que ello puede condicionar el ejercicio de las facultades tributarias de los territorios históricos y, además, son los tributos concertados fundamentales en términos de recaudación –como ya hemos visto– y, por tanto, de aportación a la Hacienda General del País Vasco. En el caso del primero, la armonización no afectaba en la redacción originaria de la Ley de 1989 a todos los elementos estructurales del impuesto (se renunciaba, por ejemplo a armonizar la base imponible o los tipos de gravamen); sin embargo, la nueva redacción dada al art. 4 por la Ley 4/1998, de 6 de marzo ha dado una vuelta de tuerca significativa. Los elementos sustantivos originariamente susceptibles de armonización eran los siguientes:

¹⁶¹ A tal efecto, las Diputaciones Forales remitirán el anteproyecto de disposición normativa de carácter general con carácter previo a su proposición al órgano a quien corresponda su aprobación; se establece un mecanismo de silencio positivo si el Órgano de Coordinación Tributaria no emite informe en el plazo de treinta días.

¹⁶² Incluso en el supuesto de que el representante del territorio histórico en el Órgano de Coordinación Tributaria haya votado en contra de la adecuación del proyecto normativo a los criterios de armonización contenidos en la Ley vasca de 1989, ya que no sería aplicable la doctrina administrativa de los actos propios.

- a) Las normas de regularización o actualización de valores de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas (empresariales o profesionales), así como los planes especiales y los coeficientes de amortización de los referidos elementos.
- b) La determinación, valoración y ponderación de los signos, índices o módulos utilizados para determinar la base imponible en régimen de estimación objetiva (también de aplicación a quienes realizan actividades económicas).
- c) Las deducciones por inversiones en activos fijos materiales (que igualmente afecta a un colectivo muy concreto de contribuyentes, una vez más quienes realizan actividades empresariales o profesionales).
- d) Las deducciones en cuota por gastos personales y donativos, aunque en este punto habrá que entender que la armonización sólo alcanza al concepto y especificación pero no necesariamente a la cuantía o al porcentaje que pueda establecer cada territorio histórico.

La reforma legislativa de 1998 amplió este esquema llegando a una potencial armonización in totum de los elementos estructurales básicos del IRPF. No obstante, conviene realizar una matización en relación con el proceso armonizador experimentado en el IRPF. Entendemos¹⁶³ que la extensión del grado de armonización en dicha figura concertada resulta directamente proporcional al grado de autonomía normativa mantenido por el País Vasco en cada momento. Bajo la vigencia de la Ley 12/81 el apartado 6 del artículo 7 del Concierto limitaba la capacidad normativa foral a las cuestiones relacionadas en apartado 5 anterior que afectaban básicamente a las actividades empresariales, razón por la que la Ley 3/89 limitaba, a su vez, la necesaria armonización a dichas cuestiones. A la extensión de la capacidad normativa operada por la modificación del Concierto en 1997 y que se afecta a la práctica totalidad del impuesto responde la reformulación de la armonización que determina la modificación de dicha ley.

En concreto, y teniendo en cuenta la vigente redacción del art. 4, se pueden someter a armonización:

- a) El ámbito de aplicación y la determinación del hecho imponible, tanto en su vertiente positiva como negativa (exenciones y supuestos de no sujeción).
- b) Los elementos subjetivo (sujetos pasivos) y temporal (devengo) del hecho imponible.

¹⁶³ Debo agradecer públicamente a RUBI CASINELLO, José Gabriel, funcionario de la Diputación Foral de Bizkaia, la observación realizada en el texto (cuya paternidad le corresponde) así como los desvelos en desbrozar erratas y en que el libro vea la luz; agradecimiento extensivo a ALONSO ARCE, Iñaki y a los miembros del patronato de la Asociación Ad Concordiam.

- c) La base imponible y la base liquidable (es decir la determinación de las reducciones que, practicadas sobre la primera, permiten llegar a esta magnitud); en el caso de la base imponible se insiste especialmente en la armonización del régimen de estimación objetiva y de las reglas de amortización de bienes afectos al ejercicio de actividades económicas – lo que no constituye novedad respecto del texto inicial-. Tampoco supone novedad, la posibilidad de armonizar las reglas de regularización o de actualización de activos fijos afectos a la actividad económica.
- d) La tarifa del impuesto y las deducciones en cuota (todas y no sólo por gastos personales y donativos).
- e) Las obligaciones tributarias a cuenta, tales como retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta.

Como fácilmente se colige, de una armonización parcial que se proyectaba (en 1989) básicamente sobre las rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas de modo que, sensu contrario, los territorios históricos gozaban de libertad para determinar la estructura general del IRPF, en aspectos cruciales como pueden ser el gravamen de las plusvalías, los mecanismos de subjetivización del tributo o la fijación de la tarifa general¹⁶⁴, se ha pasado a una armonización integral, laminando prácticamente la posibilidad de regulación diferenciada por parte de los territorios históricos, salvo en los aspectos puramente cuantitativos. Y, desde 2001, ni siquiera en éstos, ya que los territorios históricos decidieron asumir el Informe del Organo de Coordinación Tributaria y las deducciones en cuota no son sólo cualitativa sino

¹⁶⁴ Existe una tendencia absurda por la comparación de tipos de gravamen en el IRPF, no sólo entre los territorios históricos sino entre éstos y los vigentes en territorio de régimen común, como si la presión fiscal relativa por este impuesto se pudiera medir sólo con este parámetro. Si las reglas de formación de la base imponible son distintas puede haber igualdad en las tarifas y, sin embargo, llegar a resultados divergentes en términos de cuota líquida entre los diferentes territorios históricos. Por ejemplo, no es lo mismo que los descendientes determinen una deducción sobre la cuota íntegra o que generen una reducción por mínimo familiar. Los ejemplos podrían multiplicarse. Aunque sea irrelevante porque la presión fiscal efectiva no puede ir referida a un único impuesto, creemos conveniente ofrecer los datos ofrecidos por el Organo de Coordinación Tributaria en su Informe Anual integrado de la Hacienda vasca 2002, Gobierno Vasco, Vitoria, 2003, según el cual el tipo medio del IRPF se situó –en 2001- en el 21,48% para el conjunto de la CAPV en tanto que el tipo efectivo era del 17,18% (como consecuencia de las deducciones en la cuota íntegra, este tipo efectivo siempre es inferior al medio); no obstante, por territorios históricos se observan algunas diferencias; así, en Araba el tipo medio fue del 20,80% y el tipo efectivo del 16,58%; en Bizkaia, el tipo medio fue del 21,90% y el tipo efectivo del 17,37%; por último en Gipuzkoa, el tipo medio fue del 21,12% y el tipo efectivo del 17,13%. El Informe de 2002 es el último al que hemos tenido acceso, pero el elemento temporal y los datos no son relevantes sino demostrativos de la existencia, no imputable sólo a divergencias normativas, de diferencias entre los territorios históricos.

también cuantitativamente iguales, salvo leves variaciones en las que atañían (en 2001) a la deducción por inversión en vivienda habitual¹⁶⁵.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la Exposición de Motivos anuncia los elementos del tributo sobre los que se proyecta la armonización y que aparecen recogidos (con una mayor extensión) en el art. 5 de la Ley de 1989, precepto que también ha sido modificado con la Ley 4/1998, de 6 de marzo. Los elementos originarios eran los siguientes:

- a) Los elementos determinantes de la cuota íntegra, no sólo circunscritos a la base imponible y al tipo de gravamen, sino también el hecho imponible, el devengo y los sujetos pasivos y el ámbito de aplicación, es decir, hay un grado muy fuerte de armonización, a fin de evitar que regulaciones diferenciadas de los territorios históricos puedan crear situaciones de dumping fiscal, por lo que cabe deducir que es este objetivo (y no sólo la existencia de posibles distorsiones en las aportaciones de los territorios históricos) el principal para establecer las medidas armonizadoras. Con ello, es bastante difícil negar que en este impuesto la armonización no equivalga de facto a una uniformización del IS.
- b) La armonización de los incentivos fiscales era un objetivo anunciado y se circunscribe a los siguientes beneficios: establecimiento, supresión o prórroga de exenciones, reducciones, deducciones por inversiones en activos y otras bonificaciones tributarias; regularización y actualización de activos afectos a la actividad y determinación de los planes y coeficientes de amortización¹⁶⁶.
- c) La determinación de la cuota atribuible a la Diputación Foral correspondiente cuando la sociedad (o el sujeto pasivo del IS) opere en más de uno de los territorios históricos sin hacerlo en territorio común.
- d) Por último, la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente a cada una de ellas cuando el sujeto pasivo tribute en régimen de cifra relativa de negocios, conforme las previsiones del art. 15 del vigente Concierto¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Vid. *Informe...* op.cit., p. 126.

¹⁶⁶ En puridad, tanto las reglas de regularización como los planes y coeficientes de amortización se incluirían dentro de las reglas de armonización de la base imponible, pero el legislador ha preferido su mención separada.

¹⁶⁷ Este criterio de armonización –y la competencia para establecerlo de la CAPV- deriva del hecho de que si bien el art. 15 del Concierto establece con claridad que tributarán a las Diputaciones Forales y al Estado en proporción al volumen de operaciones realizada en cada territorio los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones hubiera excedido de seis millones de euros (cualquiera que sea el lugar de su domicilio fiscal), el art. 16 establece las reglas –básicas para estos sujetos pasivos- de determinación del lugar de realización de las operaciones no por

La modificación de 1998 ha añadido a los ya citados los siguientes:

- a) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados.
- b) Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades.
- c) El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes¹⁶⁸.

Como fácilmente se colige, las potenciales facultades armonizadoras del Parlamento vasco en el IS son totales anulando las potestades normativas materiales – el derecho a establecer una regulación propia y diferenciada no sólo de la estatal sino también de la vigente en otros territorios históricos- de las Juntas Generales y de las Diputaciones Forales. Parecidas consideraciones hay que hacer en torno a los criterios de armonización del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, teniendo en cuenta la extensión dada por el legislador vasco a los elementos sustantivos del citado tributo¹⁶⁹.

b') Potestades armonizadoras del País Vasco y Haciendas locales.

Un punto conflictivo de la Ley de 30 de mayo de 1989 –que viene arrastrado desde el EAPV y desde la propia LTH- pero que es no es exclusivo del País Vasco, sino que se extiende a Navarra e incluso a las Comunidades de régimen común, es el relativo a la posición de los municipios en el entramado autonómico (y en nuestro caso, también foral), sobre todo teniendo en cuenta que los arts. 137 y 140 de la CE les reconocen autonomía para la gestión de sus intereses y que el art. 142 consagra el principio de suficiencia para las Haciendas locales. Como señala la doctrina¹⁷⁰, habiendo estado los municipios de los territorios históricos sometidos a una intensa tutela por parte de las Diputaciones Forales desde 1853¹⁷¹, “resultaría irrazonable e

referencia al ámbito espacial de los territorios históricos, sino por referencia al País Vasco, de forma que es preciso determinar en cuál de los tres territorios se localizan y este es el sentido de la norma armonizadora. Si se quiere guardar cierta coherencia con lo establecido en el Concierto, lo más apropiado sería aplicar, por analogía y por referencia a cada territorio histórico, las reglas del art. 16 del Concierto.

¹⁶⁸ En los momentos actuales, tras la Ley (estatal) 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes –tributo actualmente regulado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo- y tras la concertación del citado tributo (art. 22.5 del Concierto vigente) no tiene sentido la referencia al mencionado Gravamen en el IS, puesto que ha pasado a integrarse normativamente en el IRNR.

¹⁶⁹ La armonización en estos impuestos afecta (art. 6) al hecho imponible (incluida su vertiente negativa, es decir los supuestos no sujeción y las exenciones), a la determinación de la base imponible y a las reglas de establecimiento, supresión y prórroga de beneficios fiscales.

¹⁷⁰ FERNANDEZ, Tomás-Ramón, op.cit., pp. 103-104.

¹⁷¹ Aunque se refieran a materia presupuestaria y de cuentas municipales, las Reales Ordenes de 6 de marzo de 1849 (para el caso de Alava) y de 12 de septiembre de 1853 (para Vizcaya y Guipúzcoa) atribuían a las Diputaciones Forales (sic en la Orden de 1853, no así en la de 1849 donde se alude a la Diputación Provincial de Alava) la facultad de examen y aprobación de las

inconsecuente con la esencia misma de la foralidad que ahora que los municipios españoles se han visto libres por vez primera en la Historia contemporánea de la asfixiante tutela a la que siempre han estado sujetos (...) se postulara una menor autonomía para los municipios vascos que, históricamente, la tuvieron mayor". Y en materia local o municipal, la doctrina del TC (iniciada con la Sentencia de 2 de febrero de 1981) no es exactamente trasladable a los municipios vascos, porque si bien es cierto que las exigencias del principio de reserva de ley y su coherencia con la autonomía municipal en el ámbito tributario no pueden ser cubiertas, en principio, por las Juntas Generales (cuyas normas carecen de rango legal), no es menos cierto que tampoco formalmente las normas reguladoras de los tributos concertados tienen rango de ley y, sin embargo, la Adicional Primera de la CE permite integrar constitucionalmente esta aparente excepción al principio de reserva de ley en materia tributaria previsto en el art. 31.3 de la propia CE, sin que sea menester una Ley del Parlamento vasco para que las potestades tributarias de los territorios históricos tengan cobertura formal bajo el paraguas de una norma con rango legal que los citados territorios en apariencia no pueden dictar, como se encarga de recordar el art. 6.2 de la LTH.

Por tanto, existe un hecho diferencial respecto de los municipios de régimen común, cuál es la inserción primaria de los ayuntamientos vascos en un territorio foral que, a su vez, se integra en una Comunidad Autónoma, habiéndose de determinar cuál de las dos entidades (territorio histórico o CAPV) es competente en materia de Haciendas locales y sin que a estos efectos tenga relevancia alguna, desde el punto de vista material, la inexistencia de competencias legislativas por parte de los territorios históricos. Pero cualquiera que sea la solución adoptada, habrá de respetar un principio constitucional básico, al que no cabe oponer presuntas invocaciones de derechos históricos, a saber, que los municipios vascos habrán de gozar, como mínimo, del mismo nivel de autonomía que sus homónimos de territorio común.

La cuestión clave consiste en determinar si las Diputaciones Forales y las Juntas Generales pueden invocar, no obstante su inserción en la CAPV, los derechos históricos amparados constitucionalmente para defender sus eventuales competencias (y aquí la investigación histórica no es difícil) sobre organización administrativa y económica de los municipios y, sobre todo, para la regulación de su régimen tributario¹⁷²; alternatively, habría que determinar si la integración en la CAPV y la actualización de los derechos históricos en el marco del Estatuto de Autonomía ha podido propiciar una transferencia interna de potestades. A diferencia de Navarra, donde el art. 46 de la LORAFNA contiene mención específica a la materia local, el

cuentas y presupuestos municipales, sin perjuicio de someterlos a la aprobación del Gobierno. Los textos, como siempre, en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., pp. 33-36.

¹⁷² El Real Decreto de 21 de octubre de 1924 (adaptación del Estatuto municipal a las especialidades del régimen económico vascongado) seguía atribuyendo a las Diputaciones competencias en materia de exacciones municipales.

EAPV contiene una regulación dispersa y genérica de las competencias de la CAPV sobre la misma.

En efecto, el art. 10 atribuye a la CAPV competencia exclusiva sobre “demarcaciones territoriales municipales” (apartado 1) o sobre “régimen local” (apartado 4), pero del art. 37 del propio EAPV podría, ciertamente forzando la interpretación, deducirse una posible competencia de los territorios históricos. Por su parte, el art. 41.2.a) del Estatuto es clave para determinar si la materia de impuestos locales ha de ser o no objeto de regulación en el Concierto, puesto que será preciso recurrir a la hermenéutica para concretar si el régimen tributario de las instituciones competentes de los territorios históricos (objeto del Concierto) comprende o no el régimen tributario local de los municipios pertenecientes a dichos territorios. A nuestro juicio, y por un defecto de técnica jurídica, la solución ha de ser negativa, es decir, que la Hacienda local vasca no formaría parte necesaria, según el art. 41 del EAPV, del contenido estatutario del Concierto, puesto que el meritado precepto se está refiriendo a los territorios históricos¹⁷³ en el sentido jurídico estricto que esta expresión tiene y a la que nos hemos referido con anterioridad; en consecuencia, los municipios vascos no son territorios históricos aunque se integren, de forma necesaria y no voluntaria, en alguna de las tres provincias forales. Y la matización es trascendente porque la actualización del régimen tributario local quedaría, si se aceptara nuestra tesis, sustraída a las reglas de armonización que pudiera dictar el Parlamento vasco.

El art. 3 de la LTH reconoce y garantiza la autonomía de los municipios del País Vasco para la gestión de sus intereses y la administración de sus recursos, precepto obvio donde lo relevante es lo que no dice: que gozarán, como mínimo de la misma autonomía que los de régimen común, por así disponerlo la CE. Por su parte, el art. 7 de la propia LTH no atribuye, de forma expresa, a los territorios históricos competencia alguna en materia de Haciendas locales, de forma que, frente a lo que sucedía en el Estatuto de 1936, las competencias no reconocidas o atribuidas a los territorios históricos sobre materias competenciales del País Vasco se atribuyen a las instituciones comunes de la CAPV (art. 37.1.f) del EAPV, sensu contrario y de forma nítida, art. 6.1 de la LTH).

Lo cierto es que tanto el Concierto de 1981 (arts. 41 a 46) como el vigente de 2002 (arts. 39 a 42) insertaron en su texto sendas secciones donde se concertaba el régimen tributario de las Haciendas locales vascas. Pero la exigencia de respeto a las normas de armonización previstas en el Concierto no se establece por referencia al art. 2 del Concierto (título habilitante de las facultades armonizadoras del Parlamento vasco), sino por referencia al art. 3 (donde no hay ninguna referencia a las normas

¹⁷³ El art. 22.2 del EAPV habla de “Territorio Histórico foral” (creemos que es la única vez que se utiliza esta expresión) pero se está refiriendo a Navarra, dado el contexto en que se inserta (celebración de convenios para la gestión y prestación de servicios). Dichos convenios serán comunicados a las Cortes Generales. Todos los territorios históricos son forales pero no todos los territorios forales son históricos, puesto que Navarra reúne la primera condición pero no la segunda al no estar integrada en la CAPV.

armonizadoras de la CAPV)¹⁷⁴, de donde se infiere que las normas que la Ley vasca de 30 de mayo de 1989 dedica a las Haciendas locales tienen un anclaje dudoso en el Concierto e incierto desde la perspectiva del EAPV y de la LTH; item más, su concreción podría, además, vulnerar la CE si se demostrara que pueden suponer que los municipios vascos tengan un nivel menor de autonomía que sus homónimos de territorio común¹⁷⁵. Y lo que siempre, históricamente, ha sido un conflicto soterrado entre foralidad y autonomía podría transformarse en un conflicto entre municipalismo, foralidad y autonomía.

Ciertamente la visión jurídica puede ser otra si entendemos en un sentido omnicomprendivo la expresión “instituciones competentes de los territorios históricos”, entendiéndolo que la misma incluye a los órganos municipales. Conviene tener presente una cuestión relevante que se centra en la indefinición con que el artículo 48. Quinto atribuye a las “Instituciones competentes del País Vasco” el ejercicio de las facultades de tutela financiera en materia de entidades locales, y por otro, en la eliminación de la limitación de dichas facultades a la “materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos” que el artículo 45 del Concierto de 1981 contenía.

Ambas cuestiones han propiciado el planteamiento de un conflicto de competencias ante la Comisión Arbitral, resuelto por ésta a favor de las Diputaciones Forales (con dos votos particulares), en relación con la competencia para la regulación del régimen presupuestario y de contabilidad de las entidades locales del País Vasco¹⁷⁶.

Que dicha expresión (“instituciones competentes de los territorios históricos”) se utilice en el Concierto con un sentido orgánico más amplio que el de Diputaciones Forales no debe, sin embargo, inducir a error ni confusión. Es decir, cuando se habla de que las Diputaciones Forales son competentes para la exacción de determinado

¹⁷⁴ Para evitar asimetrías temporales y aunque el desarrollo de las facultades armonizadoras en relación con el sistema tributario local vasco se estableció por el Parlamento de Vitoria bajo la vigencia del Concierto de 1981, las referencias numéricas lo son al de 2002, aunque no existan diferencias materiales en este punto.

¹⁷⁵ En este sentido, la Disposición Adicional Segunda, 6 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local señala que “Los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones locales....” Obsérvese cómo del citado precepto se deduce claramente que las corporaciones locales vascas no son territorios históricos y que las normas que dicten éstos han de garantizar una autonomía similar en materia económico-financiera a la de los municipios de régimen común. En las conclusiones veremos cómo entendió este principio garantista la LTH.

¹⁷⁶ Otra vez me siento deudor de RUBI CASINELLO, J.G. quien me ha realizado la doble observación de la diferencia entre el Concierto del 1981 y el vigente en este punto (con especial referencia a la supresión de la limitación de las facultades) así como a la existencia del conflicto de competencias y al resultado de su resolución.

impuesto, el Concierto se está refiriendo a la vertiente recaudatoria (no a la normativa) del poder tributario y la referencia subjetiva a las Diputaciones suele ser la comúnmente utilizada a la hora de precisar el acreedor de los tributos concertados, silenciándose la determinación de la institución competente para la regulación normativa de los meritados¹⁷⁷. En cambio, cuando se regulan las Haciendas locales, el Concierto prescinde (novedad a la que no se ha dado la debida importancia por parte de la doctrina) del ente acreedor y se detiene exclusivamente en la atribución de competencias normativas a las instituciones competentes de los territorios históricos, fijando exclusivamente los puntos de conexión determinantes del poder tributario en su vertiente puramente normativa, no en su vertiente recaudatoria.

Es decir, el Concierto no determina qué municipio y en base a qué puntos de conexión puede exigir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) u otro cualquiera que conforme el sistema tributario local vasco, sino que simplemente señala que las instituciones competentes de los territorios históricos están facultadas para dictar las normas reguladoras de la exacción de tres impuestos nominativamente identificados en el Concierto: el ya citado IBI, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, los únicos de establecimiento obligatorio para los ayuntamientos de régimen común en virtud de lo dispuesto en el art. 59 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

El resto de impuestos locales -de establecimiento voluntario según la normativa estatal- e incluso el resto de figuras tributarias (tasas y contribuciones especiales) que conforman el sistema jurídico de las Haciendas locales vascas se convienen mediante una remisión genérica (art. 42 del vigente Concierto) a las facultades de las instituciones competentes de los territorios históricos para “mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario”¹⁷⁸ de otros tributos propios de las entidades locales, con atención a la estructura general establecida para el sistema tributario de régimen común y a los principios que la inspiran, “respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 [del Concierto] que sean de aplicación en esta materia”¹⁷⁹. Y el art. 3 del Concierto en ningún momento se refiere a la necesidad de respetar los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua

¹⁷⁷ Aunque en la práctica totalidad de los impuestos concertados (con sendas excepciones en algunos casos concretos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), la determinación del poder tributario recaudatorio lleva anudada la competencia normativa.

¹⁷⁸ Obsérvese que el precepto es similar en su redacción al art. 41.2.a) del EAPV y al art. 1.Uno del Concierto. La única diferencia es que mientras el EAPV utiliza el artículo determinado “el régimen tributario”, el Concierto utiliza el posesivo “su régimen tributario”, pero siempre por referencia a las instituciones competentes de los territorios históricos.

¹⁷⁹ El segundo límite viene constituido por el no establecimiento de impuestos indirectos distintos de los de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

entre las instituciones competentes de los territorios históricos según las normas dictadas a tal efecto por el Parlamento vasco, ya que dicho respeto se impone en el art. 2.Cuatro del Concierto en relación con el sistema tributario de los territorios históricos, pero no afecta al sistema tributario local de los municipios y otras entidades locales integradas en los territorios históricos.

Si el lector ha tenido la amable paciencia de seguirnos hasta aquí, podrá seguir fácilmente los argumentos contrarios a las facultades armonizadoras que en materia de Haciendas locales se atribuye la Ley del Parlamento vasco de 30 de mayo de 1989; ya es sumamente indicativo que el propio legislador, en la exposición de motivos, no invoque precepto estatutario alguno para defender sus competencias ni se apoye tampoco en la LTH (aunque dicha norma, por sí misma, no constituya título competencial autónomo); y el silencio de la exposición de motivos contrasta con los razonables (y jurídicamente irrefutables) argumentos invocados para dictar normas armonizadoras en relación con el régimen tributario de los territorios históricos, entendida esta expresión *stricto sensu*, es decir, sin integrar en el mismo el régimen tributario local de los municipios y otras instituciones locales que forman parte de los mismos¹⁸⁰.

Pese a estas consideraciones, el art. 7 de la Ley de 1989 somete a las reglas armonizadoras dictadas (“cuando proceda”¹⁸¹) por la CAPV la práctica totalidad de los elementos estructurales o sustantivos de los tributos locales o, para operar con precisión, de los tributos locales que “se hallen contemplados en la Ley del Concierto Económico”¹⁸²; en concreto, se someten a armonización el ámbito de aplicación, el hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible y devengo del tributo, tipos de gravamen o cuotas (para los tributos de cuota fija) y todo el régimen de beneficios fiscales (exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc.).

Dejando de lado, por el momento, cuestiones competenciales, del Concierto se desprende que los impuestos locales obligatorios para los municipios de régimen común tienen igual consideración para las Haciendas locales vascas, pero también queda, a nuestro juicio claro, que los municipios vascos podrán, previa habilitación

¹⁸⁰ Ciertamente el concepto de régimen tributario de los territorios históricos es susceptible de una interpretación amplia, que comprenda también el sistema tributario local. Pero también es susceptible de una interpretación amplia el concepto de sistema tributario del País Vasco – comprensiva del régimen de la Hacienda general de la Comunidad Autónoma, de los territorios históricos que la integran y del régimen tributario local- y, sin embargo, el Concierto no regula el sistema financiero de la Comunidad Autónoma.

¹⁸¹ La locución temporal no es exclusiva de los tributos locales, sino que se utiliza por la Ley de 1989 en todos los impuestos concertados. Se supone que el monopolio de la procedencia o no de la armonización corresponde determinarlo unilateralmente al Parlamento vasco.

¹⁸² Aquí también cabe una doble interpretación: que la armonización (cuando proceda) sólo es predicable del IBI, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o que se extiende a la totalidad del sistema tributario local; todo depende de la interpretación, restrictiva o extensiva, que se quiera dar al término “contemplados”

normativa (y obsérvese que empleamos esta expresión y no hacemos referencia al carácter –legal o reglamentario- de dicha habilitación) no sólo establecer los impuestos que en territorio común tienen carácter potestativo¹⁸³, sino también aquéllos otros de naturaleza indirecta que no contravengan los límites del art. 42 del Concierto.

Y también se desprende que tanto en el caso de los impuestos locales obligatorios como voluntarios, la norma habilitante de las Ordenanzas municipales correspondientes habrá de reconocer la posibilidad de que los ayuntamientos tengan – con límites y horquillas- ciertas facultades autónomas para concretar determinados elementos sustantivos de la obligación tributaria y, en concreto, los tipos de gravamen, de forma que se cohonesten las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria local y la autonomía municipal

Afortunadamente, las ordenanzas fiscales de los impuestos locales de los municipios del País Vasco fundamentan el ejercicio de su potestad normativa (de carácter reglamentario) en las correspondientes Normas Forales dictadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos a los que pertenecen¹⁸⁴, de tal manera que la posibilidad de armonización por parte del Parlamento vasco no se ha materializado, lo cual no significa que la existencia de tal posibilidad no suponga, si se ejercitara, un conflicto potencial de competencias entre la CAPV y las instituciones competentes de los territorios históricos que, en materia de exacciones municipales, conservan plenamente sus competencias privativas, de tal manera que las mismas forman parte del “núcleo intangible de sus derechos históricos”.

¹⁸³ En concreto, los Impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

¹⁸⁴ Así, la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas locales de Bizkaia; la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas locales de Gipuzkoa o la Norma Foral 41/1989, de 19 de julio, reguladora de las Haciendas locales de Araba.

C) Conclusiones sobre las facultades del País Vasco deducibles del Concierto y de la normativa autonómica.

Con el fin de facilitar el seguimiento de los razonamientos expuestos en este capítulo, llegado es el momento de recapitular las competencias que en materia de tributos concertados y de aportación de los territorios históricos a la Hacienda General del País Vasco corresponden a la Comunidad Autónoma, con la finalidad de demostrar que, bajo un entramado de normas dispersas dictadas por el Parlamento vasco, se encierra un verdadero y auténtico Concierto o Convenio entre la CAPV y los territorios históricos que la conforman, y que viene a reproducir en el ámbito interno las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y el País Vasco.

Las conclusiones pueden resumirse del siguiente modo:

- a) La CAPV carece de facultades normativas en relación con los tributos concertados (sean de normativa autónoma o común) regulados en el Concierto.
- b) La CAPV puede, no obstante lo anterior, establecer recargos sobre los tributos concertados, sujetándose en el ejercicio de dicha facultad a idénticos límites que los establecidos para las Comunidades de régimen común por el art. 12 de la LOFCA. Dichos recargos no pueden recaer sobre hechos imposables previamente gravados por el Estado y no pueden suponer minoración de ingresos para los territorios históricos ni desvirtuar la naturaleza del impuesto sobre el que recae. La imposibilidad de minorar ingresos de los territorios históricos se recoge, de forma expresa en el art. 35.2 del Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, pero no así el segundo, que creemos aplicable a la CAPV.
- c) La CAPV puede dictar normas armonizadoras en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, siempre que ello no conduzca a una uniformización u homogeneización absoluta del régimen tributario de los territorios históricos. La aprobación de dichas normas corresponde al Parlamento vasco y su concreción se realizará en las Leyes de Presupuestos, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de 30 de mayo de 1989.
- d) Las facultades armonizadoras de la CAPV no pueden extenderse a los tributos locales de los municipios pertenecientes a cada uno de los tres territorios históricos, puesto que la potestad de ordenación de la Hacienda local está, únicamente, sometida a los límites y principios establecidos por el Concierto con el Estado, siendo las instituciones competentes de los territorios históricos quienes, en su caso, habrán de delimitar el grado de autonomía fiscal de los ayuntamientos y otras entidades locales. Junto a los límites y principios concertados, las Juntas Generales habrán de tener en cuenta que la citada autonomía fiscal no puede ser inferior a la existente en los entes locales de régimen

común¹⁸⁵. Ello no obsta para que las normas forales de las Juntas Generales puedan habilitar el establecimiento de impuestos locales de carácter indirecto distintos de los previstos en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aunque ninguna haya hecho uso por el momento de esta posibilidad.

- e) El ejercicio (“*cuando proceda*”) de las facultades armonizadoras de la CAPV (a través del Parlamento vasco) tiene carácter instrumental en el sentido de que sus objetivos primarios deben ser dos: de un lado, impedir la existencia de discriminaciones no justificadas en el conjunto del régimen tributario de los tres territorios (y ello aunque sean válidas desde el Concierto) y, de otro, que las aportaciones de las Diputaciones Forales a la Hacienda General del País Vasco se efectúen sobre la base de una homogeneidad razonable en la recaudación de los tributos concertados, lo cual puede exigir medidas armonizadoras de la normativa tendentes a garantizar dicha homogeneidad razonable¹⁸⁶.
- f) Las facultades armonizadoras de la CAPV no pueden obviar que la existencia de una presión fiscal similar o equivalente en los tres territorios históricos es compatible con la existencia de diferencias razonables en el régimen jurídico de cada uno de los impuestos concertados, aisladamente considerado.
- g) La Ley de Territorios Históricos (arts. 14 a 29), la Ley de 30 de mayo de 1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal y las

¹⁸⁵ La propia Ley de Territorios Históricos no garantiza plenamente la autonomía local, incurriendo en el error de confundir la autonomía local (arts. 137 y 140) con la suficiencia financiera (art. 142 de la CE). En efecto, su Disposición Adicional Segunda señala que “Las Diputaciones Forales, en el ejercicio de sus facultades de tutela financiera que legalmente les corresponden sobre sus municipios, deberán garantizar, para el conjunto de los mismos, un nivel de recursos que en ningún caso será inferior al que correspondiere al Territorio por aplicación de la legislación de régimen común, sin perjuicio de la facultad de las Diputaciones Forales para efectuar la distribución de dichas cantidades con los criterios que estimen convenientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del Concierto Económico”.

El precepto presenta, a nuestro juicio, dos objeciones: de un lado, que la suficiencia de los recursos no corresponde garantizarla sólo a las Diputaciones Forales, sino también a las Juntas Generales; de otro que “el Territorio” no puede ser identificado con los municipios, aunque éstos formen parte de aquél. Como dato positivo, aunque contradicho con la Ley de 1989, parece desprenderse de dicha disposición que la tutela financiera corresponde a los territorios históricos y no al Parlamento vasco.

¹⁸⁶ El concepto de homogeneidad razonable excluye la uniformización absoluta, sobre todo en aspectos cuantitativos e incluso estructurales. Creemos que los territorios históricos pueden establecer, por ejemplo, mínimos personales de distinta cuantía en el IRPF o que las deducciones en este impuesto no tienen porqué ser cualitativamente las mismas. Afortunadamente el buen sentido ha imperado y el Parlamento vasco no ha descendido a estos extremos.

Leyes de aprobación de la metodología de la distribución de recursos y aportaciones a la Hacienda General del País Vasco constituyen un cuerpo normativo representativo de la existencia de un Concierto o Convenio entre la CAPV y los territorios históricos que la integran, siendo, en consecuencia, conveniente, su refundición en una única norma, que tuviese una estructura similar, mutatis mutandis, a la del Concierto entre el Estado y el País Vasco.

VI.- POSICIÓN JURÍDICA Y POTESTADES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS EN EL CONCIERTO.

A) Los límites de las potestades tributarias de los territorios históricos.

Históricamente, los Concierdos han representado el régimen económico-financiero privativo de las provincias aforadas (territorios forales según la CE, territorios históricos según el ordenamiento vasco). La constitución de la CAPV y la integración de dichos territorios en la Comunidad Autónoma ha supuesto la introducción de modificaciones objetivas en el ejercicio de los derechos y facultades inherentes a la foralidad, pero sin que ello suponga desdibujar el núcleo intangible de las potestades inherentes al régimen de concertación tributaria o de encabezamiento que lleva aparejado la compartición de facultades normativas entre dichos territorios y el Estado. Ciertamente, la integración en la CAPV supone la cesión parcial de determinados ámbitos de soberanía financiera¹⁸⁷, sin que ello implique abdicación, renuncia o transferencia de potestades tributarias en relación con los impuestos concertados, cuya titularidad –con distintos grados de intensidad desde el plano normativo- les pertenece de forma inalienable, por cuanto se trata de facultades consustanciales con su condición de entidades preconstitucionales, cuyo régimen privativo ha podido estar (casos de Bizkaia y Gipuzkoa) suspendido pero nunca derogado¹⁸⁸.

La doble condición de derechos históricos (cuyo sujeto activo o titular sólo puede ser una entidad preexistente a las Comunidades Autónomas) y de derechos constitucionales implica una *contradictio in terminis*, puesto que los primeros han de ser, por pura definición gramatical, previos a la CE. De ahí que, siguiendo en el plano de la lógica jurídica, la Adicional Primera no puede reconocer unos derechos preexistentes, sino, en su caso, integrarlos en el nuevo sistema normológico de la que la CE se predica como norma vértice. El problema, pues, no consiste en determinar si los derechos históricos de los territorios forales existen, sino en precisar su grado de reconocimiento, actualización e integración en el nuevo¹⁸⁹ ordenamiento jurídico instaurado tras la Constitución de 1978. No obstante, los derechos históricos de los territorios forales han sido siempre un concepto jurídico fungible, en el sentido de su permanente adaptación y/o mutabilidad a las circunstancias político-jurídicas de cada momento.

¹⁸⁷ Despójese al término de cualquier connotación política, teniendo en cuenta la polisemia del concepto de soberanía en el entramado constitucional moderno. Como señalara CARROLL, Lewis en un libro sobradamente conocido *Alicia en el País de las maravillas*, “lo importante no es el significado de las palabras; lo importante es saber quién manda”.

¹⁸⁸ Hasta donde alcanzan nuestros conocimientos, la Constitución de la II República nunca fue objeto de derogación expresa por las Leyes Fundamentales. No obstante, el Decreto-Ley de 1937 demuestra, cada vez más, la certeza de las aseveraciones de BENJAMIN, Walter, en el sentido de que “la violencia es la fuerza creadora del Derecho”.

¹⁸⁹ A nuestro juicio, existen profundas diferencias entre la teoría darwiniana de la evolución de las especies y las teorías sobre la mutación de los ordenamientos jurídicos.

En consecuencia, la petrificación de los derechos históricos o la inadecuación en la evolución de los mismos al compás de los cambios jurídicos sólo puede conducir al anquilosamiento o a la dilución de aquéllos en el marco ordinamental en que se integran. Y, en este punto, los derechos históricos de los territorios forales en el ámbito tributario tienen la suerte o la desdicha de integrarse en el ordenamiento del Estado español pero, y esto es relevante, las consecuencias financieras del ejercicio de sus potestades tributarias trascienden del plano de las relaciones bilaterales (territorios históricos-Estado) ante la aparición en 1979 de una nueva entidad –la Comunidad Autónoma del País Vasco- cuyo ordenamiento jurídico condiciona –especialmente desde el punto de vista del destino de los ingresos recaudados- el ejercicio de las facultades dispositivas de los territorios históricos. Pero ese condicionamiento –por lo demás voluntario, ya que dicha calificación cabe predicar de la integración de dichos territorios en una Comunidad Autónoma- no debe ni puede proyectarse sobre la vertiente de las potestades tributarias (con la salvedad de la existencia de facultades armonizadoras reconocidas a la CAPV), sino sobre la limitación notable de las potestades en materia de gasto público (tradicionalmente preteridas en los estudios sobre el Concierto), en el sentido de que los territorios históricos deben reconocer que los ingresos derivados de la concertación tributaria se encuentran afectos (en una proporción muy importante como hemos visto) a la financiación de la entidad autonómica en la que se han integrado. Otra cuestión –en la que no vamos a entrar- es el retorno fiscal que la CAPV efectúa, por la vía del gasto público autonómico, en cada territorio histórico¹⁹⁰.

Las potestades tributarias de los territorios históricos en relación con los tributos concertados están limitadas por cuatro bloques normativos básicos:

- a) El Tratado de la Unión Europea y el respeto a las libertades fundamentales (de establecimiento, de circulación de personas y mercancías, etc.). En este punto cobra especial relevancia no tanto el proceso de armonización fiscal llevado a cabo en el ámbito de la imposición indirecta (con especial proyección sobre el IVA, los impuestos especiales de fabricación y los impuestos que gravan la concentración de capitales) por cuanto este sector se integra dentro de los tributos concertados de normativa común, cuanto el proceso de aproximación de legislaciones en el ámbito de la imposición directa con especial relevancia en el Impuesto sobre Sociedades, ya que se trata de

¹⁹⁰ No tenemos datos sobre las balanzas fiscales CAPV-territorios históricos, que nos permitan aseverar cuál de los tres territorios es contribuyente neto y cuál es receptor neto de fondos de la CAPV y ello pese a la existencia de informes del Tribunal Vasco de Cuentas (el último informe manejado es de 2001) que no permite obtener datos fiables sobre la territorialización íntegra, puesto que aproximadamente un 30% del gasto público no está adscrito a ningún territorio. Empero, es cuestión muy discutible cuáles son los criterios metodológicos a emplear para determinar la territorialización del gasto público; también puede ser discutible territorializar los ingresos tributarios sobre la única base de la Diputación Foral donde se ha producido el ingreso.

un tributo concertado de normativa autónoma. Y aunque el proceso de aproximación avanza muy lentamente, la Comisión europea –como bien conocen los territorios históricos- ha encontrado un medio para limitar las facultades de determinados Estados y territorios de la Unión a la hora de establecer incentivos o beneficios fiscales: la aplicación a los mismos del concepto de “ayudas de Estado” incompatibles con el Tratado de la Unión del que las Haciendas forales vascas tienen sobrado conocimiento.

- b) La Constitución de 1978 y los principios en ella consagrados, con especial relevancia a los de carácter tributario y principalmente los de justicia material previstos en el art. 31.1. Resulta obvio que los territorios históricos en el ejercicio de sus potestades tributarias habrán de respetar los principios de igualdad, generalidad, progresividad del sistema en su conjunto y proscripción del carácter confiscatorio. De igual manera no podrán, en el ejercicio de sus potestades normativas, adoptar medidas que, de forma directa o indirecta, obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de personas o la libre circulación de bienes en todo el territorio español (art. 139.2 de la CE). También habrán de respetar, en el ejercicio de sus facultades en materia de Haciendas locales –en cuanto son los territorios históricos y no la CAPV quienes tienen encomendada la misión de cubrir las exigencias del principio de reserva normativa de la tributación municipal- los principios de autonomía local y de suficiencia financiera, si bien la suficiencia de recursos no implica que todos los ingresos hayan de ser propios de las Haciendas locales.

Y, aunque el precepto está formalmente referido a las Comunidades Autónomas entendemos que los territorios históricos tienen vedada la posibilidad de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías y de servicios (art. 157.2 de la CE). Restan, sin embargo, dos cuestiones claves deducibles del texto constitucional: el cumplimiento del principio de reserva de ley establecido en el art. 31.3 de la CE, teniendo en cuenta que el monopolio de la producción legislativa –en el sentido formal de término- corresponde al propio Estado y a las Comunidades Autónomas (algo que, como veremos, es discutible –discusión que cerró de plano la LTH- desde el punto de vista material si se conecta el art. 31.3 de la CE con la Disposición Adicional Primera de la misma); por otro lado, el respeto al principio de solidaridad (arts. 138 y 156 de la CE), erigido en el EAPV y en la Ley del Concierto en límite fundamental del sistema de financiación de los territorios históricos (e, indirectamente, de la CAPV). Como estas dos cuestiones presentan especificidades propias, les dedicaremos tratamiento separado.

- c) La Ley del Concierto Económico que forma parte del bloque de la constitucionalidad, porque deriva directamente de la Adicional Primera e integra el entramado institucional –en la vertiente económico-administrativa- de los territorios históricos. Se nos puede reprochar que hayamos antepuesto esta norma al EAPV que es donde se establece que las relaciones de orden tributario se regularán mediante el sistema de Concierto (art. 41) y que éste se aprobará mediante Ley. Aunque la afirmación parezca paradójica y controvertida, creemos que los Concierdos con los territorios históricos preexisten al EAPV, ya que en ausencia de Estatuto o si los citados territorios no hubieran decidido constituir una Comunidad Autónoma, la Adicional Primera de la CE representa el fundamento constitucional de los Concierdos. Es decir, no hay Concierto vigente porque haya Comunidad Autónoma, puesto que en ausencia de ésta hubiera habido concierdos con los territorios forales, puesto que la CE hubiera actuado, sin el curso del EAPV, como norma actualizadora y reintegradora de los derechos históricos.

La relevancia jurídica de la mención al Concierto en el Estatuto no es tanto por relación a los territorios históricos cuanto por relación a la propia Comunidad Autónoma, en la medida en que se pretende integrar una institución de base foral, como es el Concierto, en una entidad política –la Comunidad Autónoma- que carece de dicha base. Jurídicamente, el sistema de financiación de la CAPV no es el que pueda derivarse del Concierto, sino el que dimana de los arts. 42 a 45 del Estatuto de Gernika. Y el Concierto no se formaliza materialmente con la CAPV (aunque sí formalmente) sino con los tres territorios históricos que la integran, siendo ello visible en dos aspectos básicos: el art. 41 ni otorga ninguna competencia tributaria a la Comunidad Autónoma ni determina un cupo de ésta por referencia a los tributos concertados que recauda, sino que el cupo global es el sumatorio de los cupos provinciales, lo que es lógico puesto que son las Diputaciones forales las titulares del poder recaudatorio.

Teóricamente, hubiera sido posible eliminar cualquier referencia al Concierto en el Estatuto, establecer tres concierdos (recuérdese el plural que utiliza el art. 41.2.f) del EAPV) independientes –aunque armonizados entre sí- con cada uno de los territorios históricos y deferir a la normativa autonómica (como así se hace) la determinación de las aportaciones de los citados territorios para la financiación de los gastos imputables a las competencias autonómicas. ¿Cuál es, pues, la relevancia de la inserción del Concierto en el Estatuto? A nuestro juicio, esta relevancia es doble: de un lado que, por primera vez en la historia, se establece un principio de reserva de ley (o de preferencia de ley para quienes pensamos que la reserva de ley sólo puede venir impuesta por el texto constitucional) a la hora de integrar en el ordenamiento jurídico el régimen económico y tributario de los

territorios históricos; de otro y ello es más trascendente, que la actualización del régimen de Concierptos en el Estatuto (lo que es respetuoso con la Adicional Primera de la CE) implica la atribución de competencias limitadas a la Comunidad Autónoma; en concreto, y como ya vimos, competencias de armonización fiscal, coordinación y colaboración interterritorial, de las que hubiera carecido de no mediar la inserción estatutaria. Junto a ello, y con una menor relevancia, se estatuye la participación de representantes de la CAPV en la Comisión Mixta prevista en el art. 41.2.e) del EAPV y cuya función principal es fijar los cupos correspondientes a cada territorio histórico. Reconocimiento de facultades armonizadoras y participación en la negociación de los cupos provinciales son las únicas consecuencias jurídicas que tiene la mención al sistema de Concierptos en el Estatuto de Autonomía. Ello no empece la existencia de otros preceptos en el citado Estatuto que, sin relación directa con el sistema de Concierptos, sea menester examinar a la hora de fijar las competencias de los territorios históricos, algo que haremos una vez concluyamos la descripción general de los límites a los que se encuentra sujeto el ejercicio de las potestades tributarias de los territorios históricos.

- d) Por último, hay que hacer referencia a un cuarto límite al poder tributario de los territorios históricos, impuesto por las normas propias del ordenamiento de la Comunidad Autónoma, a cuya cabeza se sitúa el propio Estatuto. Dentro de estas normas internas sobresalen tres fundamentales: la Ley de Territorios Históricos de 1983, la Ley de 30 de mayo de 1989, de Armonización, Colaboración y Coordinación Fiscal y las leyes previstas en el art. 42.a) del EAPV, de determinación de las aportaciones de cada territorio histórico a los ingresos de la Hacienda general del País Vasco. No obstante, la importancia de cada una de ellas difiere profundamente a la hora de determinar las potestades tributarias de los territorios históricos; en efecto, la LTH será estudiada desde una perspectiva más formal que material en la medida en que tiene una influencia fundamental a la hora de negar carácter legislativo a las normas tributarias dictadas por las Juntas Generales, especialmente con su pretensión de atribuir el monopolio de la producción normativa de carácter primario a la CAPV; ello no empece la existencia en dicha LTH de normas que afectan al poder tributario material de los territorios históricos y que son anunciadoras de las previsiones plasmadas en la Ley de 30 de mayo de 1989. Esta segunda norma, por su parte, ha sido objeto de estudio detallado al tratar de las facultades y potestades de la CAPV en el capítulo anterior y, por tanto, sería reiterativo su tratamiento. Por su parte, las leyes de aprobación de la metodología para la determinación de las aportaciones de los territorios históricos a la Hacienda general del País Vasco –de carácter trianual en un primer momento y actualmente de carácter quinquenal-

presentan una importancia menor bajo el prisma de las competencias tributarias de los territorios históricos, puesto que se proyectan sobre la anulación parcial de la decisión para disponer libremente de los ingresos recaudados a través de la concertación de tributos. Es decir, se trata de normas que condicionan la capacidad de gasto –no de ingreso– de los territorios históricos y que instituyen una afectación específica de la recaudación por tributos concertados a la financiación de la Hacienda general del País Vasco; sólo bajo el prisma de la afectación específica (entendida en sentido subjetivo y no objetivo¹⁹¹) pueden tener algún interés para nuestro estudio.

a) Los límites establecidos en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

El orden jerárquico de los límites normativos establecidos no implica, sin embargo, que tratemos los mismos de forma exhaustiva, sino que variará el grado de intensidad en el estudio. En efecto, no tiene sentido en una obra de estas características que detallemos las consecuencias que, sobre los impuestos concertados de normativa autónoma, tienen las reglas de aproximación de legislaciones dictadas por la Unión Europea o que examinemos la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sobre el concepto de ayudas de Estado y su aplicación al Impuesto sobre Sociedades. No obstante lo anterior, desde la perspectiva del Derecho comunitario sí interesa destacar algunas cuestiones basilares; de un lado, que las decisiones de la Comisión Europea y los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo en relación con los incentivos fiscales en el IS no suponen la negación del Concierto, ni de las facultades impositivas que a los territorios históricos reconoce éste; simplemente suponen un juicio negativo sobre el ejercicio concreto de estas potestades en un impuesto concreto y en unas circunstancias específicas.

Por tanto, no deberíamos dar mayor trascendencia a los reveses judiciales y administrativos que han experimentado las Haciendas forales como consecuencia de los incentivos fiscales establecidos en la imposición sobre el beneficio de las sociedades; reveses similares han sufrido los Estados miembros de la Unión y ello no se ha interpretado como negación de la capacidad normativa en relación con su sistema tributario.

De otro lado, conviene destacar que la transposición al ordenamiento interno de las normas sobre armonización fiscal dictadas por la Unión Europea no puede ser

¹⁹¹ Queremos con ello significar que la afectación de los ingresos por tributos concertados no se produce para la financiación de determinados gastos –concepto clásico de afectación en la Ley General Tributaria– sino para la financiación del ente territorial en que se integran, sin que esta afectación subjetiva implique capacidad alguna de decisión por parte de los territorios históricos sobre el destino concreto de los ingresos, en tanto en cuanto la CAPV puede, libremente, destinarlos a la cobertura de las necesidades que estime pertinentes, de conformidad con la Ley de Presupuestos.

efectuada, directamente, por los territorios históricos, sino que hay una transposición obligatoria pero mediatizada por la intervención normativa del Estado en el caso de los impuestos indirectos, sector donde se concentra la armonización comunitaria stricto sensu¹⁹². Ello significa que las Directivas habrán de ser transpuestas al ordenamiento tributario español por las instituciones estatales sin que la inacción u omisión de éstas pueda ser suplida por actos normativos de los territorios históricos. No se piense, empero, que ello es consecuencia directa del ordenamiento comunitario –que, en principio, deja libertad absoluta a los Estados miembros para determinar la forma y el modo de transposición de las Directivas-, sino que deriva del ordenamiento interno estatal que determina, en consonancia con la condición del Estado como sujeto de Derecho Internacional, una prelación del mismo en este punto y que se hace patente en la Ley del Concierto.

Un ejemplo ayudará a comprender nuestra posición: si la Unión Europea dictase una norma armonizadora en cuya virtud se suprimieran las horquillas en los tipos de gravamen del IVA y éstos se fijasen de forma imperativa en el 18% (por ejemplo), los territorios históricos no podrían adoptar esta decisión, previa modificación normativa, hasta tanto el Estado no hubiera efectuado la transposición, de forma que la vulneración del ordenamiento comunitario no sería imputable a los territorios históricos sino al propio Estado español. Téngase en cuenta que, salvo excepciones poco relevantes, los tributos concertados de normativa común coinciden con los impuestos armonizados a nivel comunitario (IVA, impuestos especiales de fabricación e Impuesto sobre Operaciones Societarias). Cuestión distinta es determinar si en los impuestos concertados de normativa autónoma donde se dicten normas comunitarias de aproximación de legislaciones, los territorios históricos pueden anticiparse a la reacción normativa del Estado para incorporar aquellas a la regulación de sus tributos.

Y, en este sentido, y sin perjuicio de los principios generales del Concierto –en especial el relativo a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las previsiones del art. 2.Uno.Tercero- creemos que es posible una actuación autónoma de los territorios históricos en aquellos aspectos que vengan

¹⁹² Hacemos esta precisión porque técnicamente no cabe hablar de armonización fiscal, sino de aproximación de legislaciones en el caso de los procesos de convergencia normativa impulsada por la CEE habidos en el IRPF y en el IS. El proyecto de Constitución europea, si algún día ve la luz, extiende el concepto de armonización al Impuesto sobre Sociedades, pero en los momentos presentes (art. 93 del Tratado de la Unión, según el texto oficial consolidado) la armonización se ciñe a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos “en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior”. Sobre esta cuestión y sobre la futura incidencia de la Constitución europea ver nuestro trabajo HUCHA CELADOR, F. de la, La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el sistema tributario español en PERSPECTIVAS DEL SISTEMA FINANCIERO, Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas (FUNCAS), Madrid, núm. 82 (2004). Págs. 1-39.

determinados de forma imperativa por las Directivas comunitarias que incidan en impuestos concertados de normativa autónoma, no evidentemente en aquellos otros donde dichas Directivas concedan un cierto margen de libertad a los Estados miembros. Por otro lado, conviene referirse a la previsión que el art. 2.Uno.Quinto in fine de Concierto vigente hace a la necesidad de que el régimen tributario de los territorios históricos se atenga a “las normas de armonización fiscal de la Unión Europea”, lo que constituye técnicamente un error porque no sólo habrá de adecuarse a dichas normas sino también a las dictadas en el ámbito fiscal tomando como título competencial la aproximación de legislaciones (vid. supra el diferente ámbito de aplicación objetiva de estos mecanismos).

La relevancia de los límites impuestos por la Unión Europea tiene también aspectos internos que merecen ser resaltados. Quizá el más mediático (sí se permite la expresión) sea el relativo a la participación de las instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten los proyectos normativos que pueden tener incidencia sobre las facultades anudadas al régimen de Conciertos. Debemos recordar que, en el año 2001, fue uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el nuevo Concierto: garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación.

En este punto, como siempre, conviene hacer varias observaciones: por una parte, que no hay obstáculo constitucional, estatutario o derivado del Concierto que impida la presencia de representantes de los territorios históricos (junto con representantes estatales) en las negociaciones tendentes a la adopción de medidas sobre armonización fiscal o sobre aproximación de legislaciones en el ámbito de la Unión Europea; por otra, que la posibilidad de dicha presencia (usual en Estados de estructura federal como Alemania, donde representantes de los Länder participan en cuestiones de su interés con representantes federales) para la discusión de proyectos de incidencia sectorial no es exclusiva de la CAPV sino que es extensible al resto de Comunidades Autónomas, siempre y cuando la participación y presencia no se entienda como asunción implícita de un poder de codecisión¹⁹³.

La posibilidad de participación de representantes del Gobierno vasco y de las Diputaciones forales en reuniones sectoriales de la Dirección de Fiscalidad de la Comisión Europea estaba ya potencialmente prevista en el art. 5.Tres del Concierto de 1981 (incluso antes de la incorporación a la CEE) si bien dicho precepto erigía al Estado en juez y parte puesto que a él le correspondía arbitrar los mecanismos “que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco¹⁹⁴ en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación” del Concierto; cuestión distinta es que los

¹⁹³ Lógicamente esta presencia estaría justificada cuando se debatieran proyectos comunitarios relativos a los impuestos concertados de normativa autónoma.

¹⁹⁴ Dado que el precepto no se refería a instituciones de la CAPV, sino del País Vasco, entendemos que la expresión engloba tanto al Gobierno vasco como a las Diputaciones Forales.

mecanismos no se arbitraran y que ello propiciara la posición de los negociadores vascos en el nuevo Concierto de 2002. Por cierto, la norma de 1981 se reproduce de forma mimética en el art. 4.Dos del Concierto de 2002 y, por tanto, no se trata de un problema jurídico, sino de voluntad política por parte del Estado a la hora de arbitrar dichos mecanismos de participación.

El otro aspecto de índole interna que se suscita desde la pertenencia a la Unión Europea viene representado por el peculiar papel jugado por el Estado y los órganos jurisdiccionales en relación con los pronunciamientos de la Comisión y del Tribunal de Luxemburgo acerca de las famosas ayudas de Estado que, bajo la denominación de incentivos fiscales a la inversión, se establecieron por las Juntas Generales. El papel del Estado en las instancias comunitarias ha sido muy peculiar, puesto que no parece creíble que quien, de forma directa o indirecta (utilizando otras Comunidades Autónomas limítrofes), se convirtiera (hasta la “paz fiscal”) en fiscal o inquisidor interno pueda aparecer ante la Unión Europea como defensor de las medidas tributarias de los territorios históricos (sin que en esta apreciación se observe una defensa de las mismas por nuestra parte en términos de posible colisión con el ordenamiento europeo).

Más cuestionable, si cabe, ha sido la actuación de los órganos jurisdiccionales españoles (tanto el TC como el Tribunal Supremo) que no han entendido la primacía del Derecho comunitario, no han entendido que el modo de ejecución de las sentencias del Tribunal de Luxemburgo corresponde determinarlo a éste (no a las instancias judiciales españolas) y aprovechando un recurso de inconstitucionalidad contra una norma estatal (no foral) el TC, en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril sienta un cúmulo de despropósitos, de entre los cuales y no el menor es de orden procesal (aceptar el recurso interpuesto por el Consejo de Gobierno de La Rioja -que, a nuestro juicio, carecía de legitimación- contra una disposición adicional de la Ley – estatal- de acompañamiento de 1994); no obstante, el mayor motivo de preocupación que suscita la sentencia es entrar a enjuiciar, per saltum, las normas de los territorios históricos al socaire de una impugnación de una norma estatal. Mucho nos tememos que ni el TC ni el TS (en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004¹⁹⁵) han comprendido que la existencia de diferencias legislativas en los tributos concertados de normativa autónoma respecto a sus homónimos estatales pertenece a la esencia misma del sistema de Concierdos, siempre y cuando las desigualdades que puedan producirse estén debidamente justificadas y no contravengan principios constitucionales. Pero, reiteramos, la preocupación que esperemos se disipe es la tentación de reinterpretar sentencias del Tribunal de Luxemburgo en clave de ordenamiento interno o utilizar la doctrina de éste para el enjuiciamiento con arreglo a parámetros no procedentes del Derecho comunitario, sino del Derecho interno.

¹⁹⁵ Donde, entre otras cuestiones, entra a enjuiciar (ciertamente en tres líneas inconexas) cuestiones sobre si la fijación de amortizaciones aceleradas constituye ayuda de Estado. La pobreza doctrinal de los fundamentos jurídicos es, dejando de lado si el fallo es o no congruente, alarmante.

b) Los límites establecidos en la Ley del Concierto.

Los límites que el vigente Concierto impone a los territorios históricos en el ejercicio de sus facultades tributarias han de partir de la distinción entre tributos concertados y no concertados, puesto que respecto de estos últimos el Estado retiene la competencia exclusiva, constituyendo un terreno en el que los territorios históricos carecen de cualquier tipo de facultad (normativa, gestora o recaudatoria). En los momentos actuales, sólo subsiste la no concertación de los derechos a la importación y de los gravámenes a la importación en el IVA y en los Impuestos Especiales, conforme el art. 5. Primera del Concierto; de tal manera que más que tributos no concertados existen manifestaciones de hechos imposables en los impuestos concertados respecto de los cuales el Estado retiene íntegramente sus potestades. En una interpretación gramatical lógica del art. 5 si las competencias en él contenidas se tipifican como exclusivas del Estado, cabría entender, *sensu contrario*, que las competencias de los territorios históricos en relación con los tributos concertados han de merecer igual calificación. Esta interpretación, sin embargo, no es sostenible (aunque tampoco tenga relevancia importante) porque hay una compartición de poderes sobre un mismo sistema tributario o, dicho en otros términos, porque no hay dos regímenes materialmente diferenciados, uno de los cuales corresponda al Estado y otro a los territorios históricos y porque, como hemos reiterado, el esquema competencial derivado de los arts. 148 y 149 de la CE no es aplicable a la materia financiera y, menos aún, al sistema de Concierptos.

Hasta el punto que el Estado retiene como competencia exclusiva la alta inspección (concepto de tan rancio abolengo histórico –se instituyó en el Convenio con Navarra de 1927- como vacío de contenido material concreto) sobre la *aplicación* del Concierto; esta competencia exclusiva no recae sobre el contenido sino, repetimos, sobre la aplicación y se traduce (modesto resultado) en la emisión de un informe anual sobre los resultados de dicha aplicación¹⁹⁶.

En relación con los tributos concertados encontramos, *prima facie*, dos tipos de límites: los que se derivan de los principios generales sentados en el art. 2 y los dimanantes de los principios de armonización fiscal establecidos en el siguiente artículo y al que se remite dicho precepto. No obstante, en el caso de los principios generales podemos prescindir perfectamente hasta de tres de los cinco establecidos, porque reitera (en ocasiones de forma amputada) criterios que ya se contienen en la CE o en el EAPV. En efecto, no suponen novedad relevante¹⁹⁷ los principios señalados en los

¹⁹⁶ El informe se emitirá por los órganos estatales en colaboración con el Gobierno vasco y con las Diputaciones forales. Desconocemos en qué tipo de norma se plasma el citado informe (y qué validez jurídica tiene éste) ya que, posiblemente, la norma en cuestión está pensando más en los mecanismos de liquidación del cupo que la aplicación del sistema tributario por parte de los territorios históricos.

¹⁹⁷ Ni en términos absolutos, puesto que dichos principios se deducen de otras normas superiores de nuestro ordenamiento ni en términos relativos, porque el art. 2 del vigente Concierto es reproducción casi literal del art. 3 del Concierto de 1981; la única diferencia viene

apartados primero, cuarto y quinto del número Uno del art. 2 del Concierto y su omisión no supondría ninguna pérdida irreparable. Que el sistema tributario de los territorios históricos haya de respetar la solidaridad se deduce de la CE (art. 138) y del propio Estatuto de Autonomía (art. 41.2.f) y, por tanto, era innecesaria su repetición; pero, puestos a solemnizar lo obvio, debemos resaltar que amén de la solidaridad los territorios históricos deberán también respetar los principios de justicia material en el ámbito tributario que establece el art. 31.1 de la CE.

Por su parte, el art. 2.Uno.Cuarto del Concierto sobra igualmente –e incluso se inmiscuye en materia propia de la CAPV- cuando advierte que los territorios históricos habrán de respetar los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua según las normas dictadas por el Parlamento vasco; esta norma se encuentra ya recogida como uno de los principios inspiradores del contenido del Concierto en el art. 41.2.a) del EAPV y a su plasmación en la normativa autonómica nos referiremos en el epígrafe siguiente del presente capítulo.

Y, por último, el sometimiento de los territorios históricos en el ejercicio de sus competencias tributarias a los tratados o convenios internacionales firmados o ratificados por España es consecuencia elemental de la inserción de dichos territorios en el Estado español y, por tanto, es lógica la citada sujeción. A la relevancia de este principio en lo que atañe a su segundo párrafo y a la incidencia de las normas de armonización fiscal de la Unión Europea nos hemos referido anteriormente y, por tanto, no vamos a hacer reiteraciones ociosas.

Y casi nos atreveríamos a decir que tampoco aportan mucho los principios contenidos en los párrafos restantes del art. 2.Uno, puesto que la atención a la estructura general impositiva del Estado ya se contiene en el EAPV e igual sucede con el principio consistente en la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado en los términos establecidos por el propio Concierto. No obstante, estos principios tienen interés, en un caso, por lo que no dicen y en otro por la interpretación que cabe deducir del propio Concierto. En efecto, la atención a la estructura general impositiva del Estado significa que los territorios históricos no pueden establecer un sistema tributario distinto del estatal y esa estructura se refleja en el propio Concierto, porque la concertación o no de los impuestos parte del régimen tributario del Estado. Es decir que por muchas que sean las facultades de los territorios históricos en relación con los tributos concertados, hay una fundamental de la que carecen: la supresión de algún tributo concertado. Pero, sin llegar a este extremo, la atención obliga, a nuestro juicio, a respetar los rasgos que se desprenden del régimen estatal: por ejemplo, los territorios históricos no podrían establecer un IRPF que tuviera naturaleza objetiva o carácter proporcional o, a la inversa, caso de que el Estado decidiera, por ejemplo, subjetivizar el Impuesto sobre el Patrimonio, los territorios

dada por la referencia a la armonización fiscal de la Unión Europea y, en concreto, por el segundo párrafo del art. 2.Uno.Quinto.

históricos estarían obligados a seguir el mismo camino, con independencia de que los mecanismos de subjetivización puedan ser distintos.

Por otro lado, y conforme la Disposición Adicional Primera del Concierto, las normas tributarias vigentes en territorio común tienen, en todo caso, carácter de derecho supletorio y esta afirmación es válida para todos los tributos concertados, incluso para los de normativa autónoma, y con independencia de que los territorios forales puedan, en algún caso, renunciar a establecer una normativa propia en tributos concertados o convenidos de régimen común¹⁹⁸.

La atención a la estructura general tributaria del Estado también se manifiesta en un hecho relevante y es que la reforma en el sistema tributario de aquél –siempre que afecte a la concertación– determina una adaptación o modificación del Concierto, lo que demuestra el carácter principal que tiene su sistema tributario. De ello se desprenden dos consecuencias: de un lado, que el Estado puede modificar libremente su sistema tributario sin necesidad de aquiescencia de la CAPV o de los territorios históricos (es decir que “el poder de innovación” corresponde al Estado) y de otro, que los eventuales nuevos tributos que pudiera establecer no serían exigibles en el País Vasco por los territorios históricos mientras no se produjera la concertación y la subsiguiente reforma de la Ley del Concierto. Y, a nuestro juicio, no cabría que el Estado –interin se produce la concertación– se erigiese en acreedor de los mismos, porque carece de competencia exclusiva para ello¹⁹⁹, pero tampoco sería factible que los territorios históricos pudieran exigirlo porque el nuevo tributo no estaría concertado.

Por su parte, el art. 2.Tercero del Concierto establece que el sistema tributario de los territorios históricos seguirá los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del propio Concierto. Se trata de un límite también establece el art. 41 del EAPV y cuya concreción es menester realizar. De los principios citados el más relevante es el de armonización puesto que afecta a las facultades normativas de los territorios históricos, debiendo resaltar de antemano que dicho principio armonizador no tiene el alcance y significado que le hemos dado al hablar de los límites impuestos por la Unión Europea donde el concepto, efectos e impuestos a los que afecta están explicitados en el propio Tratado. En lo que respecta a la colaboración y coordinación simplemente señalaremos que el

¹⁹⁸ Es lo que sucede, por ejemplo, en Navarra con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, que no tiene ley foral reguladora, aunque se trate de un impuesto convenido.

¹⁹⁹ La cuestión se puso de manifiesto en Navarra en 2002 como consecuencia de la implantación del Impuesto Especial sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que no estaba convenido (y no se convino hasta la reforma del Convenio en 2003). La cuestión planteada ante el Consejo de Navarra y donde éste emitió el preceptivo dictamen consistía en determinar si la CFN podía exigir el citado tributo (lo que mereció respuesta afirmativa, aunque discrepamos profundamente de las razones) o si el Estado podía percibirlo directamente en el ámbito territorial de Navarra –lo que mereció respuesta negativa por parte del órgano consultivo-. Véase Dictamen 5/2002, de 31 de enero, del Consejo de Navarra.

Concierto sólo desarrolla el primero de ellos, en su artículo 4, en tanto guarda silencio sobre la coordinación, que posiblemente se subsuma en la colaboración.

En cualquier caso, el principio de colaboración se proyecta, aunque no de forma exclusiva, sobre aspectos relativos a facultades de gestión y recaudación de los territorios históricos y del Estado, conforme se desprende del art. 4.Tres: en efecto, ambas partes se obligan a facilitarse mutuamente datos con relevancia fiscal en la gestión, inspección y recaudación impositiva y, en concreto, habrá un plan conjunto y coordinado de informática fiscal y planes conjuntos de inspección sobre sectores y objetivos concretos, sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, sobre sociedades patrimoniales²⁰⁰ y sobre sociedades que tributan en régimen de cifra relativa de negocios. No obstante, dentro del principio de colaboración se integran dos cuestiones potencialmente relevantes, aunque una de ellas ya ha sido examinada al tratar de la Unión Europea: en concreto, nos referimos a la participación – colaboración de las instituciones del País Vasco- en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto. La segunda cuestión sí presenta relevancia normativa, aunque relativa; en concreto se refiere al deber impuesto a ambas partes – territorios históricos y Estado- de comunicar a la otra Administración los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria con la debida antelación a su entrada en vigor.

Este deber (pese a su ambigüedad temporal dada la utilización de un concepto jurídico indeterminado, como es “*la debida antelación*”) hay que ponerlo en conexión con la primera de las funciones que el art. 64 del Concierto asigna a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, del cual trataremos al examinar las medidas preventivas para la solución de conflictos en el capítulo siguiente de nuestro estudio. Adelantando ideas que allí desarrollaremos in extenso sí queremos resaltar que el pronunciamiento negativo de la citada Comisión no impide que el Estado o los territorios históricos prosigan la tramitación del proyecto normativo y sea objeto de aprobación (el art. 64 sólo habla de que la Comisión intentará “con anterioridad a la publicación” propiciar que ambas Administraciones lleguen a un acuerdo en caso de divergencias sobre los proyectos normativos, de donde se deduce que el acuerdo no se produce ello no provoca la paralización en la tramitación normativa y serán, en su caso, los tribunales quienes resuelvan las eventuales discrepancias). La presunta asimetría normativa entre el rango de las normas estatales y de los territorios históricos propicia una cuestión: si, en el caso de que ambas normas revistan rango reglamentario (en el caso del Estado, los proyectos de Decreto o de Orden, no así los proyectos de Ley, mientras que de seguir la doctrina mayoritaria –de la que discrepamos y veremos porqué más adelante- la cuestión afectaría a todas las normas tributarias de los territorios históricos), el incumplimiento del deber de comunicación

²⁰⁰ La referencia en el texto vigente del Concierto a entidades en régimen de transparencia fiscal es obsoleta porque dicho régimen se suprimió en 2003 (salvo la transparencia fiscal internacional); por tanto, lo hemos sustituido por la referencia al régimen especial de las sociedades patrimoniales.

puede determinar la nulidad de pleno derecho de la norma reglamentaria una vez publicada.

Es decir, si la omisión supone que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento administrativo según el art. 62 de la Ley 30/1992 al constituir la comunicación previa un elemento esencial para la formación de voluntad que desemboca en la aprobación de la norma reglamentaria. A nuestro juicio, la respuesta es afirmativa porque la falta de comunicación impide la participación de la Comisión de Coordinación (que sólo puede pronunciarse sobre proyectos normativos y no, lógicamente, sobre normas ya aprobadas), y ello aunque la intervención de ésta carezca de relevancia material en tanto no puede suspender la tramitación del proyecto ni imponer su criterio a la Administración afectada.

Ocurre, empero, que esta circunstancia no puede predicarse de los proyectos de ley del Estado que, una vez transformados en ley, sólo pueden ser enjuiciados por el TC y, de forma evidente, la transgresión de este deber de comunicación previa no supondría tacha de inconstitucionalidad, con lo que se vuelve a poner de relieve que la presunta asimetría normativa entre Leyes del Estado y Normas Forales dictadas por las Juntas Generales de los territorios históricos tiene una trascendencia evidente en el plano procesal.

Pero, además, examinando este principio de colaboración en su conjunto²⁰¹, se deduce que el deber de comunicación previa no se extiende al Gobierno vasco, el cual no está sometido a la obligación de comunicar a la Administración del Estado los proyectos de ley que, en ejercicio de sus competencias armonizadoras sobre el régimen tributario de los territorios históricos, pueda proponer al Parlamento vasco. La exclusión es, a nuestro juicio, correcta porque el control preventivo que supone la comunicación se ha de verificar en el seno del ordenamiento autonómico y con la intervención, en su caso, de órganos determinados por normas del Parlamento vasco, como tendemos ocasión de señalar al tratar de dichas medidas preventivas y al examinar la Ley vasca de 30 de mayo de 1989 sobre colaboración, coordinación y armonización.

Señalábamos, no obstante, que de los principios contenidos en el art. 2.Tres del Concierto el que más podía incidir en las potestades normativas de los territorios históricos es el referente a la armonización fiscal, existiendo, a nuestro juicio, una doble armonización: la que se deduce del respeto a los principios contenidos en el art. 3 y la que se desprende de la diferenciación entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común. Porque, en el caso de estos últimos, la armonización impuesta por el Concierto es, en realidad, una homogeneización total con la normativa estatal en tanto en cuanto los territorios históricos han de aplicar las

²⁰¹ En efecto, mientras que el art. 4.Uno se refiere como sujetos pasivos del deber de colaboración a “las instituciones competentes de los territorios históricos” y a “la Administración del Estado”, el art. 4.Dos (cuando habla de la colaboración en acuerdos internacionales) se refiere a “las instituciones del País Vasco”, de forma que la diferencia subjetiva es obvia.

mismas reglas vigentes en cada momento en territorio común, de forma que el Concierto niega completamente el poder normativo material o el poder de innovación de los territorios históricos, dejando sus facultades normativas reducidas a una exclusiva perspectiva formal, en la medida en que las Normas y los Decretos forales respectivos se limitan a transponer la normativa estatal.

En consecuencia, si depuramos el concepto de armonización interna derivada del Concierto, dicho concepto sólo tiene sentido en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, ya que es imposible que un impuesto concertado de normativa común pueda vulnerar cualesquiera de los cuatro principios armonizadores que impone el art. 3 del Concierto.

Los principios armonizadores de este precepto tienen una importancia desigual, puesto que algunos son puramente formales o semánticos, sin relevancia sobre las facultades materiales de los territorios históricos. En concreto, ello sucede con los contemplados en las letras a) y d) del citado precepto, sobre todo éste último puesto que no tiene especial relevancia el que los territorios históricos y los municipios vascos hayan de utilizar las mismas clasificaciones que el Estado para identificar las actividades empresariales, profesionales, ganaderas, etc. Por su parte, la letra a) sienta el deber para los territorios históricos de adecuación a la Ley General Tributaria (LGT) en cuanto a terminología y conceptos sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto.

En relación con este principio, debemos realizar una primera observación y es que el Concierto no establece ninguna peculiaridad en este sentido, con lo que la presunta excepción huelga²⁰². Hecha esta salvedad, la adecuación a la LGT tiene carácter armonizador a nivel conceptual y de principios generales del sistema tributario de los territorios históricos, lo cual no impide que éstos carezcan de competencia para regular, de forma autónoma, dichos principios. Ha de tenerse presente que el límite opera en relación con “la elaboración de la normativa tributaria” no en relación con su aplicación, de forma que las categorías conceptuales pueden ser idénticas, pero las consecuencias aplicativas diferentes sin que se transgreda este criterio armonizador. Es decir, el régimen de infracciones exigirá una tipificación similar a la estatal en cuanto al concepto y consecuencias de la infracción, pero ello no determina que la clasificación de las infracciones haya de ser idéntica ni, sobre todo, que la cuantificación de las sanciones haya de ser similar. Lo mismo sucede en materia de recargos o en otros

²⁰² El precepto ya se encontraba en el Concierto de 1981 (tras la modificación de 1997) y, posiblemente por pura inercia se ha reiterado en el vigente. En la redacción originaria –antes de la modificación señalada- la armonización era más exigente, porque en vez de adecuación, se señalaba tajantemente que “se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan como medida de coordinación en cuanto a la sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley”. Obsérvese como se hacía especial hincapié en este principio armonizador como instrumental al servicio de la coordinación y como se restringían las facultades de los territorios históricos puesto que no es lo mismo ordenar la aplicación de la LGT que la adecuación a la LGT.

aspectos estructurales del sistema tributario, como pueden ser la gestión o la inspección. Incluso no se vulnera este principio si se establece una clasificación diferente a la estatal para determinar los obligados tributarios (por ejemplo, considerando que los retenedores son sujetos pasivos)²⁰³.

Habría, no obstante, un núcleo esencial de los principios generales del ordenamiento tributario en que se limitaría, por referencia a la normativa estatal, las facultades de los territorios históricos en este punto; nos estamos refiriendo a los derechos y garantías del contribuyente en aquellos aspectos que se puedan considerar competencia exclusiva del Estado para establecer la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1º de la CE), puesto que entre esos deberes está el de contribuir. Es decir, los territorios históricos no pueden, ad exemplum, establecer un plazo de prescripción tributaria distinto del previsto en la normativa estatal ni pueden negar a los contribuyentes vascos un procedimiento sancionador que no respete las garantías establecidas en territorio común o, en fin, no pueden establecer un límite cuantitativo distinto al estatal para diferenciar entre infracciones tributarias y delito fiscal. En cualquier caso, la normativa general tributaria de los territorios históricos demuestra -desde 1981 e incluso con la nueva LGT de 2003- que, salvo leves diferencias perfectamente compatibles con este principio armonizador, la adecuación terminológica y conceptual ha sido total.

Por su parte, el art. 3.b) del Concierto establece un principio armonizador clásico y objeto de polémicas -más o menos soterradas- desde muy antiguo²⁰⁴. En efecto, bajo el mantenimiento del principio de una “presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado” subyace la cuestión siempre rediviva del carácter privilegiado del sistema de conciertos. Y, lógicamente, ello exige recurrir a conceptos económicos de difícil aprehensión por la variedad de metodologías que pueden emplearse para determinar no tanto la presión fiscal cuanto la presión efectiva global, concepto que, en la norma jurídica en que se inserta presenta, de entrada, una contradicción in terminis, puesto que el principio tiene como destinatario objetivo la elaboración de la normativa tributaria con lo que la comparación es imposible, salvo que se efectúe en términos normativos y no económicos, e incluso ni siquiera

²⁰³ No suelen alterarse las categorías tributarias subjetivas por parte de los territorios históricos (véase, ad exemplum, la reciente Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa). Sin embargo, no sucede lo mismo en Navarra, donde la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria si altera la tipificación estatal, aunque el Convenio establece un precepto similar al del Concierto vasco.

²⁰⁴ Hasta el punto que VICARIO Y PEÑA, N. dedicó toda una monografía a intentar demostrar con datos estadísticos y económicos que el sistema de conciertos no suponía un privilegio para las provincias vascongadas. La monografía (que no vio la luz en vida del autor) es Fiat lux. Monografía sobre tributación comparada de Vasconia y de otras provincias españolas, Diputación Foral de Bizkaia e Instituto de Derecho Histórico de Euskalherria, Clásicos de la Hacienda Foral, Bilbao, 2000.

acudiendo a este razonamiento sería posible demostrar que los territorios históricos vulneran este principio armonizador en la elaboración de la normativa tributaria.

Es perfectamente posible cumplir el principio en la elaboración de dicha normativa y que, sin embargo, la presión fiscal efectiva sea superior o inferior a la del resto del Estado, porque la efectividad de la presión no deriva de la norma tributaria sino de la aplicación de la norma y en dicha aplicación intervienen una pluralidad de factores que escapan al control del legislador, puesto que se residencian en sede de gestión o de recaudación. La presión fiscal efectiva no es mayor o menor (igual, similar o equivalente) porque así se deduzca de las normas de cada ente, sino porque una vez aplicados los tributos y manejados los resultados derivados de la recaudación líquida se pueda establecer una comparación económica válida; y aquí influyen una pluralidad de factores cuyo control escapa tanto al Estado como a los territorios históricos como, por ejemplo, el volumen de fraude fiscal, los medios materiales y personales con que cuenten las Administraciones implicadas para la recaudación tributaria, etc. Por tanto, resulta sumamente difícil determinar si la presión fiscal efectiva en el conjunto de los territorios históricos es superior o inferior a la existente en el resto del Estado, término éste último que también plantea un problema consistente en determinar si Navarra (y sus tributos convenidos) forma parte de éste a efectos de la meritada comparación.

Sentado que el concepto de presión efectiva no puede ser comparado con presión fiscal normativa (es decir, la que se deduciría de las normas aprobadas por el Estado o por los territorios históricos) y que es a ésta última a la que se refiere el principio armonizador, la siguiente duda a despejar consiste en fijar el contenido del adjetivo “*global*” que también utiliza el Concierto. La globalidad no puede referirse, como término comparativo, a la totalidad de los tributos concertados, sino exclusivamente a los de normativa autónoma, puesto que, por definición los de normativa común guardarán en el plano jurídico (no de forma necesaria en el económico) respeto absoluto a dicho principio armonizador. En consecuencia, la presunta comparación sólo tiene sentido si previamente hemos fragmentado los sistemas tributarios y la citada comparación se efectúa sólo sobre una parte de los tributos concertados. Pero incluso después de efectuada esta disección (que ni siquiera ha realizado el Estado en alguno de los recursos donde invocó la supuesta vulneración de este principio) y si se lograra demostrar que en el ámbito acotado en que nos movemos se ha producido una transgresión del principio, la pregunta elemental del jurista sería determinar cuál es la consecuencia o el efecto anudado a aquélla.

A nuestro juicio, salvo casos flagrantes, la consecuencia o el efecto es nulo y ni siquiera en el plano jurisdiccional sería relevante una transgresión relativa, salvo que se impugnase in totum el sistema de tributos concertados de normativa autónoma, ya que el carácter global de la presión fiscal impide que la equivalencia pueda, desde el plano objetivo, determinarse de forma aislada para cada impuesto concertado. Es decir, que el Estado demostrase que la presión fiscal en el IRPF de los territorios históricos es inferior a la de territorio común no supondría vulneración del Concierto y lo mismo sucedería en el Impuesto sobre Sociedades, por citar los dos impuestos donde se concentran los denuestos y las quejas desde territorio común. La globalidad

se mide en relación con el sistema tributario de los impuestos concertados de normativa autónoma en su conjunto y no mediante supuestos concretos en impuestos aisladamente considerados e, incluso, la falta de equivalencia en la presión fiscal efectiva habría de ser global también en el tiempo, es decir, habrá de tener un carácter estructural y no meramente coyuntural; no valdría que se tomaran períodos de liquidación presupuestaria aisladamente considerados, porque es económicamente imposible que la presión fiscal efectiva coincida.

Además, conviene tener presente que el concepto de equivalencia de presión fiscal es bidireccional, es decir, que habría que plantearse si los territorios históricos incumplen el Concierto, en la elaboración de la normativa, cuando de la misma se deduzca una presión fiscal efectiva (repetimos que es una contradicción en términos comparativos) superior a la existente en territorio común y, en su caso, qué mecanismos reaccionales existen en el ordenamiento jurídico. Y ello porque esta situación estaba clara en la redacción primitiva del Concierto de 1981 (antes de su modificación en 1997) cuando, por un lado, el concepto de presión fiscal efectiva global iba referido a la aplicación del Concierto, no a los criterios de elaboración de las normas tributarias (lo cual era más sensato y comprensible en términos jurídicos y económicos) y, por otro, cuando se señalaba que la misma no podía ser inferior a la existente en territorio común, con lo que se habilitaba a los territorios históricos para mantener una presión fiscal efectiva superior, circunstancia que desde 1997 –y se ratifica en el Concierto vigente– ha desaparecido, de forma que los territorios históricos –ni siquiera con la aquiescencia de las Juntas Generales– podrían mantener un sistema tributario que determinase una presión fiscal efectiva global superior a la del resto del Estado²⁰⁵.

Por último y para no extendernos en demasía sobre un principio armonizador preñado de connotaciones económicas –lo cual no es peyorativo– que no se corresponden con consecuencias jurídicas, simplemente señalar que el principio examinado va referido, como no podía ser menos, a los territorios históricos no a la Comunidad Autónoma. Aunque esta matización parezca una obviedad, puede tener relevancia, ya que la CAPV puede establecer recargos sobre impuestos concertados, de forma que habría un mecanismo para, sin vulnerar formalmente el Concierto, saltarse este límite armonizador; en efecto bastaría que la presión fiscal normativa derivada de los tributos concertados de normativa autónoma exigidos por los territorios históricos fuera similar o equivalente a la estatal pero que la Comunidad como tal estableciera recargos sobre dichos impuestos para allegar mayores

²⁰⁵ Y téngase en cuenta que la mayor presión fiscal no es síntoma de Estados o Comunidades débiles en el plano económico, sino del distinto modo de entender la intervención de los poderes públicos en la economía y en el gasto social. Para muestra véanse los casos de Suecia o Dinamarca, cuyo nivel de vida parece superior al de España y que suelen liderar los rankings de presión fiscal.

ingresos²⁰⁶. El juego económico de esta alternativa sería de suma cero, puesto que los mayores ingresos de la CAPV se compensarían, en su Presupuesto, con menores aportaciones de los territorios históricos; como contrapartida, no habría atisbo de vulneración formal del Concierto, sino una redistribución interna de los recursos tributarios.

Para finalizar debemos referirnos al principio contemplado en el art. 3.c) del Concierto –que, al igual que los restantes, se refiere a la elaboración (no a la aplicación) de la normativa de los territorios históricos- en cuya virtud habrá de respetarse la libertad de establecimiento y circulación de personas así como la libre circulación de bienes, capitales y servicios, sin que puedan producirse efectos discriminatorios ni menoscabo en las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos.

La primera parte del precepto en cuestión constituye una mixtificación de principios derivados del Tratado de la Unión Europea y de la propia Constitución española; dicho en otros términos, los territorios históricos habrán de respetar estos principios no porque así se establezca en el Concierto sino porque se desprende del Tratado comunitario y de la CE, de forma que su omisión normativa en el texto del Concierto no hubiera supuesto patente de corso para su incumplimiento. Esta circunstancia nos exime de mayores razonamientos a fin de no ser reiterativos. Incluso esta apreciación podría extenderse a la segunda parte del principio contemplado en el art. 3.c) aunque ésta pensada más en clave interna (compárese con el art. 7.c) del Convenio con Navarra, donde se omite cualquier referencia al inciso que ahora comentamos) motivada por el recelo o temor del Estado y de Comunidades Autónomas limítrofes a la utilización del poder tributario de los territorios históricos en el Impuesto sobre Sociedades²⁰⁷ para atraer inversiones o empresas a su territorio.

Cualquiera que sea la causa del precepto es menester determinar su alcance jurídico en cuanto puede condicionar las potestades tributarias de los territorios históricos y en este sentido cabe hacer dos consideraciones preliminares, una de carácter jurídico y otra de carácter económico (que, pese al origen, nos servirá para extraer consecuencias jurídicas desde el plano interpretativo). La consideración jurídica se ciñe al hecho de que sólo vulneraría el Concierto –y posiblemente la CE- una norma tributaria que, de forma explícita o implícita, tuviese como propósito la atracción de inversiones o la localización de empresas en los territorios históricos o

²⁰⁶ El acreedor del recargo sería obviamente la CAPV y no los territorios históricos, pero como se deduce del art. 3 del Concierto los recargos de la CAPV no se encuentran afectados por este límite armonizador.

²⁰⁷ Aunque no se mencione nominatim en el Concierto es el impuesto subyacente al que se refiere el principio armonizador.

que, a la inversa, dificultase el traslado de inversiones o empresas desde los mismos hacia territorio común o hacia el extranjero²⁰⁸.

Pero el fomento de las inversiones a través de medidas tributarias concretas no supone, en sí mismo, una vulneración de este principio porque para llegar a esta conclusión habría de demostrarse que las medidas se han aprobado con dicho propósito específico o que los beneficios fiscales van ligados a condiciones cuyo cumplimiento deriva del establecimiento empresarial o de la materialización de las inversiones en alguno de los tres territorios históricos. Y, aunque con menor rigidez que el ámbito penal, tampoco en el ámbito tributario se puede enjuiciar una norma con presunciones derivadas de una pura comparación entre tipos de gravamen y beneficios fiscales en territorio común y en territorio foral, o en el simple hecho del traslado de empresas antes operativas en territorio común²⁰⁹.

Es decir, una norma tributaria ha de ser enjuiciada –prima facie- bajo la perspectiva de la adecuación de las medidas propuestas a los objetivos enunciados y bajo el prisma del principio de proporcionalidad, de tal manera que dicha norma no vulnerará el Concierto si se respeta la adecuación y proporcionalidad aunque tenga como efecto, en principio indeseado o no previsto por el legislador, la atracción de inversiones o la localización de empresas.

La consideración económica –sustrato o humus de la decisión jurídica en este punto- debe partir de un elemento esencial: no conocemos empresas que deciden establecerse en un territorio por razones exclusivamente derivadas de la menor tributación normativa (otra cosa es la efectiva), puesto que ésta es una variable más de la decisión empresarial, pero junto a ella juegan otros factores como (y cada día se demuestra con fenómenos de deslocalización empresarial) los costes laborales, el mercado potencial, la capacitación profesional, las infraestructuras, la disponibilidad de suelo terciario, etc., es decir, un conjunto de factores que hacen muy difícil determinar a priori cuál es el criterio decisivo o si éste se resume en una ponderación y valoración de los que hemos señalado. Pero, además, y con ello concluimos la excursión por los razonamientos económicos, conviene tener presente que las Comunidades de régimen común –carentes de cualquier tipo de capacidad normativa en el IS- utilizan instrumentos (por lo menos igual de legítimos que los empleados –si se demuestra- por los territorios históricos) vía gasto público o vía competencias urbanísticas para lograr la atracción de inversiones de carácter empresarial y no

²⁰⁸ Así, por ejemplo, si la empresa se viera obligada a devolver los beneficios fiscales disfrutados si en un período determinado de tiempo traslada la producción a otro territorio.

²⁰⁹ En este punto, como en todos, hay que operar con suma cautela. En el caso de la reserva para inversiones establecida en su momento por Alava (y declarada ilegal por el Tribunal de Luxemburgo), hubo varias torpezas jurídicas: de un lado, no comunicar las medidas a la Comisión para que enjuiciara con carácter previo si constituían o no ayuda de Estado y de otro establecer una cifra mínima de inversión tan alta que estaba claro que se dirigía en concreto a una empresa determinada.

puramente financiero y todavía en España no se ha utilizado el concepto de ayuda de Estado para determinar la legalidad de estas actuaciones.

Pero no es la decisión empresarial o de los inversores la que permite determinar si se incumple el principio armonizador comentado, puesto que dicho principio se proyecta sobre la normativa y no sobre la aplicación de la misma. Y desde el plano normativo, debe huirse de una lectura restrictiva en cuya virtud “cualquier diferencia, por mínima que sea, entre las normas reguladoras del régimen fiscal de la empresa en el ámbito de los territorios históricos y en el ámbito del territorio común menoscaba la competencia empresarial, ya que esta lectura no sólo contradiría otros preceptos de la LCE [Ley del Concierto Económico], donde explícitamente se reconoce la posibilidad de un régimen fiscal diferenciado, sino que sería difícilmente asumible al reducir a un poder meramente nominal las competencias tributarias de los territorios históricos”²¹⁰.

En este sentido y como ya sentara la jurisprudencia no es posible la comparación entre sistemas tributarios de los territorios históricos y el Estado en este punto, ya que entonces “la cuestión se traslada del principio de armonización fiscal al principio de igualdad entre territorios”²¹¹. De tal manera que en algunos casos la normativa tributaria de los territorios históricos podría atentar contra el principio de igualdad²¹² pero no infringir los principios armonizadores del Concierto. Ocurre, y no vamos a extendernos en este punto que cabría determinar si la presunta vulneración es del principio de igualdad tributaria (art. 31.1 de la CE) o de la igualdad general (art. 14 de la CE), porque, pese a la jurisprudencia dubitativa del TC el ámbito de aplicación de ambos es diferente.

Que en el IS cabe la existencia de regímenes tributarios de los territorios históricos diferentes del estatal es algo que se desprende del propio Concierto, en base a dos argumentos que, creemos, de peso: de un lado, el citado impuesto es un tributo concertado de normativa autónoma, de forma que si se hubiera pretendido la homogeneización total el Estado hubiera planteado en la Comisión Mixta su transformación en impuesto concertado de normativa común. De otro lado, y para evitar distorsiones en la asignación de recursos o menoscabo de la competencia empresarial, el propio Concierto establece supuestos en los que es de aplicación la normativa de territorio común, de forma que se obvia el lugar del domicilio fiscal y se atiende al territorio de realización de las operaciones. Es decir, empresas que facturan más de seis millones de euros y que realizan más del 75% de sus operaciones en territorio común no trasladan a territorio vasco su domicilio fiscal porque ello no les supone la aplicación de la normativa del territorio histórico. En fin, se trata de

²¹⁰ En nuestra obra “Introducción...”, op.cit.,p. 119. Aunque el texto data de hace diez años bajo la vigencia del anterior Concierto, nos ratificamos en las mismas.

²¹¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 17 de mayo de 1991.

²¹² Pero la infracción presunta del principio de igualdad ha de ser por referencia al mismo territorio, es decir no por comparación entre territorio foral y territorio común, como apunta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 30 de junio de 1990.

desterrar mitos y prejuicios sobre el carácter privilegiado del Concierto vasco en el impuesto donde mayores críticas se han suscitado.

c) Los límites derivados del ordenamiento jurídico de la Comunidad Autónoma del País Vasco: especial referencia al monopolio de la potestad legislativa.

Puesto que ya hemos advertido que en el examen de los límites al poder tributario de los territorios no vamos a seguir el orden lógico expuesto en líneas precedentes, pasaremos a continuación a examinar las limitaciones derivadas del bloque autonómico, entendida esta expresión como constitutiva no sólo del EAPV sino también de la LTH.

El art. 3 del Estatuto reconoce a los territorios históricos la potestad de conservar (caso de Araba respecto del Concierto) o, en su caso, restablecer (caso de Bizkaia y Gipuzkoa en relación con su régimen económico-financiero) y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno²¹³; por su parte, el art. 24.2 (dentro del Título II enderezado a regular los poderes del País Vasco) contiene una norma tautológica²¹⁴ que señala que los territorios históricos conservarán y organizarán sus instituciones forales de conformidad con lo dispuesto en el art. 3. Pero creemos que es significativo que mientras el Título I del Estatuto se orienta a determinar “las competencias del País Vasco” (es decir, las autonómicas, siguiendo el modelo de distribución competencial establecido en los arts. 148 y 149 de la CE), “las competencias de los territorios históricos” no gozan de la misma prelación sino que hay encontrarlas en el art. 37 del EAPV (capítulo IV del Título II, título dedicado a regular los “poderes del País Vasco”). Es decir, parece que formalmente hubiera una subordinación competencial de los territorios históricos al País Vasco, por mucho que el apartado 1 de dicho artículo repita (por tercera vez) que los órganos forales de los territorios históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos o que (apartado 2 del art. 37) se establezca que el Estatuto no supone alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de los territorios históricos, precepto incongruente desde la perspectiva constitucional y desde la perspectiva estatutaria. Desde la perspectiva constitucional porque la Adicional Primera se refiere a que la actualización del régimen foral se llevará a cabo en el marco, en su caso, de los Estatutos de Autonomía y, evidentemente, dicha actualización ha conllevado una alteración del régimen foral específico, lo cual es coherente con el carácter fungible y adaptable a las contingencias jurídico-políticas de los derechos históricos. Desde la perspectiva estatutaria porque

²¹³ Por relación al texto base del anteproyecto de Estatuto se suprimió la referencia a que los territorios históricos se regirán autónomamente, texto que coincidía con el Proyecto presentado por el Euskadi Buru Batzar (los textos pueden consultarse en TAMAYO SALABERRIA, V., *op.cit.*, pp. 369 y ss.).

²¹⁴ Este precepto tiene su origen remoto en el art. 27 del Proyecto de Estatuto presentado por el EBB donde se aludía a los órganos legislativos de los territorios históricos (que podían denominarse, de forma indistinta, Juntas Generales o Consejos Forales).

no cabe discutir que la mera posibilidad (contemplada en el art. 41) de que el Parlamento vasco dicte normas sobre armonización fiscal del régimen tributario de los territorios históricos ya supone una alteración –en el sentido gramatical del término– del régimen privativo de los mismos, aunque dicha facultad de la CAPV goce de basamento constitucional.

Por otro lado, la enumeración de competencias exclusivas de los territorios históricos (art. 37.3 del EAPV) adolece de una parquedad evidente (lo cual habrá de ser subsanado por el art. 7 de la LTH) y de una imprecisión técnica notable. Por un lado, porque el concepto de competencia exclusiva sólo tiene sentido constitucional si lo referimos a una Comunidad Autónoma, no a un territorio foral, cuya competencia no le viene dada por las normas de distribución contempladas en los arts. 148 y 149 de la CE (salvo, quizá en lo que se refiera al Derecho civil foral), sino por los derechos históricos de que sea titular. Por otro, porque el precepto escoba (art. 37.3.f) habla de que también les corresponderán las competencias especificadas en el presente Estatuto (en puridad, las relativas a su régimen tributario previstas en el art. 41) y aquéllas otras que “les sean transferidas”. Parece evidente que el poder transferente ha de atribuirse a la CAPV, puesto que resulta difícil integrar al Estado como ente transferente a la vista del art. 150 de la CE, previsto para transferencias a las Comunidades Autónomas y no a las Diputaciones provinciales o, en este caso, forales. Por último, (art. 37.4) les corresponderá el desarrollo normativo (sic)²¹⁵ y la ejecución en las materias que el Parlamento vasco señale, norma irrelevante en materia tributaria salvo por las conexiones que tiene con la existencia o no de un poder legislativo propio de los territorios históricos.

De forma inversa a lo que ocurre con la LORAFNA (que sintetiza competencias autonómicas y competencias históricas²¹⁶), el EAPV (por la consideración pluriterritorial del País Vasco) opera, en relación con los territorios históricos, una simbiosis inversa: las competencias anudadas a los derechos históricos de los territorios forales parecen un apéndice de los poderes de la CAPV; además, el art. 37 establece una extraña unificación de competencias en los territorios históricos: en primer lugar las competencias anudadas a su foralidad y en segundo lugar las competencias susceptibles de ser transferidas por la Comunidad Autónoma en la que se integran.

De todas formas, no conviene olvidar que la materia financiera se desgaja del peculiar reparto competencial y se regula en un Título (el III) independiente en el EAPV; como ya hemos reiterado, el art. 41 sienta las competencias - únicas y no susceptibles de delegación o transferencia a favor de la CAPV- de los territorios históricos en relación con su régimen tributario, atribuyéndoles –dentro de las especificaciones del Concierto- la totalidad de manifestaciones del poder tributario

²¹⁵ Todavía en el segundo anteproyecto de la ponencia del Estatuto vasco se hablaba de “desarrollo legislativo”.

²¹⁶ Si bien atribuyendo, salvo excepciones, unas a la Comunidad Foral de Navarra y otras a Navarra, lo cual es correcto desde el punto de vista normativo.

(normativo, de gestión y de recaudación), lo que constituye una afirmación explícita de la carencia de potestades (salvo las de armonización) de la CAPV en relación con los tributos concertados.

Conviene, además, detenerse en otras normas del EAPV si queremos contribuir a perfilar, aun más si cabe, las competencias de los territorios históricos en materia tributaria o, al menos, la manifestación formal de estas competencias. De un lado, el art. 25.1, que atribuye la potestad legislativa al Parlamento vasco, excluyendo de forma ambigua (“sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto”) que el ejercicio formal de las competencias de los territorios históricos –tributarias o no- pueda manifestarse a través de normas con rango de ley. No vamos a entrar en las relaciones entre los arts. 25 y 37 del EAPV pero sí a reivindicar la condición de ceguera que un ilustre administrativista adjudica al que no quiere ver. En efecto, señala Tomás-Ramón FERNANDEZ que “no faltan [sin citarlos] quienes pretenden interpretar el inciso final del artículo 25.1 como expresión de un reparto del poder de legislar entre el Parlamento vasco y los Territorios Históricos, es decir como atribución a éstos del poder de aprobar normas con rango de ley en el ámbito de materias que el artículo 37 les reserva en exclusiva”²¹⁷.

Sin ánimo de polemizar, la afirmación puede ser cierta desde el ordenamiento administrativo pero no desde el ordenamiento tributario, que no es un apéndice de aquél ni una suerte de Derecho Administrativo Especial, sino un Derecho dotado de autonomía y de principios propios. Y el problema con el que –veinticinco años después- topamos es que los comentaristas y exégetas de la CE y del EAPV pretenden aplicar al reparto de competencias en el marco financiero los mismos esquemas utilizados para dirimir la delimitación en materia de montes, minas o educación (por citar ejemplos aislados), cuando la propia Constitución sustrae expresamente –tanto para las Comunidades de régimen común (y así se refleja en los Estatutos) como para los territorios forales- el sistema de financiación (y las competencias anudadas al mismo) del reparto competencial delimitado por los artículos 148 y 149 de aquélla.

De modo que no se trata de discutir si la concatenación de los arts. 25 y 37 del EAPV excluyen la posibilidad de que los poderes normativos de los territorios históricos en relación con los tributos concertados revistan forma de ley, sino de determinar si dicha forma es predicable concatenando los artículos 25.1 y 41.2 del EAPV. Por otro lado, un Estatuto no es la norma apropiada para determinar la calidad y el rango de la producción normativa, sino que ello, en su caso, vendrá determinado por la Constitución, punto éste sobre el que habremos de volver porque es básico para determinar la posición de las Normas Forales reguladoras de los tributos concertados en el marco de nuestro ordenamiento (estatal y autonómico).

Enlazando con la cuestión anterior (referida a la forma de ejercicio del poder tributario de los territorios históricos) también hay quien ha visto en el artículo 38.3 del EAPV una manifestación relevante del carácter no legislativo, sino reglamentario, de

²¹⁷ En Los derechos históricos..., op.cit., p. 141.

las normas forales dictadas por las Juntas Generales para regular aquellos aspectos de los tributos concertados sujetos constitucionalmente al principio de reserva de ley. El razonamiento es obvio y demuestra el peligro de haber estatuido los derechos históricos de los territorios en el Título dedicado a los poderes del País Vasco; si sólo el Parlamento vasco puede dictar leyes (art. 25.1) y si sólo éstas se someten al control del TC (art. 38.1 del Estatuto), parece evidente que el resto de normas de los órganos del País Vasco (y teniendo en cuenta la inserción estatutaria del precepto, el elemento subjetivo “País Vasco” se estaría refiriendo no sólo a la CAPV sino también a los territorios históricos) tienen naturaleza reglamentaria, en tanto en cuanto su enjuiciamiento corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa.

De tal manera que sobre un basamento procesal llegamos a una conclusión sobre la naturaleza material o sustantiva de las normas de los territorios históricos; si dichas normas no son enjuiciables ante el TC pero sí ante los órganos de lo contencioso-administrativo es porque se trata de normas reglamentarias y no de leyes: conclusión brillante pero, como demostraremos, inexacta constitucionalmente, aunque ciertamente ni la LTH, ni la Ley Orgánica del TC, ni el proceso de elaboración del propio Estatuto vasco contribuyan mucho a apoyar esta tesis que aquí dejamos apuntada. Por otro lado, una lectura sosegada del art. 38.3 del EAPV y su referencia a los órganos ejecutivos y administrativos del País Vasco lleva a una conclusión obvia: que las normas dictadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos no se ven afectadas por esta previsión estatutaria, en cuanto no son órganos ejecutivos ni administrativos del País Vasco, sino que son órganos de naturaleza representativa que ejercen funciones normativas o legislativas en cuanto regulan materias sujetas al principio de reserva de ley²¹⁸.

Por último, en este examen de las normas estatutarias con relevancia para determinar las competencias –materiales y formales- de los territorios históricos hay que citar la Disposición Adicional Octava del EAPV cuyo sinsentido político y jurídico (visto desde la perspectiva de 2005) es evidente, aunque tuvo efectos contagiosos y no precisamente benéficos en otros territorios forales (por ejemplo, en el art. 45 de la LORAFNA y su referencia al Convenio de 1969). Si lo que se trataba era de garantizar que Araba no experimentaría modificación negativa alguna en su régimen concertado como consecuencia de la integración en el País Vasco, el precepto podría haber tenido una mejor redacción, porque desde luego no es sostenible que un régimen concertado sostenido por razones bélicas (que no jurídicas, sino políticas) desde 1937 hasta 1981 predetermine –aunque convengamos en que constituye un concepto jurídico indeterminado la expresión “se inspirará en el contenido material del vigente

²¹⁸ Y cabe recordar que algunas normas tributarias de los territorios históricos sirven para integrar normas penales en blanco (por ejemplo, el delito fiscal o el delito contable), de forma que habrá que determinar cómo se permite una excepción (la integración de leyes penales en blanco a través de normas reglamentarias cuando las exigencias del principio de reserva de ley penal son absolutas en el texto constitucional y cuando no pueden invocarse derechos históricos o costumbres constitucionales en este sector del ordenamiento jurídico).

Concierto Económico con la provincia de Alava”- el contenido del futuro (desde la perspectiva de 1979) Concierto, es decir, condicione las facultades de Bizkaia y de Gipuzkoa e, indirectamente, las del País Vasco.

Y el sinsentido jurídico es la fecha de caducidad de la meritada Adicional Octava del EAPV de manera que no condiciona ad futurum la esencia y el contenido material de los Concierdos, sino sólo del primero, quizá pensando en el carácter temporal (carácter históricamente incorrecto, como hemos señalado en los antecedentes) de dicha norma. De forma que, desde 2002, la disposición comentada es absolutamente obsoleta y no supone ningún límite material para los otros dos territorios históricos (y tampoco para el Estado) a la hora de negociar, en su caso, futuras modificaciones del actual Concierto.

La LTH de 1983 logró juridificar un equilibrio político difícil entre foralidad y autonomía, aunque este equilibrio adolezca de graves quiebras. En efecto, se remacha (art. 6.1) la idea en cuya virtud corresponde a la CAPV la competencia normativa y de ejecución de todas aquellas materias que “correspondiendo a la Comunidad Autónoma” no se reconozcan o atribuyan (sea en el Estatuto, sea en la LTH, sea en normas posteriores) a los órganos forales de los territorios históricos; es decir, se sienta todo lo contrario a lo establecido en el Estatuto de Estella y se abandona definitivamente la idea de organización política confederal que existió en el Anteproyecto de Estatuto, aunque el precepto tenga lógica pero sólo si se parte de la escisión entre competencias autonómicas y competencias históricas de los territorios forales. Es decir, no son los territorios históricos quienes ceden o transfieren derechos o competencias al ente en que se integran, sino a la inversa, es la Comunidad Autónoma quién puede delegar o transferir competencias a aquéllos. Pero ello tiene una explicación constitucional: los territorios históricos no son Comunidades Autónomas (aunque tampoco sean exactamente provincias de régimen común) y, por tanto, no pueden reivindicar el esquema competencial que se deduce de los arts. 148 y 149 de la CE. Pero, y esto es relevante, las competencias autonómicas no pueden invadir el núcleo esencial de la foralidad puesto que la Adicional Primera de la CE juega como garantía institucional de ésta; por esto, por ejemplo, sería inviable una transferencia (aunque se modificase el Estatuto para ello) de las competencias tributarias de los territorios históricos a la Comunidad Autónoma. Sólo así entendido tiene algún significado el art. 6.1 de la LTH.

Más polémica suscita el apartado 2 del art. 6 (y ya veremos la conexión con el art. 8, referido a las potestades normativas de los territorios históricos) donde se establece la exclusividad del Parlamento vasco para dictar normas con rango de ley, lo que parece excluir que dicho rango pueda predicarse de las normas dictadas por los Organos Forales de los Territorios Históricos y, más en concreto, por sus Juntas Generales. Ciertamente el precepto venía larvándose tras las modificaciones introducidas en el proyecto de EAPV, donde se suprimió en la redacción definitiva cualquier referencia a la potestad legislativa de los territorios históricos o a los órganos legislativos de los mismos. El precepto, sin embargo, adolece de un error técnico claro aunque no sea perceptible si se examina sólo desde el EAPV: al Parlamento vasco le corresponderá, en exclusiva y en su caso, la facultad de dictar normas con

forma de ley, porque el rango normativo de ley, constitucionalmente, también es atribuible a los Decretos Legislativos y a los Decretos-leyes que son normas emanadas del poder ejecutivo²¹⁹.

Frente a lo que sucede en el EAPV, donde la materia financiera se regula en un Título formalmente separado de las competencias del País Vasco o de sus territorios históricos, la LTH opta por una técnica distinta como consecuencia del desarrollo que del art. 37 de la norma estatutaria hace el art. 7 de aquélla. En efecto, se establece, en lo que ahora nos interesa, la competencia exclusiva de los órganos forales de los territorios históricos para regular las materias establecidas en el art. 41 del EAPV y, en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico, regulación que se efectuará de acuerdo con el régimen jurídico privativo de cada territorio. E, incluso, el reconocimiento de facultades y competencias exclusivas afecta no sólo a la materia tributaria sino al régimen financiero en su conjunto, puesto que el citado art. 7 también se refiere al ordenamiento presupuestario, al Derecho del crédito público y al Derecho Financiero patrimonial -números 4 y 7 de la letra a)-²²⁰.

Empero, no se explicita la competencia de los territorios históricos en el ámbito de las Haciendas locales, salvo que se entienda que esa competencia dimana del Concierto (lo cual a nuestro juicio sería correcto), llamando no obstante la atención el hecho de que el art. 3 de la LTH atribuya a la CAPV la condición de entidad reconocedora y garante de la autonomía de los municipios del País Vasco, no sólo en lo que se refiere a la gestión de sus intereses privativos sino en lo que atañe a la administración de los recursos. Y ello porque como señalábamos en el capítulo anterior, es más que dudosa la competencia de la CAPV sobre el sistema tributario local y, desde luego y bajo la perspectiva del principio de constitucional de suficiencia financiera, la competencia sería, en todo caso, concurrente entre la Comunidad Autónoma y los territorios históricos.

No obstante la especificación de las competencias de los territorios históricos sobre el régimen tributario derivado del Concierto, el Título II de la LTH se endereza a regular el sistema de recursos de la Hacienda general del País Vasco y el de las Haciendas forales. Puesto que alguna de dichas normas (armonización, Consejo Vasco de Finanzas Públicas, etc.) han sido examinadas a la hora de tratar de las competencias de la CAPV nos ceñiremos aquí, para evitar reiteraciones o

²¹⁹ El art. 18.b) de la Ley 7/1981, de 30 de junio, atribuye al Gobierno vasco la facultad de ejercer, mediante Decretos Legislativos, la delegación legislativa en los términos previstos en la citada Ley, es decir, con el alcance y los límites previstos en su art. 52. Ninguna norma se establece en la Ley de Gobierno sobre la facultad de dictar Decretos-leyes pese a que, en una ocasión, como recordamos, se hizo uso de esta facultad para establecer un recargo provisional y transitorio en el IRPF (tributo concertado de normativa autónoma).

²²⁰ El art. 37.3 del EAPV sólo se refiere al régimen presupuestario y financiero-patrimonial, pero omite toda referencia expresa al régimen del crédito público y al régimen tributario, si bien la omisión de este último puede salvarse, como vimos, mediante una interpretación sistemática de dicho precepto en relación con el art. 41.

duplicaciones innecesarias, en el examen de preceptos aislados de dicho Título, a fin de culminar nuestra tarea con el examen del art. 8, vital para determinar la posición de las normas forales de los territorios históricos en el entramado ordinamental.

El art. 18 de la LTH –referido a las Haciendas forales de los territorios históricos²²¹ - determina la titularidad intransferible del rendimiento de los impuestos y tasas fiscales percibido por los territorios históricos en virtud de la concertación de impuestos. Es decir que el poder recaudatorio sobre los tributos concertados pertenece de forma exclusiva a los territorios históricos, sin que sea dable su transferencia a la CAPV y ello por razones jurídicas derivadas de la Adicional Primera de la CE, del art. 41 del EAPV, de la Ley del Concierto y del art. 7 de la LTH.

Por su parte, el art. 16 de la LTH define las aportaciones de los territorios históricos como un cupo interno que estos han de satisfacer a la CAPV como contribución al “sostenimiento de todas las cargas generales del País Vasco no asumidas” por los citados territorios, precepto cuya concomitancia con el art. 41.2.d) del EAPV –definidor del cupo global del País Vasco al Estado²²²- es evidente. Y siendo evidente la concomitancia en la filosofía cabe extraer una conclusión y una duda recurrente. La conclusión elemental es que si la aportación de los territorios históricos a la Hacienda general del País Vasco responde a esquemas de estructura fiscal confederal (aunque existan divergencias con la estructura política que no es del mismo signo, algo que ahora no vamos a resaltar), a idéntico resultado cabe llegar en las relaciones financieras CAPV-Estado. Dicho en otros términos, el sistema de financiación del País Vasco responde de forma interna a los esquemas del confederalismo, pero es peculiar bajo una perspectiva externa en cuanto el territorio federado (léase el País Vasco) carece de facultades normativas y recaudatorias para exigir los recursos que, a su vez, servirán para financiar las aportaciones al Estado federal (léase el Estado español).

Sin embargo, el precepto más llamativo de la LTH –en cuanto define el carácter de las normas dictadas por los territorios históricos en el ejercicio de sus competencias exclusivas- es el art. 8 de la misma, cuyo apartado 1 atribuye a los órganos forales potestades *normativas* (sic) que, por definición, han de ser diferentes de las potestades reglamentarias, administrativas o revisoras que coexisten con aquéllas en relación con las materias, como la tributaria, de competencia exclusiva de los territorios. Antes de

²²¹ El citado concepto comprende no sólo los recursos propios (en sentido estricto) de las Diputaciones forales sino también el producto de los impuestos propios de las Haciendas locales siempre que la exacción se lleve a cabo por las Haciendas forales, así como la participación en los ingresos tributarios que, de acuerdo con el Concierto, correspondan a las Corporaciones locales de su territorio. Lo cual no significa que la Hacienda local de los territorios históricos se integre en el concepto de Haciendas forales, puesto que se salva la afectación específica de estos ingresos que sólo fiduciariamente son percibidos por las Diputaciones forales.

²²² Dicho precepto establece que el cupo global, integrado por el correspondiente a cada uno de los territorios históricos, supone la “contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma”.

entrar en el fondo de la cuestión (la determinación del carácter –legal o reglamentario- de las normas forales reguladoras de los elementos esenciales de los tributos concertados) conviene hacer algunas precisiones que no por obvias resultan convenientes:

- a) Que las normas forales dictadas en el ejercicio de la potestad normativa de los territorios históricos se apliquen con preferencia a cualesquiera otras no es una característica esencial de dicha potestad. Simplemente, la LTH mezcla, con notable imprecisión, cuestiones de competencia y cuestiones de jerarquía normativa. Las normas (legales o reglamentarias, aspecto que despejaremos después) de los territorios históricos se aplicarán con preferencia a cualesquiera otras (estatales o autonómicas) si entran a regular materias cuya competencia exclusiva les corresponde en virtud de los derechos históricos reconocidos en la CE y/o de las competencias reconocidas en el EAPV y la propia LTH. Por tanto, la preferencia sentada en el art. 8.1.a) no es predicable sólo de las normas dictadas en el ejercicio de la potestad normativa sino también de las emanadas en el ejercicio de la potestad reglamentaria, puesto que el concepto de preferencia normativa no afecta en este caso a una cuestión de jerarquía sino de competencia.
- b) La diferencia entre potestades reglamentarias y administrativas podía haberse ahorrado²²³, dado que podría sintetizarse en el ejercicio de potestades administrativas entendida esta expresión lato sensu, es decir, como comprensiva de la facultad de dictar actos administrativos -normativos o no- de carácter general o singular. La sujeción de la actuación de la Administración al control jurisdiccional es independiente de que dicha actuación genere normas reglamentarias o actos administrativos no normativos, concretos y singulares. No obstante, empero, no es una crítica de fondo, puesto que tal diferencia aparece, por ejemplo, en el art. 106 de la CE y es seguida mayoritariamente por la doctrina administrativa. El problema, empero, consiste en determinar la diferencia entre potestades *normativas* y potestades *reglamentarias*.
- c) La calificación de las normas no corresponde efectuarla al legislador ordinario –sea estatal o autonómico y cualquiera que sea el rango normativo (incluso un Estatuto de Autonomía) en el que se contenga la meritada calificación-. Una norma será legal o reglamentaria porque dicho contenido, en relación con la materia regulada, se deduzca de la CE y será el TC quien tenga el monopolio exclusivo para determinar el carácter de aquélla. Como ha tenido ocasión de recordar la

²²³ En contra, GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, Tomás-Ramón en Curso de Derecho Administrativo, Ed. Civitas, Madrid, 1995 (séptima edición) vol. I, pp. 173-176.

jurisprudencia constitucional²²⁴, y su doctrina es aplicable tanto al plano formal como al material, una Ley Orgánica no es tal porque reciba dicha denominación por las Cortes Generales y se apruebe por el procedimiento previsto en el art. 81 de la CE, sino porque regule materias sujetas constitucionalmente a reserva de ley orgánica y esta regulación no puede ser manipulada semánticamente por el legislador ordinario, ya que ello supondría que éste se erigiría en intérprete constitucional, facultad que le está vedada. De igual modo que el concepto constitucional de “tributo” no corresponde determinarlo al legislador ordinario (por ejemplo, segregando, en la LGT, el concepto de precios públicos con la pretendida finalidad de huir de las exigencias del principio de reserva de ley consagrado en el art. 31.3 de la CE). En consecuencia, las normas forales dictadas por los territorios históricos tendrán carácter legal o reglamentario (el adjetivo *normativo* es de una ambigüedad absoluta) porque así se deduzca de la CE, pero no porque la LTH autodefina dicho carácter.

- d) De forma coherente con el respeto al régimen privativo de los territorios históricos, el art. 8 de la LTH no establece qué órgano foral será el competente para dictar normas de carácter normativo (y la tautología se deriva de la propia LTH). Ello no significa, empero, que el reparto competencial-normativo entre normas de las Juntas Generales y normas de las Diputaciones Forales²²⁵ pueda deferirse, sic et simpliciter, a las reglas de organización y funcionamiento de las instituciones de los territorios históricos. Y ello porque dicho reparto o distribución –aún regulado en dichas normas institucionales- deberá ceñirse a los criterios que establece la CE, lo cual es especialmente relevante en materia tributaria. Pero estos criterios deben cohonestar (y ello sí que constituye un equilibrio difícil de articular) tres principios a priori contradictorios: la reserva de ley en materia tributaria, la atribución exclusiva de potestades legislativas al Estado y a las Comunidades Autónomas y la Adicional Primera de la CE de la cual deriva (con la intermediación del Concierto) la asunción de competencias normativas en materia impositiva por parte de los territorios históricos. Cualquier *invento jurídico* que se haga rompe, en teoría, el sistema o, mejor dicho, éste se rompe desde una lectura nominal y rayana en el positivismo jurídico del ordenamiento estatal y del ordenamiento de la CAPV. En efecto, si

²²⁴ De forma muy temprana, en la STC 5/1981, de 13 de febrero.

²²⁵ El art. 8.1.a) de la LTH no atribuye la exclusividad de las potestades normativas a las Normas Generales de las Juntas Generales, salvo en el supuesto contemplado en la Disposición Transitoria Séptima del Estatuto. Es decir, que las Diputaciones forales (en cuanto órganos forales) tendrían, teóricamente, potestades normativas (y no sólo reglamentarias) de acuerdo con el precepto comentado.

primamos la forma sobre el contenido material, los territorios históricos –en cuanto carentes de potestad legislativa- no podrían regular los tributos concertados, pero esta conclusión vaciaría de contenido el núcleo esencial e intangible de los derechos históricos. A la inversa, si primamos lo material sobre lo formal, encontraríamos que los territorios históricos pueden regular autónomamente los tributos concertados pero a través de normas reglamentarias, lo que contradiría en principio los arts. 31. y 133 de la CE. Y, por último, en este juego dialéctico, si apuntamos que los territorios históricos no pueden ser expropiados de la facultad de regular su régimen tributario –lo cual es obvio desde la Adicional Primera- pero intentamos que el ejercicio de esa facultad sea compatible con el monopolio legislativo, entraremos en contradicción, aparentemente irresoluble, con el art. 153 de la CE, con el art. 25 del EAPV y con el art. 6.2 de la LTH.

B) La naturaleza legislativa de las Normas Forales de las Juntas Generales en los tributos concertados: argumentos constitucionales y estatutarios.

El art. 133.2 de la CE establece la posibilidad de que las Corporaciones locales (incluso las de carácter especial como son los territorios históricos²²⁶) puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la propia CE y con las leyes (no precisándose en este punto, y siendo indiferente a nuestros efectos que se trate de leyes estatales o autonómicas); por su parte, el art. 31.3 de la CE sujeta a reserva de ley el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público –concepto en el que se integran los tributos, aunque no sólo ellos²²⁷, puesto que afecta también a las prestaciones patrimoniales de carácter público-. De tal manera que las Corporaciones locales precisan de una norma con rango y forma de ley que determine los elementos esenciales del tributo amparados bajo el principio de reserva ley, pero esta conclusión no es válida para los territorios históricos, pese a ser, dentro de la organización territorial del Estado, provincias compuestas por la agrupación de municipios. En todo caso, la supuesta norma legal estaría constituida por el Concierto, aunque el mismo no cubre, evidentemente, las exigencias del principio de reserva de ley en relación con los elementos estructurales de los tributos concertados de normativa autónoma. Y esta omisión no puede ser suplida por una Ley del Parlamento vasco, porque la CAPV carece de competencia alguna (salvo la de armonización y coordinación) en relación con los tributos concertados.

Por otro lado, la CE (a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con la Constitución francesa de 1958) no establece el principio de reserva reglamentaria en relación con los tributos concertados o convenidos de los territorios forales (ni con ninguna otra materia) que pudiera operar como excepción de las exigencias del art. 31.3 de propia CE. E, incluso, el devenir posterior del Estado autonómico ha determinado que existan unos territorios forales que regulan los tributos convenidos mediante normas con rango y forma de Ley (Navarra por su condición de Comunidad Autónoma) y otros (los territorios históricos que conforman la CAPV) que regulan los tributos concertados mediante normas a las que se les niega formalmente el carácter de leyes, basándose en la inexistencia de poder legislativo de las Juntas Generales; pero los cuatro territorios forales gozan de idéntica garantía institucional, la determinada por la Adicional Primera de la CE.

Con lo cual la expresión formal del ejercicio de las competencias anudadas a los derechos históricos es fungible y contingente, puesto que depende de la decisión libérrima de dichos territorios de constituirse en Comunidad Foral o de integrarse con

²²⁶ Desde el citado precepto de la CE sólo cabe calificar a los territorios históricos como Corporaciones Locales.

²²⁷ Como señalara el TC en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre.

otros territorios forales en una Comunidad Autónoma²²⁸. Sin embargo, desde una perspectiva material, las normas reguladoras de los tributos convenidos con Navarra y las normas que disciplinan el régimen jurídico de los tributos concertados con los territorios históricos son similares y de esa igualdad material no debería desprenderse una desigualdad formal, que tiene evidente trascendencia en el plano procesal, como demuestra el diferente camino para impugnar leyes de la Comunidad Foral de Navarra y normas forales de los territorios históricos²²⁹.

Y también, aunque la cuestión haya sido desbordada por la evolución posterior de los acontecimientos, debemos recordar que la existencia de una Asamblea legislativa (sic) sólo se predicaba, en principio, de las Comunidades Autónomas que accedieron a dicha condición por la vía del art. 151, no a aquéllas cuyo proceso se llevó a cabo por la vía lenta del art. 143²³⁰. Lo cual no significa, evidentemente, negar a éstas últimas potestad legislativa, puesto que ello sería contrario a los principios de generalidad y de igualdad que caracterizan el derecho a la autonomía de nacionalidades y regiones, conforme el art. 2 de la CE.

Por su parte, el art. 153.a) de la CE que sienta el control del TC sobre la constitucionalidad de las disposiciones normativas con fuerza de ley, pese a haberlo invocado, nos es de dudosa utilidad (no obstante su utilización por algunos autores), ya que se está refiriendo al control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas y los territorios históricos no participan de dicha condición. Más útil podría ser la referencia a las funciones y competencias del TC señaladas en el art. 161.1 de la CE, puesto que dicho precepto no excluye, a priori, que las Normas Forales de las Juntas Generales –dictadas en materias sometidas al principio de reserva de ley, como es la tributaria- puedan ser objeto de enjuiciamiento por dicho órgano y no por la jurisdicción contencioso-administrativa²³¹. A nuestro juicio, la dualidad entre normas

²²⁸ Por cierto, lo mismo sucedería si Navarra –como territorio foral y no como Comunidad Foral, dada la prohibición de federación de Comunidades Autónomas, plasmada en el art. 145.1 de la CE- se integrara en la CAPV; la consecuencia es que perdería su capacidad legislativa.

²²⁹ Y nos referimos sólo al distinto camino procesal; por prudencia elemental, no valoramos las diferencias (que sólo son legibles en clave política) entre los recursos interpuestos contra unas y otras normas cuando su contenido material es idéntico.

²³⁰ Como señala ENTRENA CUESTA, R. “cabe preguntarse si la atribución de potestad [legislativa] se efectúa a favor de todas las Comunidades Autónomas, o sólo de las de régimen especial. Sobre todo teniendo en cuenta que mientras que el Anteproyecto de la Constitución (art. 132.3) establecía que la organización institucional autónoma habría de basarse en una Asamblea, en un Consejo de Gobierno y un Presidente, la exigencia de que exista una Asamblea legislativa se impone, tan sólo, para este segundo tipo de Comunidades [las del art. 151]” en *Comentarios a la...* (dirigidos por GARRIDO FALLA, F.), op.cit., p. 1541.

También se plantea la cuestión MUÑOZ MACHADO, S. en *Derecho público de...*, op.cit., pp. 385-386.

²³¹ En efecto, el apartado d) de dicho precepto atribuye al TC la competencia para conocer “de las demás materias que le atribuyan la Constitución o las leyes orgánicas”. Incluso, en una interpretación que reconocemos forzada, cabría invocar su competencia para el enjuiciamiento

con forma de ley y normas con rango de ley (que incluiría, amén de las leyes en sentido formal, los Decretos-Leyes y a los Decretos Legislativos) se ve perturbada por la aparición de un presunto *tertium genus* (normas con fuerza de ley), circunloquio en el que podrían subsumirse las normas de las Juntas Generales²³², siempre que éstas se movieran en el ámbito de las materias competencialmente atribuidas y que estuvieran sujetas constitucionalmente al principio de reserva de ley.

Y ello tendría mucho más sentido que declarar, como se hace, competente al TC para que enjuicie disposiciones de las Comunidades Autónomas sin fuerza de ley, conforme la previsión del absurdo art. 161.2 de la CE²³³ y los arts. 76 y 77 de su Ley Orgánica. Algo falla cuando un Reglamento o una Orden del Gobierno vasco –dictado en materias donde las competencias que ostenta pueden ser de mero desarrollo reglamentario o de ejecución- pueden ser enjuiciadas por el TC previa impugnación del Gobierno central y, sin embargo, se sustrae dicha posibilidad a normas materialmente legales por el sólo hecho de que hayan sido dictadas por los territorios históricos. Si la disposición tiene carácter reglamentario ¿por qué no se impugna en vía contencioso-administrativa? La respuesta es muy simple: el mecanismo del art. 161.2 de la CE garantiza la suspensión automática de la norma reglamentaria, algo que no asegura la LJCA. Pero el precepto es vital para demostrar cómo normas reglamentarias pueden ser impugnadas ante el TC, es decir que éste no tiene como objeto exclusivo el enjuiciamiento de leyes o disposiciones con fuerza de ley; ello no supone abdicación de nuestra tesis en cuya virtud las normas forales de los territorios históricos tienen materialmente el carácter de normas legislativas.

Para terminar con esta breve exégesis de los argumentos constitucionales, la Disposición Adicional Primera de la CE no prejuzga la forma en que los territorios forales ejercerán las potestades normativas ligadas a la actualización y reintegración de sus derechos históricos; simplemente porque en 1978 no se sabía cuál iba a ser el devenir de dichos territorios en el proceso de vertebración territorial abierto con la posibilidad (no obligación) de constituirse en Comunidades Autónomas. Pero si la actualización ha de llevarse a cabo, en su caso y en primer lugar, en el marco de la CE (norma preferente frente al EAPV y frente a la LTH) y si ésta proclama el principio de reserva de ley tributaria, parece evidente que existe un apoderamiento implícito para

de las Normas Forales en la letra a) del propio art. 161.1 que habla del recurso de inconstitucionalidad contra “leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley” (expresión ésta última similar a la contenida en el art. 153 de la CE, pero con la particularidad de que no se refiere expresamente a las Comunidades Autónomas, es decir, no prejuzga el ente territorial autor de la citada disposición normativa). Téngase en cuenta que el mismo precepto habla de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas jurídicas “con rango de ley”

²³² Admitiendo, evidentemente, que son leyes materiales, aunque no tengan forma ni rango de ley.

²³³ Un comentario muy crítico sobre el citado precepto en RUBIO LLORENTE, F. y ARAGON REYES, M. en Enunciados aparentemente vacíos en la regulación constitucional del control de constitucionalidad en Revista de Estudios Políticos, Madrid, núm. 7, pp. 165-166.

que las potestades impositivas de los territorios forales tengan carácter legislativo en relación con los elementos de la obligación tributaria amparados bajo el principio de reserva relativa de ley plasmado en el art. 31.3 de la CE, con independencia de que se constituyan o no en Comunidades Autónomas, puesto que dicha constitución o integración no puede implicar una mutación en la naturaleza jurídica de sus facultades normativas.

De forma muy simple, y en términos de contradicción lógica, caben dos alternativas: bien los territorios históricos no pueden dictar normas forales que regulen la materia tributaria porque, dada su carencia de competencia legislativa formal, ello vulneraría la previsión del art. 31.3 de la CE o bien se les reconoce esta facultad (sin que ello altere la naturaleza reglamentaria de las normas dictadas) pero existiría una antinomia legislativa entre dicho precepto y la Disposición Adicional Primera de la CE. También con expresión apodíctica podría afirmarse que, en materia tributaria, la citada Disposición es una norma constitucional inconstitucional (por seguir la construcción alemana de Otto Bachof).

La doctrina administrativa, tras agotar el examen de los principios constitucionales y descendiendo al plano estatutario, se ha esforzado en negar carácter legal a las normas forales de las Juntas Generales en base a dos argumentos fundamentales: por un lado, la desaparición de cualquier referencia a órganos legislativos o a potestades legislativas en la redacción definitiva del EAPV (frente a lo que ocurría en el proyecto presentado por el PNV²³⁴); por otro lado, y en conexión con el argumento anterior, en la conclusión extraíble desde la redacción vigente del art. 37 del EAPV y su relación con el art. 25.1²³⁵.

El primer argumento debe ser descartado porque los partidos políticos no están legitimados para presentar proyectos ni proposiciones de ley, sino que tal facultad corresponde a los grupos parlamentarios, o a la asamblea de parlamentarios en el régimen preautonómico, de tal manera que el documento invocado puede ser interesante en términos políticos, pero carece de validez como invocación jurídica. Y el segundo se desmorona también si tenemos en cuenta que la materia tributaria es indisponible desde el punto de vista estatutario porque la garantía de los derechos históricos en esta materia no deriva del EAPV sino de la propia CE²³⁶, y la actualización de los mismos se realiza a través de la Ley del Concierto en cuanto

²³⁴ Véanse los arts. 30 y 35 del proyecto presentado por el EBB; como siempre en TAMAYO SALABERRIA, V., op.cit., pp. 376-400.

²³⁵ Así LEGUINA VILLA, J. señala que “ninguna razón fundada en el Derecho Constitucional vigente, ni tampoco argumento alguno inspirado en la tradición histórica de los propios territorios forales permite obtener tal conclusión” en Los territorios históricos vascos: poderes normativos y conflictos de competencias en Revista Española de Derecho Constitucional, CEC, Madrid, 1981, p. 65.

²³⁶ Lo cual no es exclusivo de los territorios forales, sino también de las Comunidades Autónomas de régimen común, cuyo sistema de financiación no deriva de su inserción estatutaria sino de la garantía institucional derivada del art. 156 de la CE.

integrante del bloque de la constitucionalidad. Por lo tanto, el art. 37 del EAPV servirá, en su caso, para alcanzar conclusiones válidas en materia administrativa y organizativa, pero no en materia tributaria.

Y, caso de compartir nuestra tesis, la relevancia del art. 6.2 de la LTH es ínfima, salvo para, desde el plano interno, llegar a una conclusión pírrica por formal y semántica: que las potestades normativas del art. 8 que dicha Ley atribuye a los territorios históricos no son equiparables a las potestades legislativas, pero, a su vez, tampoco son potestades reglamentarias.

Con lo cual, desde el plano formal, la LTH inventa una categoría de difícil inserción no sólo en el ordenamiento español sino también en el ordenamiento vasco: normas que no tienen la naturaleza formal de leyes ni de reglamentos. Pero, además, las materias que pueden regular dichas normas apócrifas no se enumeran en el art. 8 de la LTH sino que la distribución entre potestades normativas (en teoría no legislativas) y reglamentarias será, en su caso, regulada por la normativa interna de los territorios históricos –es decir en las normas disciplinadoras de su régimen privativo de funcionamiento y organización-. De modo que con tal de salvar la contradicción ínsita en la conexión entre los arts. 6.2 y 8 de la LTH se encuentra una salida falsa desde el punto de vista jurídico: que sean los órganos forales de los territorios históricos quienes determinen qué materias han de ser reguladas mediante el ejercicio de la potestad normativa y qué materias han de ser reguladas mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria.

Y desde esta perspectiva y tomando como referencia la reciente Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa encontramos que las Juntas Generales se autodefinen como el Parlamento de Gipuzkoa (art. 4), tienen el monopolio de las potestades normativas (art. 5) y si las mismas se ejercitan en materias donde el territorio histórico tenga competencias exclusivas gozan de preferencia frente a cualquier norma (legal o reglamentaria, estatal o autonómica), conforme señala el art. 6, precepto que, además, establece una prelación interna de las normas forales sobre los decretos forales en tanto son superiores en rango²³⁷. También merece atención que la potestad normativa (en el confuso adjetivo utilizado desde la LTH) se atribuye al Parlamento de Gipuzkoa, mientras que la potestad reglamentaria²³⁸ se atribuye a la Diputación Foral y que las normas forales están sujetas al control de los tribunales en abstracto (obsérvese que se silencia, no sabemos si conscientemente, cualquier referencia a la jurisdicción contencioso-administrativa).

²³⁷ En el ámbito del ordenamiento propio de los territorios históricos la preferencia, en el ámbito material, que no en el formal, sólo tiene como efecto el de congelación del rango normativo.

²³⁸ La potestad reglamentaria de la Diputación Foral no se ciñe sólo a la regulación de su régimen organizativo, ni al desarrollo de las normas forales de las Juntas Generales, sino que abarca también la facultad de aprobar Decretos forales de desarrollo de leyes de la CAPV o del Estado en los términos que legalmente proceda (art. 18 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, de Gipuzkoa).

Junto a ello se establece una reserva de Norma Foral (art. 9), entre otras materias, para la regulación del régimen tributario del territorio histórico y de los tributos propios de las Corporaciones locales. Este precepto es básico y fundamental no sólo para delimitar la competencia exclusiva de los territorios históricos sobre las Haciendas locales, sino, sobre todo y por encima de ello, para demostrar que la diferencia entre Normas Forales y Decretos Forales no es sólo formal y basada en el principio de jerarquía, sino también material y fundada en el principio de competencia.

Ello no obsta para que la potestad normativa de las Juntas Generales o Parlamento del Territorio Histórico pueda ser delegada en la Diputación Foral (Gobierno u órgano ejecutivo), produciéndose dicha delegación recepticia de carácter normativo en dos supuestos: los Decretos Forales Normativos (art. 13), que requieren delegación expresa de las Juntas Generales, con fijación de las bases (determinadas a través de una Norma Foral de Bases, si se trata de elaborar textos articulados), o a través de una Norma Foral ordinaria si se trata de refundir varios textos en uno sólo; junto a ellos, encontramos los Decretos Forales-Norma (art. 14) que pueden ser dictados por razones de extraordinaria y urgente necesidad y que se someterán a convalidación por las Juntas Generales. Ni los Decretos Forales Normativos ni los Decretos Forales-Norma pueden afectar a la organización, régimen y funcionamiento de los órganos forales (única exclusión material que se predica de ambos). Como fácilmente se colige, estas normas y su regulación en la Norma Institucional de Gipuzkoa guardan paralelismo evidente con la regulación de los Decretos Legislativos (art. 82 de la CE) y de los Decretos-Leyes (art. 86 de la CE), salvo en lo que se refiere a las materias cuya regulación está vedada a éstos últimos por el texto constitucional, donde la tributaria tiene relevancia evidente²³⁹, como ya demostrara tempranamente la STC 6/1983, de 4 de febrero.

No obstante, pensamos que la exclusión de la materia tributaria es acertada en el caso de los territorios históricos porque permite que los órganos forales cuenten con un instrumento que auna la agilidad y la condición material de norma con fuerza de ley para acomodarse de forma inmediata a las previsiones del Concierto en aquellos tributos concertados de normativa común y de carácter instantáneo (IVA e impuestos especiales, sobre todo) donde las modificaciones normativas del Estado se suelen producir a finales de diciembre con la Ley de Presupuestos, siendo por ello materialmente imposible que antes del 1 de enero del año siguiente las Juntas Generales puedan dictar las pertinentes normas forales de incorporación al ordenamiento del territorio histórico de dichas modificaciones.

Aunque han pasado veinte años (y ha habido variaciones legislativas en la normativa de los territorios históricos) desde la publicación de la excelente monografía

²³⁹ El art. 86.1 de la CE señala que los Decretos-Leyes -entre otras materias- no pueden afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I donde se ubica el art. 31, enderezado a la regulación del deber general de contribuir.

de Tomás-Ramón FERNANDEZ, no podemos compartir su afirmación en cuya virtud “el concepto de norma foral es, en la LTH, un concepto exclusivamente material mientras que en las Normas Forales de Organización de las Juntas Generales y Diputaciones Forales y en las de Gobierno y Administración de cada territorio histórico es un concepto estrictamente formal”²⁴⁰ (tomando para ello como ejemplo, la Norma Foral de Gobierno y Administración de Bizkaia, de 2 de marzo de 1984, derogada por la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero²⁴¹). Porque el concepto de norma foral es un concepto material tanto en la LTH como en las normas de organización de los territorios históricos²⁴², como se demuestra en el caso concreto de Gipuzkoa que hemos examinado y donde se liga la regulación material del régimen tributario a la aprobación formal mediante Norma Foral; por lo tanto, lo material predetermina lo formal o, dicho en términos constitucionales, porque hay un núcleo esencial del régimen tributario del territorio histórico sometido a reserva normativa que excluye la posibilidad de regulación a través del ejercicio de la potestad reglamentaria de la Diputación Foral.

En consecuencia discrepamos igualmente de las afirmaciones del ilustre administrativista cuando señalaba²⁴³, que “todas las normas emanadas de los órganos forales de los territorios históricos tienen el carácter de meros reglamentos” o que “todas las normas emanadas de los órganos forales (...) se ordenan en el seno de cada ordenamiento foral con arreglo al principio de jerarquía” y que “la superioridad que se reclama para las Normas Forales es pues una superioridad jerárquica”. De donde se colegiría, si no deducimos mal, que habría una posible alteración del sistema de fuentes del Derecho Administrativo que la CE reserva (art. 149.1.18º) al Estado) o, al menos, que el principio de competencia no rige en las relaciones Normas Forales- Decretos Forales dentro del ordenamiento institucional de los territorios históricos, quedando en consecuencia al libre albedrío de dicho ordenamiento determinar cuando una materia se regula mediante norma foral y cuando mediante decreto foral, libre albedrío matizado por el criterio del art. 8 de la LTH. Si no entendemos mal el razonamiento ¿cabría, puesto que se trata de competencias exclusivas de los territorios históricos, que los tributos concertados no respetasen el principio de reserva normativa (para acomodar el art. 31.3 de la CE al ordenamiento privativo de los territorios históricos) en la vertiente relativa que le asigna el TC? Dicho en otros términos, ¿hay

²⁴⁰ En Los derechos históricos..., op.cit., p. 148.

²⁴¹ La derogación posterior a la fecha de publicación de la monografía no obsta para que manifestemos nuestro disenso incluso bajo la perspectiva del ordenamiento vigente en el momento en que formula sus tesis.

²⁴² Lo cual no excluye la existencia de diferencias entre las normas forales de organización de los tres territorios históricos en este punto; si hemos tomado la norma guipuzcoana es por la cercanía de su modificación en el tiempo en que escribimos nuestro estudio. Si no citamos las normas de Araba y de Bizkaia es por no adentrarnos en disquisiciones que nos llevarían al mismo punto de nuestro razonamiento y sólo coadyuvarían a alargar de forma imprudente este capítulo.

²⁴³ Op.cit., pp. 149-151.

equivalencia entre materias reservadas constitucionalmente a ley y materias reservadas institucionalmente a Normas Forales o también podemos alterar esta distribución?

En el ámbito tributario, las Normas Forales emanadas de las Juntas Generales tienen materialmente carácter (y fuerza) de ley; las disposiciones forales de los territorios históricos no se ordenan sólo en base al principio de jerarquía, sino también al de competencia, como lo demuestra la normativa sobre organización institucional de dichos territorios y no hay una superioridad material –que sí formal- de las Normas forales frente a los Decretos forales, salvo en aquellos supuestos en que la normativa interna establezca un principio de preferencia normativa y/o vede el acceso de la potestad reglamentaria a la regulación del núcleo básico de determinadas competencias exclusivas, como ocurre en el ámbito tributario.

Ciertamente la jerarquía superior de las normas forales –siempre frente a los decretos forales- aparece claramente enunciada en las Normas Forales de Organización de cada uno de los tres territorios históricos pero ello significa, en puridad, que si una norma foral regula una materia que no le está específicamente atribuida por dichas Normas Forales (que operan a modo de Constitución interna del territorio histórico) estaremos en presencia de una congelación del rango normativo, de forma que no se operará una deslegalización (la expresión *desnormativización* sería correcta desde la LTH si no constituyera una atentado gramatical) si, posteriormente, se devuelve la competencia normativa a las Diputaciones forales para que regulen dicha materia en el ejercicio de sus potestades reglamentarias.

Dicho en otros términos, que un Decreto Foral regule el régimen tributario sustantivo del IRPF de un territorio histórico supone una deslegalización que no sólo vulneraría la CE, sino también la normativa institucional del citado territorio; a la inversa, y ante la inexistencia de reserva reglamentaria, que una Norma Foral regule una materia no sujeta constitucionalmente ni en virtud de la normativa institucional de los territorios históricos a reserva de ley (o normativa para amoldarnos a la terminología de estos últimos) no supone vulneración de la legalidad vigente, sino elevación (congelación) –revocable- del rango normativo que ha de regular dicha materia.

Pero las consideraciones de la doctrina administrativa sobre la naturaleza de las normas forales ha solido toparse con el problema de cohonestar la defensa del carácter reglamentario de dichas normas y las exigencias del principio de reserva de ley (o normativa, en términos entendibles desde la LTH) en materia tributaria y aquí nos encontramos con tres líneas básicas de argumentación:

- a) Se ha afirmado que, con anterioridad a la CE de 1978, “una especie de costumbre constitucional” operó como legitimadora de la regulación por normas reglamentarias del régimen tributario de las provincias vascas, integrándose esta costumbre constitucional en los conciertos o convenios (debemos suponer que la costumbre sería aplicable también

a Navarra). Tras la aprobación de la CE se produce una novedad, consistente en la negación expresa (sic) de que dichas normas forales “tengan carácter de verdaderas leyes”²⁴⁴; pero para intentar la cuadratura del círculo se rescata el concepto de subrogación de las Haciendas forales en el lugar de la estatal (subrogación que ya hemos negado desde el plano normativo y desde el plano recaudatorio, puesto que preferimos el concepto de compartición del poder tributario) para concluir que “la Constitución está aceptando y amparando la posibilidad de que en los territorios forales las normas reglamentarias, que son los únicos medios que tienen a su disposición las instituciones forales, sustituyan a las leyes en el ámbito tributario”²⁴⁵.

De tal manera que la subrogación en la posición de la titularidad del poder tributario tendría consecuencias no sólo en el plano material sino también en el formal, porque la subrogación conlleva la sustitución del sistema de fuentes, de forma que el pobre principio de reserva de ley en materia tributaria queda reducido a la nada, supuesto que las normas forales tienen, para el autor citado, naturaleza reglamentaria.

Como se ha señalado de forma brillante por Juan RAMALLO²⁴⁶, la aceptación de esta tesis supondría que la Disposición Adicional Primera de la CE “impondría un sistema de fuentes del derecho tributario distinto al que rige en el resto del ordenamiento estatal y autonómico – incluido el navarro- permitiendo la regulación de esta materia por normas de carácter reglamentario”. Y apunta una solución interpretativa que cohoneste derechos históricos y legalidad constitucional; se trataría, simplemente, “no de aplicar el sistema de fuentes del derecho desde su punto de vista orgánico y formal, sino de interpretar dicho sistema desde una perspectiva material, es decir, considerando las materias que la propia Constitución reserva a la ley, con independencia de que en el caso de los territorios históricos no lo apruebe un parlamento en sentido orgánico ni lo haga a través de una ley en sentido formal. Todo lo cual, repito, no sólo no supone

²⁴⁴ Muchísimo antes de la CE de 1978 –desde el Estatuto Real pasando por la Constitución de la II República- no se reconocía potestad legislativa a los territorios forales; simplemente el problema quedaba obviado y desde luego es discutible que, materialmente, la Adicional Primera de la CE que (valga el retruécano) se integra en la Constitución vigente no anude actualización de derechos históricos y ejercicio de los mismos de acuerdo con las normas constitucionales, es decir, de acuerdo con las reglas de distribución de competencias normativas y ello presupone que la materia tributaria está reservada a ley, sea quien fuere el órgano competente y sea como fuera la forma de exteriorización formal de dicha norma.

²⁴⁵ De forma muy resumida es la posición de FERNANDEZ, Tomás-Ramón, op.cit., p. 208, que yo sustenté en su momento y que ahora rectifico.

²⁴⁶ En el prólogo a mi libro “Introducción...”, op.cit., pp. 11-12.

menoscabo alguno de los derechos históricos sino que los enriquece con la aplicación a esas normas forales de todas las garantías que de la Constitución se derivan para las *normas con fuerza de ley*²⁴⁷ y para sus destinatarios, los ciudadanos de los territorios históricos cuyo consentimiento al pago de los impuestos es cualitativamente inferior al del resto de ciudadanos a los que se aplica la Constitución”.

- b) Otra posición –negadora igualmente del carácter legal de las normas forales en el sentido material y formal del término- es la representada por GARCIA DE ENTERRIA, E. y el propio FERNANDEZ, Tomás Ramón²⁴⁸ cuando señalan que las normas forales reguladoras de los tributos concertados constituirían “reglamentos autónomos en sentido propio, al modo de los alumbrados por la Constitución francesa de 1958, los únicos reglamentos autónomos existentes en nuestro Derecho, capaces, por lo demás, de operar, incluso, en el ámbito que en el Derecho común está reservado por la Constitución a la Ley”. Esta tesis tampoco puede ser compartida porque, como ya adelantamos, no existe reserva reglamentaria en el texto constitucional y, en consecuencia, una norma de este carácter no puede entrar a regular materias reservadas a ley y, desde luego, no puede sostenerse que haya un sistema de fuentes distinto o paralelo -desde la Constitución y en las materias que ésta regula- en territorio común y en los territorios forales²⁴⁹. Los principios materiales y formales de la CE se aplican en los territorios históricos con las adaptaciones que requiera la actualización de su régimen foral pero sin que esas adaptaciones y actualizaciones supongan la creación de un sistema de fuentes paralelo y sectorial (en el sentido de que sólo se aplicaría a la materia tributaria que es de las pocas –por no decir la única- donde la CE establece rotundamente un principio de reserva de ley).
- c) Por último, una tesis procedente de la doctrina penal se preocupa, desde los principios básicos del Derecho sancionador, de cohonestar la

²⁴⁷ La cursiva es nuestra y sirve para reforzar nuestra tesis de que el art. 161 de la CE permitiría, previa modificación de la LOTC y sin tocar la Constitución, que las normas forales reguladoras del régimen tributario de los territorios históricos se residenciara ante el TC, caso de ser impugnadas.

²⁴⁸ En su Curso de Derecho Administrativo; en este caso manejamos la edición de 1993, tomo I, p. 345.

²⁴⁹ Porque, desde luego, la tesis del reglamento autónomo no se sostendría en Navarra tras su constitución en Comunidad Foral, puesto que las normas reguladoras de los tributos convenidos tienen carácter formal de ley. Con lo que, si hemos entendido bien la posición de estos autores, la Disposición Adicional Primera de la CE habilitaría la existencia de reglamentos autónomos (en el caso de los territorios históricos) y de leyes (en el caso de Navarra, por el hecho de haber accedido, en solitario, a la autonomía).

exigencia del principio de reserva de ley –que podemos adjetivar como absoluta frente a la relativa del art. 31.3- en este ámbito (art. 25 de la CE) con la existencia de normas forales de naturaleza aparentemente reglamentaria que pueden servir para integrar tipos penales en blanco. Y así nos planteamos si cabe una integración del tipo penal del delito contra la Hacienda pública previsto en el art. 305 del vigente CP por remisión a una norma foral reglamentaria, absolutamente determinante de la superación o no del límite cuantitativo que constituye la frontera entre el delito fiscal y la infracción tributaria grave. O, si por ejemplo y también con interrogación cabe la condena a alguien por delito contable (art. 310 CP) derivado de la no llevanza de libros o registros fiscales estando obligado a ello por una “Ley tributaria”. ¿Qué ocurre si dicha obligación (deber, sería una expresión más correcta) no se establece en una Ley sino en una norma reglamentaria? Se trata de cuestiones que, especialmente en el caso del delito contable, se han suscitado no sólo en relación con las normas forales, sino también en relación con el Reglamento estatal del IS, al cual deferiría la ley la regulación de los deberes contables, formales y registrales y no vamos a entrar aquí en la posición de los tribunales de justicia, ya que nos interesa destacar la tesis de la doctrina penal, representada, entre otros, por SANCHEZ-OSTIZ²⁵⁰, quien considera que al traer causa las normas forales del Concierto, y dado que éste se aprueba mediante ley, se produce una transmisión del rango normativo, de forma que las citadas normas tendrían rango legal. La tesis es respetable pero no tiene cabida en nuestro ordenamiento jurídico donde el reconocimiento y/o la concreción de los derechos y competencias de Comunidades Autónomas y de territorios forales a través de normas legales no supone, per se, que dichos derechos y competencias hereden el carácter legal de la norma (Estatuto y Concierto) en que se reconocen.

El hecho de que las normas forales de los territorios históricos sean enjuiciables por la jurisdicción contencioso-administrativa no supone un argumento decisivo e irrefutable para atribuirles carácter reglamentario, del mismo modo que, como hemos señalado, por el hecho de que el TC pueda enjuiciar normas de las Comunidades Autónomas sin fuerza de ley no se deduce que las ante él impugnadas asuman carácter legal. Ya hemos apuntado que la posibilidad de residenciar ante el TC las normas forales de los territorios históricos reguladoras de los elementos estructurales de los tributos concertados no vulneraría la CE y bastaría una mera modificación de la LOTC y de la LJCA para lograr este propósito. Con ello no sólo se eliminaría el despropósito procesal en cuya virtud la Ley estatal del IRPF o la Ley foral navarra reguladora de este impuesto no pueden ser impugnadas directamente por los

²⁵⁰ Principio de legalidad penal y normas de los territorios históricos, en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1994, núm. 18, pp. 87-102.

particulares (puesto que habrían de acudir al recurso o a la cuestión de inconstitucionalidad para lo que no están legitimados) y, sin embargo, dicha circunstancia no se verifica respecto de las Normas Forales de los territorios históricos reguladoras del mismo tributo.

Que esta asimetría procesal constituye, a nuestro juicio, un despropósito se explica mejor si tenemos en cuenta que la exigencia de norma foral para la regulación de sus elementos esenciales se predica de cualesquiera de los tributos concertados –es decir, prescindiendo de que sean de normativa autónoma o de normativa común-. ¿Qué ocurriría si se interpusiera recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral o el Decreto Foral-Norma (figura existente en Gipuzkoa) reguladores del IVA, de los impuestos especiales de fabricación o del Impuesto sobre Primas de Seguros (por citar un tributo no armonizado desde la Unión Europea) cuando los territorios históricos se han limitado, por exigencias del Concierto, a transponer el régimen vigente en territorio común? Porque, desde luego, sería absurdo un fallo declarando la nulidad en vía contenciosa de dicha norma foral, en la medida en que a su través se estaría cuestionando, indirectamente, la constitucionalidad de la ley estatal de la que trae causa, lo cual está expresamente vedado por el art. 1 de la LJCA.

Otro supuesto, que generaría igualmente una situación procesal curiosa, se produciría si el Parlamento vasco decidiera –de igual modo que pasó en 1983 respecto del IRPF- establecer un recargo sobre un tributo concertado²⁵¹ (con los límites que, a nuestro juicio, le impone el art. 12 de la LOFCA). Evidentemente, el recargo se aprobaría mediante ley formal de la CAPV pero el tributo sobre el que recae estaría regulado, según la doctrina administrativa mayoritaria y de acuerdo con criterios procesales, por normas de naturaleza reglamentaria. De tal manera que una persona física cuyos derechos o intereses legítimos se vieran afectados por el recargo no podría impugnar éste dada su plasmación en una Ley autonómica (a lo sumo podría solicitar el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad regulada en los arts. 35 y ss de la LOTC) pero sí podría interponer recurso contencioso-administrativo contra el tributo-base sobre el que descansa el recargo, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 1 y 19 de la LJCA; es decir, de forma indirecta esa persona no legitimada estaría impugnando (no en sentido material) una Ley del Parlamento vasco o, por lo menos, cuestionando la aplicación de la misma.

La modificación introducida en la LOTC por la Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril, introdujo un nuevo procedimiento sobre conflictos en defensa de la autonomía local (arts. 75 bis a 75 quince y Disposición Adicional Cuarta, 2 en relación con la legitimación de las Juntas Generales y las Diputaciones Forales de los territorios históricos). No nos interesa ahora destacar cuestiones de legitimación, sino resaltar que el objeto del conflicto son normas estatales con rango de ley o disposiciones de igual rango de las Comunidades Autónomas que lesionen la autonomía local. Supuesto

²⁵¹ La CAPV no puede establecer recargos sobre tributos no concertados, como bien especifica el art. 17.1.A).b) de la LTH.

que, como hemos señalado, los territorios históricos son los competentes –en detrimento de la CAPV- en materia de Haciendas locales (aunque la materia tributaria no sea el único elemento cubierto por el principio de autonomía local) cabe preguntarse qué ocurre si la presunta lesión o menoscabo de la autonomía local se produce a través de una Norma Foral de un territorio histórico. La respuesta parece obvia: no cabe el planteamiento del conflicto en defensa de la autonomía ante el TC y el o los municipios afectados habrán de acudir a la vía contencioso-administrativa, lo cual entendemos que es negativo no sólo por el diferente tratamiento –no justificado constitucionalmente- que tendrían los municipios vascos frente a los de régimen común sino porque no cabría el autoplanteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad a que se refiere el art. 75,quinque, 6 de la LOTC.

No queremos seguir abundando en ejemplos demostrativos de la incoherencia de mantener la naturaleza reglamentaria de las normas forales reguladoras de los tributos concertados, ni nos contentamos (aunque habrá que resignarse de lege data) con afirmaciones en cuya virtud son normas materialmente legislativas pero formalmente reglamentarias y eso que esta afirmación ni siquiera sería asumible para la doctrina administrativa mayoritaria.

Llegados a este punto y después de haber expuesto sobradamente los argumentos (y de combatir las tesis contrarias), creemos que las normas forales que regulan los elementos esenciales de los tributos concertados sometidos al principio de reserva de ley tienen materialmente la fuerza de leyes y que -y esta es una propuesta de lege ferenda- su enjuiciamiento debería sustraerse a la jurisdicción contencioso-administrativa y encomendarse al TC, puesto que no existen objeciones derivadas del texto constitucional para la resolución de esta cuestión procesal; al contrario existen razones de peso para postular esta propuesta, que iría en beneficio de la seguridad jurídica institucional, reforzando el peso que dichas normas tienen en nuestro ordenamiento jurídico. Desde luego ni el Estado (que debería modificar la LOTC y la LJCA) ni la CAPV (que debería modificar el Estatuto y la propia LTH) deberían sentirse molestos por reconocer esa potestad legislativa que se desprende de la interpretación conjunta y sistemática del art. 31.3 y de la Disposición Adicional Primera de la CE, sin que pueda ser argumento oponible que la CE les niega expresamente competencias legislativas, porque esta lectura sólo puede hacerse desde el desconocimiento de la influencia que en el sistema de fuentes del Derecho Tributario tiene la meritada Disposición Adicional.

El empecinamiento en reconocer la premisa mayor (potestad tributaria) y en negar la premisa menor (competencia legislativa) significa, paradójicamente (aunque ello lo diga la LTH), no entender el significado del reconocimiento constitucional de los derechos históricos de los territorios forales. O, como se ha señalado, “el derecho histórico reconocido deberá serlo desde unas determinadas premisas y condiciones, es decir, desde aquéllas que son las básicas del ordenamiento que reconoce, de tal manera que el ordenamiento histórico reconocido no esté en contra del ordenamiento reconocedor”, para concluir suscribiendo la idea de que el enjuiciamiento de las normas forales de los territorios históricos por el TC permitiría eliminar una contradicción que sumar a las expuestas anteriormente, a saber que “el régimen de la

legalidad tributaria es distinto para el País Vasco y para sus territorios históricos, ya que lo que constitucionalmente se exige a aquél y a su Parlamento no podría exigirlo el Tribunal Constitucional a éstos, quedando circunscrito a un problema de mera legalidad ordinaria”²⁵².

²⁵² RAMALLO MASSANET, J. op.cit., pp. 12-13.

C) Cuestiones adicionales sobre los límites a las potestades de los territorios históricos.

Abandonando el problema de la naturaleza jurídica material y formal de las normas forales dictadas por los territorios históricos en el ejercicio de sus facultades tributarias, conviene referirse a los mecanismos de resolución de los eventuales conflictos competenciales entre éstos y el Estado, por un lado, y entre éstos y la CAPV, por otro.

No obstante, antes de abordar esta cuestión, a la que dedicaremos un capítulo independiente dada la extensión del actual, conviene que abordemos siquiera fragmentariamente otras cuestiones que suscita el análisis de la LTH en relación con las competencias financieras de los territorios históricos.

Aunque hemos dedicado amplias consideraciones al examen del art. 8 de la misma, conviene detenernos en su apartado 5 que, de forma muy confusa, aborda en teoría el problema del ámbito de aplicación espacial de las normas forales, señalando que las competencias y facultades de los territorios históricos (y su traducción a través del ejercicio de potestades normativas, cosa que no dice el precepto en cuestión pero que se sobreentiende) se entienden referidas a su propio y respectivo territorio, “sin perjuicio de la eficacia personal que, en los supuestos previstos en el Concierto Económico, podrán tener las normas”. Entendemos que este precepto confunde ámbito de aplicación territorial y criterios de sujeción al poder tributario, lo cual también sucedía en el art. 21 de la derogada LGT de 1963 y, aunque se ha pulido el precepto, sucede en el art. 11 de la vigente LGT de 2003; esta confusión se trasladó a las Normas Forales Generales Tributarias de los territorios históricos, aunque las últimas modificaciones han eludido, a nuestro juicio correctamente, el problema del ámbito espacial de aplicación y se han centrado en determinar los criterios de sujeción²⁵³

Las normas forales de los territorios históricos obligan en todo el territorio nacional, es decir, no limitan su ámbito de obligatoriedad al propio territorio; lo que presuntamente quiere decir el art. 8.5 de la LTH es que las normas forales pueden, indistintamente, utilizar criterios de sujeción al poder tributario de las Juntas y Diputaciones basados en el principio de territorialidad –objetivo o subjetivo²⁵⁴- o en el principio de personalidad en sus distintas manifestaciones (nacionalidad, vecindad foral o administrativa, etc.); pero, como fácilmente se colige, la aplicación del principio de personalidad es distinto de la eficacia personal de las normas forales tributarias y en todo caso es una cuestión que debe resolverse desde el Concierto y no desde la

²⁵³ Así, por ejemplo, el art. 10 de la nueva Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del territorio histórico de Gipuzkoa.

²⁵⁴ Por ejemplo, sujetar a gravamen las rentas producidas en su territorio o someter a imposición a las personas físicas o jurídicas residentes o que tengan su domicilio fiscal en su territorio.

LTH²⁵⁵. Creemos que estas puntualizaciones son absolutamente necesarias para interpretar correctamente el art. 8.5 de la LTH.

Interesa también destacar el art. 20 de la LTH donde se establece una doble afectación para los ingresos obtenidos por los territorios históricos provenientes de tributos concertados; de un lado, y en primer lugar, están afectos al cupo de cada territorio en los términos del art. 41.2.d) del EAPV y del art. 49 del Concierto; de otro lado, y una vez descontado el cupo a satisfacer al Estado, dichos ingresos se distribuirán entre la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas Forales mediante la determinación de las aportaciones. Sensus contrario se desprende que no están afectos –en el sentido presupuestario del término- no sólo los restantes ingresos ordinarios y extraordinarios de las Haciendas Forales a que se refiere el art. 18 de la LTH, sino tampoco la cantidad líquida que reste de la recaudación por tributos concertados previa deducción del cupo y de las aportaciones a la Hacienda General²⁵⁶.

Otro precepto que conviene examinar, porque limita o condiciona las facultades financieras –que no tributarias- de los territorios históricos es el art. 27 de la LTH donde se regula el régimen jurídico de las operaciones de crédito de los territorios históricos. Ciertamente podríamos prescindir de su examen, porque no está regulando materia alguna a la que se refiera el Concierto, pero entendemos que su breve examen es necesario para determinar las competencias financieras de los territorios históricos y, para precisar, en su caso, si las limitaciones impuestas pueden tener alguna justificación por afectar al sistema de aportaciones o a la fijación del cupo territorial que integra el cupo global del País Vasco. En efecto, tras señalar el art. 18.2.c) que los ingresos por endeudamiento forman parte de los ingresos extraordinarios de los territorios históricos (realmente la Deuda pública es cada vez más un ingreso ordinario, pero la distinción es intrascendente), el art. 27 establece una triple limitación en las operaciones concertadas por plazo superior al año; por un lado, los ingresos han de destinarse –con carácter exclusivo- a financiar gastos de inversión; por otro lado, la concertación de operaciones de endeudamiento tiene como límite el 12,5% de sus respectivos ingresos corrientes brutos anuales²⁵⁷ y, por último, los territorios históricos

²⁵⁵ Los criterios de sujeción basados en cualquier manifestación del principio de personalidad no suelen ser frecuentes en el Derecho tributario moderno y mucho menos en el Derecho Internacional Tributario. Realmente el único supuesto donde puede hablarse de utilización de un criterio personal de sujeción al poder tributario de los territorios históricos es en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puesto que el art. 25.Dos del Concierto alude a la condición política de vascos (determinada conforme a las reglas del art. 7.2 del EAPV) para excluir la aplicación de la normativa estatal en ciertos supuestos.

²⁵⁶ El art. 20.2 de la LTH señala que se considerarán recursos de libre disposición “aunque afectos a la financiación de los servicios y competencias propias”, lo que no constituye afectación en el sentido tributario del término, puesto que significa que pueden financiar indistintamente cualquier gasto incluido en el Presupuesto de los respectivos territorios.

²⁵⁷ Aunque dicho porcentaje puede ser variado hasta el 25%, a propuesta del Consejo Vasco de Finanzas Públicas (exigiéndose en este punto la unanimidad de las partes afectadas), mediante

precisarán de la autorización del Gobierno vasco (a propuesta del Consejo Vasco de Finanzas Públicas) para concertar operaciones de crédito en el extranjero. Este precepto guarda concomitancia (salvo en el límite porcentual de endeudamiento) con el art. 14 de la LOFCA (y así para la CAPV el límite es del 25% de los ingresos de la Comunidad, porcentaje que coincide con el establecido en la normativa estatal, que es de aplicación a la CAPV, incurriendo, por ello, en parecidas contradicciones que no vamos a resaltar²⁵⁸, porque nos interesa más determinar el título competencial que puede invocar el Parlamento vasco para imponer estos límites).

En principio y como hemos señalado, puede invocarse que el Concierto no contiene ninguna regla sobre las operaciones de endeudamiento de los territorios históricos y que éstos no pueden invocar derechos históricos, puesto que el Derecho del Crédito público siempre ha permanecido extramuros de los Conciertos. De forma bastante forzada, pero sería el único precepto que se aproximaría, el art. 10.4 del EAPV atribuye a la CAPV competencia exclusiva en materia de régimen local sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 149.1.18º de la CE, ya que el Título III del Estatuto (enderezado a la regulación de la Hacienda y el Patrimonio) no contiene norma alguna que permita deducir una competencia de la CAPV sobre aquella parte de las Haciendas forales que permanece extramuros del Concierto. No obstante, entendemos que no hay precepto alguno en el que basar una presunta competencia de los territorios históricos que les permita escapar de esta pseudotutela financiera en relación con el endeudamiento que impone la LTH. Incluso esta tutela es inferior a la que se ejerce por el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales para las Diputaciones provinciales de régimen común, habiendo la LTH optado por un esquema –el derivado de la LOFCA– que asimila a los territorios históricos más a una Comunidad Autónoma o a una entidad federada que a una entidad local.

Decreto del Ejecutivo vasco y la variación puede afectar a uno o varios territorios históricos. La norma raya en la deslegalización, pero tampoco queremos insistir en este punto.

²⁵⁸ Por ejemplo, no se sabe si la autorización preceptiva del Gobierno vasco para concertar operaciones de endeudamiento en el extranjero se limita a las operaciones de crédito por plazo superior al año o a todas, incluidas las concertadas por plazo inferior y destinadas a cubrir necesidades transitorias de tesorería de los territorios históricos y ello debido a que el art. 27.6 habla, sin excepción, de “operaciones de crédito en el extranjero”. El mismo problema se plantea a la luz del art. 14.3 de la LOFCA.

**VII.- PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE LOS
CONFLICTOS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS
EN EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES
TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL CONCIERTO.**

A) Los mecanismos arbitrales y jurisdiccionales.

El ejercicio de las potestades y facultades que a los territorios históricos reconoce el Concierto, aún con los límites que éste y otras normas imponen, puede generar conflictos (competenciales y normativos) con el Estado (entendida esta expresión lato sensu, es decir comprensiva también de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre todo en relación con algunos tributos cedidos); por otro lado, la existencia de facultades limitadas por parte de la CAPV en materia de armonización de los tributos concertados puede generar algún conflicto en caso de que algún territorio considere que el ejercicio de esas facultades puede conducir a una homogeneización interna del régimen tributario de los tres territorios, que éstos consideren incompatibles con sus derechos históricos. E, incluso, pueden plantearse conflictos entre los territorios históricos por la aplicación de puntos de conexión que conduzcan a una antinomia en la determinación del ente acreedor, es decir que dos o los tres territorios históricos se considerasen con derecho a exigir un tributo concertado a un determinado contribuyente (no obstante, estos conflictos eventuales no se producen tanto en el plano normativo del poder tributario de los territorios históricos cuánto en los planos de gestión y de recaudación).

Por último, pero no por ello menos importante, pueden producirse conflictos – similares a los intraterritoriales- con la Comunidad Foral de Navarra, cuya resolución es mucho más difícil puesto que Concierto y Convenio se ignoran mutuamente de forma que para el primero Navarra es territorio común (y no foral) y lo mismo sucede respecto de los territorios históricos del País Vasco visto desde la perspectiva del Convenio de 2003.

El ordenamiento jurídico contempla, a nuestro juicio, un doble orden de mecanismos para resolver dichos conflictos: de un lado, lo que podríamos denominar medidas arbitrales y jurisdiccionales susceptibles de ser utilizadas cuando el conflicto ya se ha planteado y de otro, medidas preventivas que buscan, como su nombre indica, evitar el conflicto con carácter previo a su producción y que actúan normalmente sobre proyectos normativos. Por el contrario el primer bloque de medidas actúa sobre normas vigentes y en especial sobre la aplicación de las mismas sea in genere (determinación de los puntos de conexión), criterios de interpretación²⁵⁹ o de fijación de límites normativos (con especial proyección sobre los armonizadores). Por otro lado, conviene tener presente que los mecanismos preventivos pueden situarse tanto en el marco de las relaciones Estado-territorios históricos como en el marco de las relaciones CAPV-territorios históricos y, por lo tanto, convendrá hacer las distinciones pertinentes.

Comenzando por los conflictos –y las medidas arbitrales o jurisdiccionales previstas para su resolución- entre la CAPV y los territorios históricos, hay que descartar casi totalmente los de competencia en tanto en cuanto la Comunidad carece

²⁵⁹ Y aquí cobran especial relevancia las contestaciones a las consultas formuladas por los contribuyentes.

de potestad alguna en relación con los tributos concertados (salvo la de establecimiento de recargos y las facultades armonizadoras) y los territorios forales no pueden transferir o ceder ninguno de sus facultades derivadas de los derechos históricos y anudadas a su régimen tributario privativo a la Comunidad Autónoma y ésta -en el ejercicio de la facultad para establecer sus propios tributos (arts. 42 del EAPV y 17 de la LTH) no puede crear impuestos cuyo hecho, objeto o materia imponible esté previamente gravado a través de un tributo concertado.

No obstante como hemos adelantado, puede haber dos supuestos en los que eventualmente se plantease un conflicto anudado al ejercicio de las limitadas competencias de la CAPV sobre los tributos concertados de los territorios históricos; el primero se produciría si aquélla ejerciera la potestad de establecer recargos sobre impuestos concertados²⁶⁰ y la Ley vasca concibiera el recargo de forma que supusiera una minoración de ingresos para el ente receptor (es decir, el territorio histórico) del tributo-base sobre el que recae el recargo²⁶¹ y/o supusiera una desnaturalización del mismo²⁶², en la medida en que entendemos que le son aplicables a la CAPV las reglas del art. 12 de la LOFCA, por imperativo de la previsión contenida en su Disposición Final y sin que pueda oponerse a ello la Disposición Adicional Primera donde se alude a la aplicación en la CAPV del sistema foral tradicional de Concerto, puesto que éste no regula los recargos como figura autónoma. Desde la técnica jurídica, una situación de este tipo sería de imposible resolución arbitral (salvo con medidas preventivas) y de difícil resolución procesal; por un lado, no hay propiamente un conflicto de competencias puesto que la CAPV está facultada constitucional y estatutariamente para establecer recargos pero, por otro, el ejercicio de esa facultad perjudica a los territorios históricos en términos de recaudación y supone una invasión indirecta en sus facultades al desnaturalizar el recargo el tributo concertado sobre el que recae.

Incluso si se admitiera a efectos dialécticos la existencia de un conflicto de competencias (algo que sería posible en sede de jurisdicción constitucional, ya que objetivamente se encuadraría en la definición ofrecida por el art. 63 de la LOTC), quedaría excluido del conocimiento por dicha jurisdicción (salvo que el Estado decidiera interponer recurso de inconstitucionalidad) puesto que la Disposición

²⁶⁰ Facultad, que por otro lado, no se niega expresamente a los territorios históricos, pareciendo obvio que si pueden regular los tributos concertados pueden establecer recargos sobre los mismos. Ello tendría sentido -en vez de la alternativa de modificar elementos estructurales, como por ejemplo, el tipo de gravamen- si, por ejemplo, se quisiera establecer una discriminación frente a determinados contribuyentes o, con carácter general, si se quisiera afectar el ingreso a la financiación de gastos específicos. Igualmente sería factible -en determinados impuestos y con cautelas- para escapar de la uniformización establecida por el Organo de Coordinación Tributaria o por el Parlamento vasco.

²⁶¹ Por ejemplo, estableciendo el carácter deducible del recargo autonómico sobre la cuota líquida del tributo concertado.

²⁶² Por ejemplo, un recargo autonómico sobre el IRPF que se estableciera directamente sobre la base imponible sin tener en cuenta los mínimos personal y familiar, en la medida en que desvirtuaría el carácter subjetivo del impuesto.

Adicional Cuarta de la LOTC²⁶³ señala taxativamente que los conflictos de competencias entre las instituciones de la CAPV y las de cada uno de sus territorios históricos se regirán por lo dispuesto en el art. 39 del EAPV, es decir, a través de la pertinente Comisión Arbitral, regulada por la Ley 13/1994, de 30 de junio; ocurre, empero que el territorio histórico afectado sólo podría plantear la cuestión de competencia frente al proyecto de ley (es decir mediante mecanismos preventivos) del Gobierno vasco²⁶⁴ –y no desde luego a través del conflicto de competencia imposible de suscitar frente a leyes del Parlamento vasco, como bien se desprende de la citada Ley–.

Existen, pues, mecanismos para lograr la suspensión de la medida, pero antes de que se transforme en Ley (y por tanto, serán estudiados en el siguiente epígrafe) y desde luego que la Comisión Arbitral decidiera que el proyecto invade competencias de los territorios históricos es difícil por dos puntos: porque la competencia para el establecimiento del recargo corresponde al Parlamento vasco y por el quórum exigido para la adopción de acuerdos de la Comisión Arbitral, donde no existe derecho de veto por parte de los territorios históricos. Todo ello unido al hecho de que el enjuiciamiento del proyecto de ley exigiría obviamente un pronunciamiento sobre la aplicación de la LOFCA a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

También con muchas dificultades cabría plantear la posibilidad procesal de que los territorios históricos pudieran impugnar la Ley del Parlamento vasco acudiendo a la vía abierta desde 1999 en la LOTC con la incorporación de los conflictos en defensa de la autonomía local (art. 75 bis y ss); en este mecanismo sí hay legitimación de los territorios históricos (hemos prescindido de la posibilidad del recurso de inconstitucionalidad, dada la obvia carencia de legitimación, conforme el art. 162 de la CE) pero quizá el TC entienda de forma muy estricta el concepto de autonomía local no tanto en un sentido subjetivo como objetivo, considerando que la suficiencia financiera (principio garantizado por el art. 142 de la CE y que forma parte integrante de la autonomía local) de los territorios históricos no está en peligro, puesto que puede haber medidas correctoras ya que los mayores ingresos para la CAPV derivados del recargo se compensarían, eventualmente, con unas menores aportaciones de los meritados territorios, derivando la cuestión hacia el plano legislativo y de metodología en la distribución equitativa de dichas aportaciones.

El otro ejemplo de potencial conflicto se produciría en caso de que el Parlamento vasco al amparo de lo dispuesto en el art. 41.2.a) del EAPV impusiese²⁶⁵ una armonización fiscal que anulase completamente la posibilidad de ofrecer regulaciones diferenciadas en el régimen tributario de cada uno de los tres territorios históricos; aquí el problema, como ya señalamos, se mueve entre dos posturas

²⁶³ Dicha Disposición fue añadida por la Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril.

²⁶⁴ Regulada en los arts. 44 y ss de la Ley vasca de la Comisión Arbitral.

²⁶⁵ Cuestión distinta es que los territorios históricos acepten, voluntariamente, los informes o sugerencias del Organismo de Coordinación Tributaria, sin que éstos tengan traducción legislativa, puesto que en este caso no habría acto o norma recurribles, ni en sede arbitral ni en sede jurisdiccional.

igualmente respetables: por un lado, que un cierto grado de armonización es necesario para homogeneizar la base sobre la que los territorios históricos efectúan las aportaciones a la Hacienda general del País Vasco así como para evitar discriminaciones tributarias no justificadas en el ámbito de la CAPV. Pero, por otro, que ni la Disposición Adicional Primera ni la Ley del Concierto (en cuanto integrante del bloque de la constitucionalidad) imponen, ex necesse, un régimen homogeneizado (uniformizado sería más correcto, si no fuera porque ambas expresiones son extravagantes) del sistema tributario de los tres territorios históricos, siendo compatible su integración en la CAPV y su contribución a la financiación de ésta con la existencia de regímenes tributarios diferenciados, siempre que ésta diferenciación no rompa la solidaridad interterritorial que impone el peculiar modelo de financiación de la CAPV. Existe, pues, en este punto una tensión entre dos principios en apariencia antitéticos que la Ley de Coordinación de 30 de mayo de 1989 ha salvado más desde una perspectiva política que jurídica.

En este segundo ejemplo, sí sería más difícil de preconizar los mecanismos procesales a disposición de los territorios históricos para oponerse a la homogeneización absoluta de sus regímenes tributarios, ya que se trataría de una cuestión más propia de un recurso de inconstitucionalidad (para cuya interposición, como ya hemos señalado, carecen de legitimación) que del planteamiento de un conflicto de competencias (en este caso concurrirían las mismas objeciones procedimentales –incluidas las derivadas de la interposición de la Comisión Arbitral que no puede dirimir conflictos de Leyes ya aprobadas por el Parlamento vasco– que hemos visto anteriormente al tratar de los recargos autonómicos que atentasen contra la naturaleza de los impuestos concertados o supusieran una menor recaudación para los territorios históricos).

El único caso en que podrían los territorios históricos acudir al TC frente a Leyes del Parlamento vasco sería en el supuesto de que éstas vulnerasen la autonomía local de los municipios vascos y/o se inmiscuyesen en las potestades que, anudadas a los derechos históricos, tienen los citados territorios en el ámbito de la Hacienda de los municipios que los componen. En este caso, no sólo habría legitimación sino también objeto claro para el planteamiento del conflicto, a través del procedimiento especial instaurado en 1999 con la modificación de la LOTC.

Por su parte los conflictos entre el Estado y los territorios históricos no suelen ser de carácter competencial stricto sensu (sí en sentido amplio) en relación con el poder normativo, puesto que el Concierto deja muy claro, en base a la conexión entre competencia recaudatoria y competencia normativa²⁶⁶, quién tiene la facultad para establecer los tributos concertados. Es decir que no se han suscitado históricamente conflictos a la hora de determinar si un concreto tributo concertado ha de ser regulado por el Estado o por los territorios históricos del País Vasco; cuestión distinta es si

²⁶⁶ Con las salvedades parciales de los Impuestos sobre Sociedades y sobre Sucesiones.

respecto de una relación tributaria individual se ha de aplicar la normativa estatal o foral en base a discrepancias sobre los puntos de conexión.

Por otro lado, los mecanismos jurisdiccionales en caso de que una norma estatal o una norma foral de los territorios históricos alterasen el orden competencial en relación con los tributos concertados son bastante claros y, por ende, basta su mera descripción: el Estado podría interponer recurso contencioso-administrativo contra la norma foral en cuestión²⁶⁷ y, a la inversa, el Parlamento y el Gobierno vascos, pero no los territorios históricos, estarían legitimados (art. 32.2 de la LOTC) para interponer recurso de inconstitucionalidad contra la norma estatal que vulnerase el art. 41 del EAPV o el Concierto Económico²⁶⁸.

No obstante, los conflictos que con mayor facilidad pueden plantearse son los derivados de la aplicación genérica o concreta de los puntos de conexión determinantes de la competencia recaudatoria (y casi siempre normativa) de los territorios históricos o de discrepancias que puedan producirse respecto de la domiciliación de contribuyentes, cuando estas discrepancias puedan determinar la competencia de una u otra Administración. Como hemos dicho anteriormente, tenemos que manejar el concepto de Estado lato sensu, comprensivo también de las Comunidades Autónomas de régimen común puesto que también éstas pueden verse afectadas no tanto en el plano normativo (limitado) como en el recaudatorio en el caso de los tributos cedidos a éstas. Stricto sensu, los conflictos de competencias con las Comunidades de régimen común sólo pueden producirse en relación con los tributos cedidos de éstas últimas; otra cosa es que se susciten controversias por parte de éstas en relación con tributos cuya competencia y titularidad es estatal –caso del Impuesto sobre Sociedades y caso de la Comunidad Autónoma de La Rioja, por hablar claro-; a nuestro juicio, en relación con tributos no cedidos a las Comunidades de régimen común, éstas –no así el Estado- carecen de legitimidad procesal para impugnar las normas forales de los territorios históricos. No vamos a entrar en polémicas con el Tribunal Supremo en este punto pero la legitimidad es un concepto jurídico y no geográfico, de forma que la proximidad no es un criterio relevante; lo relevante es que los intereses directos y legítimos de ésta y del resto de Comunidades

²⁶⁷ Paradójicamente el Estado no podría lograr la suspensión automática, porque la Norma Foral no es impugnabile a través del mecanismo previsto en el art. 161.2 de la CE y 76 de la LOTC, al no haber sido dictado por una Comunidad Autónoma. Alguna ventaja habría de tener la defensa a ultranza, por parte de la mayoría, del carácter no legislativo de las Normas Forales y de la no equiparación de las Juntas Generales con las Comunidades Autónomas.

²⁶⁸ Aunque la titularidad de los tributos concertados corresponde a los territorios históricos y no a la Comunidad Autónoma, ello no sería óbice para considerar la legitimación de los órganos de ésta (Parlamento y Gobierno) por cuanto el Concierto forma parte –ciertamente de modo asimétrico- de la autonomía de la Comunidad y de la autonomía (en la versión de actualización y reintegración de los derechos históricos) de los territorios forales que la componen.

de régimen común no se ven afectados por la normativa de los territorios históricos en el Impuesto sobre Sociedades²⁶⁹.

Para resolver éstas y otras cuestiones no menos relevantes²⁷⁰, el Concierto establece un órgano –la Junta Arbitral– y un mecanismo de resolución de estos peculiares *conflictos de competencias*, de acuerdo con la denominación que específicamente le dedica el art. 66.Dos del Concierto.

Pese a la denominación, no hay paralelismo estrecho entre la Junta Arbitral del Concierto y la Comisión Arbitral prevista en el art. 39 del EAPV y ello no sólo por la diferente composición sino, sobre todo, porque la prevista en el Concierto carece de potestades preventivas, es decir, entre sus funciones no está el valorar proyectos normativos para determinar su adecuación al Concierto; esta potestad preventiva se atribuye a otro órgano previsto en el Concierto que es la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Evidentemente, tampoco puede la Junta Arbitral enjuiciar de forma directa las normas forales ni las estatales, sino que su misión se centra en resolver conflictos concretos en cuestiones referidas, normal aunque no exclusivamente, a relaciones tributarias individuales; junto a ello no debemos desdeñar –para diferenciarla de la Comisión Arbitral vasca– el peculiar mecanismo procesal de impugnación de sus acuerdos, que puede resultar lesivo no tanto para el Estado o los territorios históricos cuanto para los propios contribuyentes sujetos indirectamente a sus acuerdos, ya que contra dichos acuerdos sólo cabe recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo.

A la vista de los arts. 65 y 66 del Concierto late una aparente contradicción entre la composición de la Junta Arbitral y las partes intervinientes en los conflictos que debe, a instancia de las partes puesto que no cabe actuación de oficio, resolver. En efecto, los conflictos serán los que se planteen entre la Administración del Estado y

²⁶⁹ Con todos los respetos a ambas Comunidades, los mismos argumentos que motivaron la STS de 9 de diciembre de 2004 –ya comentada– pueden ser invocados por Canarias, Murcia o Extremadura. Un ejemplo de la defensa del poder tributario (¿) propio mediante la técnica equivocada de ataques a los territorios forales puede verse en ORON MORATAL, G (Director) *Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de La Rioja*, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003. De las 363 páginas de que consta, 229 se destinan a explicar el carácter pernicioso del sistema foral. Como cualquier obra científica –y sus autores son conocidos– su opinión es respetable pero no compartible.

²⁷⁰ Tiene una importancia sobresaliente la función de la Junta Arbitral prevista en el Concierto para determinar, en caso de discrepancia, la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el IVA, especialmente en relación con el primero no sólo por tratarse de un tributo concertado de normativa autónoma sino porque el volumen de operaciones realizado en cada territorio puede ser determinante no sólo para fijar la proporción de cuota correspondiente a cada Administración sino para establecer la normativa aplicable, ya que en determinados supuestos el tributo puede exigirse aplicando la normativa del Estado, de tal manera que la cuestión no tiene sólo importancia recaudatoria sino que puede tener relevancia para determinar el ente con competencia normativa.

las Diputaciones Forales o entre éstas y cualquier otra Comunidad Autónoma (¿incluida Navarra que tiene su propio mecanismo de resolución de conflictos a través de la Junta Arbitral prevista en el art. 51 del Convenio?), precepto concorde con la atribución de competencias en materia de tributos concertados a los territorios históricos y no a la Comunidad Autónoma del País Vasco; en efecto, entre ésta y el Estado u otra Comunidad Autónoma (y aquí sí podemos incluir a Navarra) no cabe planteamiento de conflicto alguno en relación con los puntos de conexión de los tributos concertados o discrepancia sobre la domiciliación fiscal de los contribuyentes y por tanto es lógica la identificación de las partes.

Partiendo de esta premisa no se entiende, sin embargo, porqué se minimiza la participación de los territorios históricos en la designación de los miembros de la Junta Arbitral, puesto que la citada participación se defiende, indirectamente, a su pertenencia a la Comisión Mixta del Concierto, aunque ciertamente la adopción de los acuerdos de ésta por unanimidad (vid nota siguiente) les puede conferir un cierto poder de veto.

En efecto, conforme el art. 65 del Concierto, la Junta Arbitral estará constituida por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará²⁷¹ (sic) por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Hacienda y Administración Pública [del Gobierno vasco]. A nuestro juicio, respondía más a las funciones asignadas (aunque se hayan ampliado en el vigente Concierto) la composición de la Junta que con idéntico nombre se preveía en el art. 39 del Concierto de 1981, presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo e integrada, además, por ocho vocales (cuatro designados por el Ministerio de Economía y Hacienda²⁷² y cuatro designados por el Gobierno vasco, de los cuales tres lo serían a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones forales). Incluso se podía haber seguido el modelo de composición previsto en el art. 63 del Concierto para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (representación paritaria del Estado y del Gobierno vasco pero con la presencia en el cupo de este de un representante por cada territorio histórico) o se podía, simplemente, haber fusionado la Comisión citada y la Junta Arbitral atribuyendo a dicho órgano (la denominación es indiferente, aunque la expresión *Junta Arbitral* tiene rancio abolengo histórico²⁷³) unas dobles funciones arbitrales stricto sensu y preventivas, siguiendo, con alguna variación, el modelo de la Comisión Arbitral del Estatuto vasco.

²⁷¹ La propuesta de nombramiento de miembros de la Junta Arbitral corresponde a la Comisión Mixta del Concierto Económico de acuerdo con lo dispuesto en el art. 62.d) del propio Concierto y, como ya veremos, los acuerdos de dicha Comisión han de adoptarse por unanimidad.

²⁷² Incluso, con buen criterio, se preveía que si el conflicto se suscitare con otra Comunidad Autónoma, un representante estatal sería sustituido por otro designado por el Consejo de Gobierno de dicha Comunidad.

²⁷³ Aparece, con dicha denominación en el último inciso de la Disposición Quinta del Convenio con Navarra aprobado por Real Decreto de 15 de agosto de 1927; el texto en ESTECHA Y MARTINEZ, J.M., op.cit., pp. 242-258

No obstante, no debemos centrarnos sólo en la composición (similar, por lo demás, a la que establece en relación con Navarra el art. 51 del Convenio de 2003) sino, vistas sus funciones principales, determinar algunos puntos oscuros, sobre todo en el plano procedimental, derivados de los arts. 66 y 67 del Concierto. Los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas tanto si se refieren a la interpretación y aplicación del Concierto en casos concretos o a la resolución de discrepancias en torno a la domiciliación de contribuyentes tienen efectos no sólo para dichas Administraciones sino también para los sujetos pasivos afectados. Sin embargo, a éstos se les niega expresamente la condición de partes en el procedimiento y sólo tienen la condición de interesados en éste (en este sentido es nítido el primer párrafo del art. 67 del Concierto puesto en conexión con el primer párrafo del art. 66.Dos²⁷⁴); de ello se deduce que los contribuyentes no pueden directamente plantear el conflicto ante la Junta Arbitral (lo que es lógico porque la competencia sólo es atribuible a un ente administrativo) pero que suscitado éste podrán los particulares, en su condición de interesados, formular las alegaciones que estimen pertinentes para la defensa de sus derechos en el trámite de audiencia a los interesados que establece de forma imperativa el segundo párrafo del art. 66.Dos del Concierto.

Lo que no aclaran los preceptos en cuestión es si las Administraciones interesadas han de instar el conflicto con carácter previo al ejercicio de sus potestades de liquidación o de recaudación o si el contribuyente puede verse indefenso en teoría recibiendo dos liquidaciones por IRPF, por ejemplo, del Estado y de Gipuzkoa, por existir discrepancias entre ambos. Si ésta situación se produjera y sin perjuicio de las reclamaciones económico-administrativas que procedieran por la posible dualidad de liquidaciones, entendemos que habría que suspender la ejecución de una de las dos – ahora razonaremos cuál– de forma automática y que el Tribunal Económico-Administrativo se dirigiera a la Diputación Foral y/o al Estado para que suscitasen el conflicto de competencias. Porque, como hemos visto, el art. 66.Dos del Concierto no ordena –lo cual, a nuestro juicio, es correcto– la suspensión automática del procedimiento de liquidación o de recaudación, sino únicamente la interrupción de la prescripción; pero tampoco regula expresamente cuál es la Administración competente para exigir el tributo mientras se sustancia el conflicto ante la Junta Arbitral, lo cual deja al contribuyente en una posición peculiar.

El tema aparece perfectamente salvado, sin embargo, en el art. 51.5 del Convenio navarro de 2003, cuya aplicación a los conflictos planteados ante la Junta

²⁷⁴ El art. 66.Dos señala que “Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo *notificarán a los interesados*, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior”; por su parte, el art. 67, primer párrafo, indica que “La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas *por las partes o los interesados* en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución”

Arbitral prevista en el Concierto postulamos en su momento²⁷⁵, no sin advertir algunas dudas que nos asaltaban. En base a dicho precepto y mientras se sustancia el conflicto, el Convenio navarro establece la competencia tributaria de la Administración que viniera gravando al contribuyente, sin perjuicio de las compensaciones y rectificaciones entre las Administraciones interesadas²⁷⁶ retrotraídas a la fecha en que proceda ejercer el nuevo fuero según el acuerdo de la Junta Arbitral (evidentemente en el caso de que ésta no confirme la competencia de la Administración que ha venido gravando al contribuyente). Creemos que éste y otros problemas (¿qué ocurre si cuando se plantea el conflicto de competencias se han dictado liquidaciones definitivas que han ganado firmeza en vía administrativa?) detectados en el Concierto en relación con la Junta Arbitral podrían sustanciarse aplicando no sólo la solución del Convenio navarro sino también las previsiones del art. 23 de la LOFCA, adaptando, en su caso, el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas²⁷⁷.

Para terminar con las cuestiones que suscita la Junta Arbitral prevista en el Concierto, hemos manifestado nuestro desacuerdo con el mecanismo de impugnación de sus acuerdos (recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo); ciertamente cabe objetar que dicho mecanismo procesal se encontraba ya en el art. 37 del Concierto de 1981 y, por lo tanto, no constituye novedad significativa. Sin embargo, en dicho Concierto la justificación derivaba de la presencia de un miembro – el Presidente- que había de ser Magistrado del citado Tribunal, circunstancia que ha desaparecido en la composición de la Junta prevista en el vigente Concierto de 2002. En los conflictos que dirime la Junta Arbitral prevista en los arts. 23 y 24 de la LOFCA, los acuerdos de la misma son impugnables en vía contenciosa en los términos establecidos en su legislación específica y sólo el Convenio navarro (art. 51.3) determina un cauce similar. En ambos casos, Concierto y Convenio, creemos que ha podido más la inercia histórica derivada de las normas precedentes que un estudio sosegado de las consecuencias anudadas al mantenimiento del cauce procesal, sobre todo teniendo en cuenta que –desde 2002- la Junta Arbitral es un órgano exclusivamente administrativo sin intervención alguna de persona u órgano perteneciente al poder judicial.

²⁷⁵ En nuestro trabajo, HUCHA CELADOR, F. de la El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales en Fórum Fiscal de Bizkaia, Financial & Tax e IVAP, Bilbao, abril 2004, p. 32.

²⁷⁶ Tomamos las expresiones del art. 51.5 del Convenio navarro, que sin embargo deben ser matizadas en este punto puesto que las compensaciones y rectificaciones afectarían también al contribuyente en caso de que el cambio de Administración competente determinara una mayor o menor tributación para aquél; lo que en ningún caso cabría plantear al sujeto pasivo (si la diferencia fuera positiva) es la exigencia de recargos, sanciones o intereses de demora, salvo evidentemente en aquellos supuestos de simulación de domiciliación, falseamiento del volumen de operaciones realizadas en uno u otro territorio (en el caso del IVA y del Impuesto sobre Sociedades), etc.

²⁷⁷ Aprobado mediante el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre.

Basta comprobar los recursos de los que conoce en única instancia el Tribunal Supremo (art. 12 de la LJCA) para comparar la desproporción de la medida, que además plantea problemas que por ser muy técnicos y ser resolubles por expertos en Derecho Procesal Administrativo vamos a dejar meramente apuntados. Por ejemplo, ¿qué ocurre si las Administraciones interesadas se aquietan a la decisión de la Junta Arbitral pero el contribuyente se muestra disconforme? ¿Puede (o debe) acudir al recurso contencioso-administrativo ante el TS con el gasto que ello conlleva? Evidentemente creemos no sólo que está legitimado (aunque no lo esté para plantear conflicto alguno ante la Junta Arbitral), sino que la no interposición del recurso en tiempo y forma conllevaría que el acuerdo de la citada Junta fuera consentido y firme y, por tanto, la eventual reclamación económico-administrativa que interpusiera contra el acto de liquidación y/o de recaudación de la Administración declarada competente sería desestimado en base a esta circunstancia. Igualmente si presentara recurso contencioso ante el TS y no se admitiera por éste la suspensión del acuerdo de la Junta Arbitral, la Administración interesada giraría las liquidaciones pertinentes o proseguiría el procedimiento de recaudación, actos administrativos frente a los que el particular podría interponer la pertinente reclamación económico-administrativa. ¿Podría ser resuelta ésta antes de que el Tribunal Supremo dictase sentencia en el recurso contra el acuerdo de la Junta Arbitral²⁷⁸? En fin, nos encontramos con dudas y cuestiones conflictivas que no sabemos si han sido debidamente valoradas en la negociación del Concierto (cabe suponer que sí) y que podrían haber recibido una solución jurídica más acertada.

Con estas reflexiones, más extensas de lo que hubiéramos deseado, concluimos la referencia a los mecanismos arbitrales previstos en el Concierto para dirimir conflictos entre los territorios históricos y el Estado o las Comunidades Autónomas de régimen común, matización ésta última que no efectúa el Concierto pero que es básica, puesto que los conflictos con la Comunidad Foral de Navarra creemos que han de ser dirimidos a través de un procedimiento similar pero determinando con carácter previo cuál es la Junta Arbitral competente –recordemos que el Convenio también prevé un órgano de este tipo-. Por ello y por razones sistemáticas dedicaremos un capítulo separado a las relaciones entre Concierto y Convenio donde daremos cabida a esta cuestión.

Conviene, siguiendo nuestra propia hoja de ruta trazada al comienzo de este capítulo, referirnos a los mecanismos de resolución de eventuales conflictos sobre

²⁷⁸ En el caso de que el particular interpusiese recurso sólo contra el acuerdo de la Junta Arbitral y no impugnase los actos de gestión tributaria dictados por la Administración declarada competente, deviniendo éstos firmes, la situación procesal sería la siguiente: si el Tribunal Supremo acepta la solicitud de suspensión formulada, se paralizaría la ejecución de los actos de gestión; si no acepta la solicitud de suspensión –lo más frecuente- pero estima el recurso (ad calendam graecas) y anula el acuerdo de la Junta Arbitral siempre cabe el recurso extraordinario de revisión en vía administrativa para lograr la revocación de los actos de gestión que pudieran haberse dictado mientras se sustanciaba el recurso.

puntos de conexión que puedan afectar a los territorios históricos entre sí, conflictos que paradójicamente pueden ser propiciados por el propio Concierto vasco y donde la intervención de las potestades armonizadoras del Parlamento vasco podría jugar un papel relevante.

Estos conflictos pueden surgir de un hecho fácilmente comprensible y reiterado hasta la saciedad: el Concierto es, formalmente, con la CAPV y los tributos se concertan por referencia territorial al País Vasco, pero los titulares de los tributos concertados son los territorios históricos que integran aquél, de modo que esta asimetría entre sujeto del Concierto y sujetos de los tributos concertados puede provocar disfunciones, desajustes y algún conflicto cuya resolución no debe corresponder sólo a la buena voluntad de las Haciendas forales implicadas, sino que ha de tener una respuesta normativa. Una persona física puede tener su residencia habitual en el País Vasco pero habrá que determinar en qué territorio histórico tiene dicha residencia (cosa que el Concierto no hace de forma directa) para precisar la Diputación foral competente para la exacción del IRPF. Lo mismo sucede, respecto del Impuesto sobre Sociedades, en el caso de entidades domiciliadas fiscalmente en el País Vasco y los ejemplos podrían multiplicarse.

Ciertamente el art. 43 del Concierto contiene reglas precisas, prolijas y en ocasiones antinómicas sobre los criterios de determinación de la residencia habitual y del domicilio fiscal pero presentan un problema básico: son útiles para determinar cuándo una persona reside o está domiciliada en el País Vasco o, mejor dicho, para determinar cuándo no está sometida al régimen fiscal común, salvo –y ello resolvería el problema normativo pero quizá no el aplicativo- que se considere que las reglas de domiciliación y residencia del art. 43 del Concierto deben ser transpuestas por las Juntas Generales y las Diputaciones Forales sustituyendo simplemente la referencia al País Vasco por la referencia a su propia demarcación territorial²⁷⁹.

No obstante, la solución no es tan simple como parece ni la mera transposición –aunque así se ha hecho- elimina la ausencia de posibles conflictos como lo demuestran dos hechos elegidos al azar: de un lado, la existencia de reglas idénticas en el Concierto y en el Texto Refundido de la Ley estatal del IRPF para determinar la residencia habitual de las personas físicas no enerva la posible existencia de discrepancias sobre la domiciliación de contribuyentes en este impuesto o de controversias entre las Diputaciones Forales y el Estado, como demuestra la referencia contenida en el art. 66 del Concierto al tratar de las funciones de la Junta Arbitral; por otro lado, es posible imaginar hipótesis donde puede ser complicado determinar

²⁷⁹ El problema no deriva del Concierto, sino de la obsesión del Gobierno del Estado de transponer al Concierto las reglas sobre residencia y domicilio fiscal previstas para las Comunidades de régimen común con ocasión de la fijación del punto de conexión para los tributos cedidos, que constituyen un desatino y que provocan problemas entre éstas. Los puntos de conexión establecidos por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre y los previstos en el Concierto son prácticamente similares, salvo evidentemente en el Impuesto sobre Sociedades donde no hay cesión a las Comunidades de régimen común.

territorialmente la residencia habitual de una persona física, que puede ser residente en el País Vasco desde la perspectiva del Concierto y no serlo en ninguno de los tres territorios históricos, por paradójica que parezca la circunstancia²⁸⁰.

Y las cuestiones conflictivas se pueden multiplicar a la vista de los nuevos impuestos concertados; así en el caso de personas físicas no residentes en España (en principio sujetos pasivos del IRNR) que, sin embargo, ejerciten la opción de tributar por el IRPF conforme la opción reconocida por el art. 21 del Concierto²⁸¹.

En todo caso, se trata no de seguir planteando ejemplos sino de determinar la existencia o no de mecanismos arbitrales para dirimir estos eventuales conflictos. Como hemos apuntado, debería ser el Parlamento vasco quien en el ejercicio de sus facultades estatutarias de coordinación y armonización estableciese las normas y los órganos apropiados al efecto. No obstante, carecemos de instancia arbitral para la resolución de los conflictos. En efecto, ni la Comisión Arbitral –por razones elementales derivadas del hecho de que su función, conforme el art. 39 del EAPV, es decidir conflictos de competencia entre la CAPV y los territorios históricos, no de éstos entre sí- ni el Consejo Vasco de Finanzas Públicas contemplado en el art. 28 de la LTH –cuya función principal es la de aprobar la metodología y proponer los criterios de distribución de las aportaciones de los territorios históricos a la Hacienda General del País Vasco- tienen competencia alguna sobre estos eventuales conflictos.

Por razones elementales, derivadas de las competencias armonizadoras de la CAPV, tenemos que acudir a la Ley de 30 de mayo de 1989, de armonización, coordinación y colaboración fiscal –ya examinada- que crea el Órgano de Coordinación Tributaria (arts. 16 y 17). Dicho órgano (como vimos en su momento) está compuesto por seis representantes –tres propuestos por el Gobierno vasco (uno de los cuales actuará como presidente) y un representante por cada una de las tres Diputaciones forales- y adoptará sus decisiones por mayoría absoluta. No obstante, carece de facultades arbitrales o de resolución no judicial de conflictos, puesto que sus

²⁸⁰ Pensemos en una persona física viuda y con tres hijos mayores de edad; dicha persona no tiene en el País Vasco su vivienda habitual pero ha residido en el mismo durante el año natural un total de 210 días (y 155 en territorio común o en el extranjero). Sus rentas provienen de una cartera de valores que posee y que le generan rendimientos del capital mobiliario (dividendos) y ganancias patrimoniales. Cada uno de sus tres hijos mayores de edad reside en un territorio histórico distinto, y convive con ellos un número igual de días (es decir 70 días en Araba y el mismo número en Bizkaia y en Gipuzkoa). En los ejercicios precedentes no ha declarado residencia en el País Vasco a efectos del IRPF y, para complicar aun más la cuestión, tampoco en el resto del Estado porque, hasta su jubilación, ha vivido en Francia. De acuerdo con el Texto Refundido del IRPF estatal esta persona es residente en España y de acuerdo con el Concierto es residente en el País Vasco pero ¿alguien puede determinar qué Diputación Foral es competente para la exacción del IRPF?

²⁸¹ El problema se plantearía igualmente en caso de no ejercicio de la citada opción, pero la relevancia sería puramente recaudatoria y no normativa, dado que el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es un tributo concertado de normativa común.

funciones se centran más en la labor de coordinación y de colaboración que en la de armonización. En efecto, entre sus funciones están las de impulsar la coordinación y la colaboración entre las Diputaciones forales de cara a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria; elaborar los informes que le sean solicitados por los órganos e instituciones de la CAPV o de los territorios históricos; publicar el informe anual integrado de la Hacienda vasca y emitir el informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias tributarias que hayan sido objeto de armonización por el Parlamento vasco. Y aunque esta última función es relevante, ciertamente carece de trascendencia en punto a la resolución de conflictos, puesto que actuará en su caso como medida preventiva, pero no como medida dirimente.

Como vemos, el Organismo de Coordinación Tributaria del País Vasco carece de funciones arbitrales y su función se centra fundamentalmente en mejorar la coordinación y colaboración entre los territorios históricos; así, por ejemplo, tiene una participación importante en la elaboración de planes conjuntos de inspección (art. 13), e informa con carácter preceptivo, las consultas vinculantes formuladas por los contribuyentes (art. 14). En resumen y salvando las distancias (que veremos al tratar de las medidas preventivas), guardan sus funciones un cierto paralelismo con las previstas en el Concierto para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con dos salvedades fundamentales: carece de potestades para la resolución de las consultas –vinculantes o no-, potestades que sí se reconocen a la Comisión prevista en el Concierto; además, sus facultades de evaluación de los proyectos normativos tributarios de los territorios históricos –previa a su aprobación- quedan restringidas a aquéllos que versen sobre materias que hayan sido objeto de armonización por parte del Parlamento vasco, es decir, que tiene una competencia limitada.

En fin, para concluir este epígrafe, creemos necesario que se cree una Junta Arbitral –cuya composición no nos atrevemos a aventurar- que resuelva (si llegan a producirse) conflictos de competencias entre los territorios históricos o discrepancias entre ellos sobre domiciliación, cifra relativa de negocios, etc de contribuyentes que operen exclusivamente en el País Vasco, ya que por muy buena voluntad que pongan las Diputaciones Forales y por muy depuradas técnicamente que sean las Normas Forales dictadas por las Juntas Generales de los territorios históricos, los conflictos pueden aflorar y no hay instancia arbitral interna que los resuelva. Y piénsese que esta medida no sólo será buena para las Administraciones implicadas sino, sobre todo, para el contribuyente el cual puede estar disconforme con los actos de gestión dictados por una Diputación Foral por considerar que la competencia corresponde a otra y, evidentemente, sólo le cabe la vía del recurso a los tribunales de justicia, previo agotamiento de la vía administrativa.

B) Los mecanismos preventivos de resolución de conflictos.

Parece evidente que la mejor forma de evitar un conflicto es adoptar las medidas preventivas que impidan la materialización del mismo. En este sentido, tanto el Concierto como la normativa del País Vasco regulan medidas y establecen órganos tendentes a prevenir los mismos, si bien medidas y órganos no pueden tener, en principio, la fuerza suficiente para oponerse a las pretensiones de las instituciones que se creen competentes para regular una determinada materia tributaria o para regularla en un determinado sentido. En este punto –y lo iremos desgranando posteriormente- es dudoso jurídicamente que el informe negativo de un órgano administrativo –salvo que sea preceptivamente vinculante- pueda servir de muro de contención infranqueable a la decisión soberana de un gobierno (vasco o estatal) o de un Parlamento (vasco, estatal o foral) de cara a presentar un proyecto de ley o a aprobar una disposición con dicha fuerza o para que las Diputaciones aprueben los pertinentes Decretos forales. Y ello debido a que la potestad de enjuiciamiento no corresponde a Comisiones o Juntas (por muy paritarias que sean o por la exigencia de la unanimidad para la adopción de sus acuerdos), sino a los tribunales de justicia.

Y porque el ejercicio de la potestad legislativa y reglamentaria corresponde a las instituciones previstas en la CE, en el EAPV y en la normativa institucional de los territorios históricos, por encima de consideraciones técnicas que puedan realizar determinados órganos. De tal manera que, reiteramos, sólo si el informe del órgano con facultades evaluadoras o informadoras de carácter preventivo, ha de ser imperativamente positivo, se podrá suspender el procedimiento legislativo o reglamentario; el asesoramiento o el enjuiciamiento técnico sobre la adecuación a la legalidad de un proyecto normativo no puede sustituir a la decisión de política legislativa de continuar o no con la tramitación del mismo. Y aunque esta reflexión está pensando en la intervención de la Comisión de Coordinación prevista en el Concierto es extensible –con matices muy importantes- a la Comisión Arbitral contemplada en el EAPV y al Organo de Coordinación Tributaria previsto en la Ley de Armonización vasca de 1989.

Por razones de coherencia sistemática seguiremos un esquema similar al del epígrafe anterior, es decir, nos referiremos en primer lugar a los mecanismos preventivos para la resolución de futuros conflictos entre los territorios históricos y el Estado, para seguir con los mecanismos de idéntica naturaleza previstos en la normativa del País Vasco, incluyendo en los mismos los existentes –si los hubiere- para prevenir conflictos no entre la CAPV y los territorios históricos, sino entre éstos.

Como veíamos al tratar de los límites derivados del Concierto, el art. 4 de éste impone a las instituciones de los territorios históricos (no al Gobierno vasco) y a la Administración estatal el deber de presentar con antelación los proyectos de

disposiciones normativas en materia tributaria²⁸². Si como consecuencia del intercambio de información se produjeran observaciones respecto de las propuestas normativas, la Administración que las formule puede optar por remitir un escrito motivado (aspecto interno que no está regulado y que por tanto carece de interés) o solicitar la reunión de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa²⁸³. Dicha Comisión, instada de forma motivada, se reunirá en el plazo máximo de quince días con un doble objetivo: analizar la adecuación de la propuesta al Concierto (entendemos que es un puro análisis técnico que no puede entrar en el ejercicio de facultades discrecionales de las Administraciones implicadas) y, caso de apreciar divergencias, intentar (“con anterioridad a la publicación de las normas”) propiciar un acuerdo entre las partes sobre las discrepancias existentes en relación al contenido del proyecto controvertido.

El papel de la Comisión en este punto tiene escasa trascendencia desde el plano jurídico porque, a nuestro juicio, el Concierto le asigna un papel plano como órgano preventivo. En efecto, su intervención no es obligatoria, sino rogada por alguna Administración, es decir que no hay informe preceptivo de la misma, subsumible en el procedimiento legislativo o reglamentario. Junto a ello, no hay, propiamente, acto administrativo (o al menos no se especifica) en el que se plasme el *análisis* (sic) que realiza una vez solicitada su convocatoria. Y, por último, la fórmula empleada por el Concierto (“intentará propiciar”) la sitúa más como un amigable componedor que como un órgano administrativo de carácter consultivo, característica ésta que no tiene en este punto concreto. Como se deduce claramente del art. 64.a) del Concierto, la intervención de la Comisión no paraliza ni suspende el procedimiento de aprobación de la norma. A lo más que cabría llegar desde el análisis jurídico del precepto es a determinar que la Administración implicada no podrá ordenar la publicación de la norma controvertida hasta que no haya pasado el plazo máximo de los quince días, e incluso esta conclusión sería dudosa, porque el incumplimiento del plazo por parte de la Administración del Estado o de los territorios históricos no supone, a nuestro juicio, vicio de nulidad.

Por otro lado, obsérvese como hay una aparente contradicción en el propio art. 64.a) y entre éste y el art. 4 del Concierto, ya que éste y la introducción del primero se refieren a proyectos normativos, pero cuando interviene para propiciar

²⁸² Esta previsión se contenía con anterioridad en el art. 5.Dos del Concierto de 1981 pero la comunicación se refería no sólo a los proyectos sino también a las normas fiscales ya aprobadas pero pendientes de su entrada en vigor.

²⁸³ Con funciones ampliadas respecto de la Comisión coordinadora prevista en el art. 40 del Concierto de 1981, respecto de la que se mantiene la composición paritaria. De forma expresa la Comisión coordinadora no tenía atribuidas funciones de mediación o arbitraje en caso de discrepancias sobre proyectos normativos, salvo que se entendiera cubierta esta función por la genérica de “emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno vasco, las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral”.

acuerdos la Comisión la norma ya está aprobada y pendiente sólo de su publicación en el Boletín Oficial correspondiente.

En definitiva, creemos que esta función preventiva no cubre las exigencias mínimas y debería replantearse su configuración, respetando siempre las facultades de los territorios históricos y del Estado en el ejercicio de sus potestades legislativas.

Conflictos pueden presentarse también entre los territorios históricos de la CAPV y los territorios históricos en el caso, como vimos, de que el ejercicio por la primera de las facultades de armonización fiscal que le reconoce el Estatuto y el Concierto pueda ser considerado por éstos como un atentado contra los derechos que, sobre los tributos concertados, les reconocen dichas normas. En teoría también cabe la existencia de conflictos a la hora de determinar la metodología o la cuantificación de las aportaciones de los territorios históricos al Presupuesto de la CAPV, pero prescindiremos de su examen porque no se trataría de conflictos de competencias, sino de divergencias sobre la aportación que habrán de resolverse en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas con carácter previo a la remisión por éste al Gobierno vasco del preceptivo informe metodológico que sirva para la formación del proyecto de Ley que aquél ha de remitir al Parlamento de conformidad con el art. 22.8º de la LTH.

Centrándonos en los conflictos potenciales anudados a la armonización interna, conviene examinar la existencia de medidas preventivas y órganos enderezados a su resolución. Y, en este punto, nos encontramos con una solución y con un conflicto concurrential. En efecto, la solución nos la ofrece el art. 17.b) en relación con el art. 11 de la Ley vasca de 30 de mayo de 1989, de armonización, que atribuye al Organismo de Coordinación Tributaria la función de emisión del informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por Ley del Parlamento vasco o por la propia Ley de 1989, previéndose a tal efecto que los territorios históricos remitirán al Organismo de Coordinación no el proyecto sino el anteproyecto normativo antes de proponerlo al órgano (Juntas Generales o Diputaciones Forales) a quien corresponda su aprobación.

Obsérvese que, a diferencia de lo que ocurre con la Comisión de Evaluación prevista en el Concierto, la comunicación de los proyectos normativos no es bilateral sino unilateral, es decir, el Gobierno vasco no está obligado a remitir al Organismo de Coordinación Tributaria los proyectos de ley donde se concreta la armonización prevista en la Ley de 1989 (es decir, los proyectos que fijan el famoso “cuando proceda”, antes examinado).

En el plano procedimental, el art. 11 de la Ley vasca de armonización sienta que el informe se emitirá en el plazo máximo de treinta días, estableciendo un silencio positivo si transcurre dicho plazo sin haberse pronunciado. De igual manera se establece un procedimiento de urgencia en la tramitación que reduce a diez días el

plazo para la emisión del informe²⁸⁴, aunque en este supuesto entendemos que no juega el silencio positivo, sino que se requiere pronunciamiento expreso del Organo de Coordinación.

El mecanismo preventivo que examinamos tiene dos objeciones fundamentales; se guarda silencio sobre el carácter vinculante o no del informe del Organo y se omiten las consecuencias jurídicas derivadas de un eventual informe negativo. Ante el silencio en estas dos cuestiones básicas y aplicando principios generales del Derecho Administrativo, cabe entender que la remisión del anteproyecto por parte de los territorios históricos es preceptiva y obligatoria, constituyendo su omisión un vicio esencial del procedimiento de aprobación de determinadas disposiciones forales de naturaleza tributaria (en concreto, sólo las que se refieran a materias armonizadas por el Parlamento vasco); ello no obsta para que, en caso de informe negativo, las Juntas Generales o las Diputaciones Forales no puedan seguir tramitando el anteproyecto de disposición normativa y aprobarlo conforme el procedimiento derivado de la norma institucional básica del territorio histórico en cuestión.

A esta conclusión se llega no sólo en base a los citados principios generales del orden administrativo sino también si comparamos la intervención del Organo de Coordinación y la intervención de la Comisión Arbitral prevista en el Estatuto de Autonomía y regulada en su ley específica a la que deberemos acudir para resolver el potencial conflicto que puede suscitarse entre órganos preventivos. En efecto, si el legislador vasco hubiera querido que el informe del Organo de Coordinación suspendiera el procedimiento de tramitación del anteproyecto o que dicho informe fuera no sólo preceptivo sino también vinculante así lo hubiera hecho constar de forma expresa, como se hace en la Ley 13/1994, de 30 de junio reguladora de la Comisión Arbitral. Del hecho de que se haya seguido una solución asimétrica entre ambas normas se desprende que el legislador vasco no ha querido dotar al Organo ni a su informe de las características jurídicas que informan a la Comisión Arbitral y a sus intervenciones preceptivas.

Pero, además, de la solución –llena de interrogantes- derivada de la intervención –parcial, porque no afecta a todos los proyectos normativos- del Organo de Coordinación Tributaria, encontramos también conflictos latentes, uno de posible superposición de órganos y otro derivado de la institución competente para la determinación de cuáles de los anteproyectos normativos de los territorios históricos han de remitirse al citado Organo para que evacue su informe. Comenzaremos por la segunda cuestión conflictiva que tiene un carácter eminentemente subjetivo: ¿quién determina que un anteproyecto debe ser remitido al Organo de Coordinación? La cuestión sería irrelevante si se hubiera ordenado la remisión de todos los anteproyectos de los territorios históricos reguladores de los tributos concertados, pero

²⁸⁴ El procedimiento de urgencia puede ser activado por solicitud conjunta de las tres Diputaciones Forales o cuando lo solicite una de ellas y se aprecie dicha urgencia por el propio Organo

como hemos visto la Ley de 1989 no extiende objetivamente su ámbito sino a los que se refieran a materias objeto de armonización interna por el Parlamento vasco, con lo que el potencial conflicto interpretativo queda servido.

En este sentido, el art. 11 de la Ley de armonización establece, con carácter imperativo, que las Diputaciones Forales remitirán al Organo de Coordinación los anteproyectos de disposiciones normativas que se encuentren sometidos a la emisión del preceptivo informe, con lo que parecen ser aquéllas las que pueden decidir, discrecionalmente, si un anteproyecto se remite o no al Organo en base a la consideración de que el mismo se encuentre afectado por las normas armonizadoras dictadas por el Parlamento vasco. Amén de este juicio subjetivo, existe una consideración objetiva que no debemos perder de vista y es que los anteproyectos a remitir serán, exclusivamente, aquellos sobre los que existan normas armonizadoras concretas y singulares, de tal manera que la mera habilitación a las Leyes del Parlamento vasco, sin que dicha habilitación se haya materializado, constituye presupuesto necesario pero insuficiente para ordenar la remisión.

Mayor importancia puede tener el solapamiento de órganos consultivos y/o arbitrales (el Organo de Coordinación carece, a nuestro juicio, de este carácter) en relación con los proyectos normativos que en materia tributaria puedan elaborar los territorios históricos o el Gobierno vasco, puesto que podríamos encontrarnos con zonas secantes donde habría que perfilar la posibilidad de intervención de la Comisión Arbitral prevista en el art. 39 del Estatuto. En pura teoría jurídica, Comisión Arbitral y Organo de Coordinación Tributaria se excluyen mutuamente en base a consideraciones puramente competenciales y no sólo derivadas del distinto reconocimiento jerárquico –estatutario la primera y mediante ley autonómica el segundo- que una y otro tienen.

En efecto, los conflictos de competencias se sustanciarían con la intervención de la Junta Arbitral, mientras que la adecuación de los proyectos normativos de los territorios históricos a las normas armonizadoras del Parlamento vasco requerirían informe del Organo de Coordinación Tributaria; teniendo en cuenta la inexistencia potencial de conflictos de competencia en relación con los tributos concertados de normativa autónoma –únicos en los que cabe la armonización autonómica- la eventual colisión parece imposible, máxime si tenemos en cuenta que la Ley de Armonización de 1989 señala en su Exposición de Motivos que “se trata de un órgano específico, con unas funciones concretas, de manera que pase a formar parte del conjunto de órganos, cada uno con sus funciones propias, que configuran el soporte de la acción operativa en diferentes ámbitos de la Comunidad Autónoma”.

La teoría es correcta, pero cabe plantearse qué ocurre si un territorio histórico considera que, bajo el paraguas de las competencias armonizadoras, el Gobierno vasco propone un proyecto de ley que invade (minimiza o anula) sus competencias sobre los tributos concertados o sobre el régimen de las Haciendas locales, por citar algunas cuestiones concretas. O, a la inversa, y la hipótesis es más factible, cabe plantearse qué ocurre si las Diputaciones Forales preparan anteproyectos normativos para establecer recargos sobre impuestos concertados de normativa autónoma, puesto que la competencia de la CAPV en este punto no excluye, a nuestro juicio, la

posibilidad de que sean los propios territorios históricos –como ya adelantamos– quienes establezcan los mismos, puesto que se trata de una potestad que ni el Estatuto, ni el Concierto, ni las leyes del Parlamento vasco niegan a dichos territorios y puesto que los recargos son impuestos propios de la entidad que los establece.

Bajo esta premisa entendemos que en las conflictos de competencia, *stricto sensu*, entre los territorios históricos y la CAPV o a la inversa, prima la intervención preventiva de la Comisión Arbitral frente al Organo de Coordinación Tributaria y ello aunque se trate de conflictos anudados al ejercicio de las facultades armonizadoras por parte de la CAPV. Ni que decir tiene que esta primacía hay que predicarla en relación con eventuales conflictos competenciales en materia tributaria entre la CAPV y los territorios históricos que no vayan anudados a la pretensión de ejercicio por parte de la primera de facultades armonizadoras, dada la especialización objetiva del Organo de Coordinación Tributaria en este punto.

Y conviene tener presente que la Comisión Arbitral sólo resuelve conflictos de competencias, es decir no puede entrar a dirimir las divergencias que se produzcan en torno a la distribución de competencias, puesto que ello constituye terreno exclusivo de la jurisdicción contencioso-administrativa o, en su caso, de la constitucional, como bien expresa la Exposición de Motivos de su Ley reguladora. Junto a ello hay que tener en cuenta que la función preventiva de la Comisión Arbitral no se extiende (a diferencia de lo que sucede con el Organo de Coordinación Tributaria) a cualesquiera clase de proyectos normativos, sino exclusivamente a proyectos y proposiciones de ley en tramitación ante el Parlamento vasco y a los mismos proyectos y proposiciones en tramitación ante las Juntas Generales (art. 2 de su Ley reguladora). Quedan, en consecuencia, excluidos los proyectos normativos del Gobierno vasco y de las Diputaciones Forales que hayan de adoptar la forma de Decreto²⁸⁵. Con ello, la normativa autonómica reafirma diferencias básicas entre las funciones preventivas de la Comisión Arbitral y del Organo de Coordinación Tributaria.

La intervención preventiva de la Comisión Arbitral se centra en su conocimiento de las denominadas cuestiones de competencia (no confundir con conflictos) a través del procedimiento regulado en los arts. 44 y ss de la Ley de 30 de junio de 1994; a diferencia de lo que ocurre en el caso de Organo de Coordinación Tributaria, la impulsión del procedimiento es dual, es decir, que puede ser instado tanto por las Juntas Generales o por las Diputaciones forales frente a proyectos o proposiciones de ley como por el Parlamento o por el Gobierno vasco (arts. 45 y 46) frente a proyectos o proposiciones que hayan de revestir, caso de aprobarse, la naturaleza de Normas Forales²⁸⁶. El legislador autonómico es mucho más respetuoso con el procedimiento

²⁸⁵ Y, teniendo en cuenta la literalidad del precepto, también los proyectos de Decreto Foral Legislativo y de Decreto Foral-Norma, con independencia de que éstos últimos, tras su aprobación, hayan de someterse a ratificación por las Juntas Generales (caso de Gipuzkoa, que es el ejemplo que hemos venido manejando en el texto principal).

²⁸⁶ Obsérvese cómo se excluye el planteamiento de la cuestión de competencia respecto de proyectos de Decreto u Orden, sean autonómicos o forales.

administrativo que el Concierto Económico en lo que se refiere a órganos competentes para plantear la cuestión, tramitación, plazos de resolución y otras cuestiones en las que no entraremos por razones de espacio y de metodología, puesto que no estamos ante una Comisión específicamente dedicada a la prevención de cuestiones derivadas del régimen tributario de los territorios históricos.

El planteamiento de la cuestión de competencia suspende, de forma automática²⁸⁷, la tramitación de la iniciativa legislativa o normativa, salvo que la Comisión Arbitral decida excepcionalmente levantar –de modo total o parcial- la suspensión automática, a petición de los órganos señalados en el art. 51.

Por último, para no enredarnos en cuestiones procedimentales, conviene señalar que si la decisión de la Comisión Arbitral determina que el proyecto o la proposición es contraria a las competencias autonómicas y/o forales, el órgano proponente (Gobierno vasco o Diputación Foral afectados) deberá proceder a su retirada (art. 55 de la Ley de 1994), salvo que la decisión considere que el proyecto o proposición son contrarios al EAPV en cuyo caso habrá de realizarse la pertinente adaptación si el proponente quiere continuar con el procedimiento legislativo o normativo.

El enjuiciamiento de estas medidas, someramente expuestas, podría ser muy negativo (suspensión automática, retirada de los proyectos normativos como consecuencia de la decisión de la Comisión Arbitral, etc.) si no fuera por una cuestión que, por su trascendencia no puede pasar desapercibida y es que, como vimos, la Comisión Arbitral *sustituye* al Tribunal Constitucional en la resolución de los conflictos (y aquí está bien utilizado el término) de competencia entre la CAPV y los territorios históricos, de acuerdo con lo prevenido en la Disposición Adicional Cuarta de la LOTC, de forma que la norma autonómica no hace sino transponer (con alguna variación significativa) lo dispuesto en los arts. 60 y siguientes de la meritada Ley Orgánica en relación con los conflictos de competencia. Ciertamente se nos puede reprochar que no respetemos la terminología y la hermenéutica puesto que en este epígrafe no estudiamos los conflictos sino las cuestiones de competencia, previas a la producción, si la norma se aprueba, del eventual conflicto.

Realmente la norma autonómica entremezcla con notable habilidad y precisión técnica el recurso previo de inconstitucionalidad (ya desaparecido en la LOTC) con los conflictos de competencias, arbitrando un procedimiento irreductible a los esquemas deducibles del art. 161.2 de la CE (puesto que no opera sobre normas ya aprobadas sino sobre proyectos normativos y puesto que la suspensión automática –en principio- opera sea quien fuere la institución impugnante –Parlamento vasco o Juntas Generales-) así como a los esquemas del conflicto de competencia regulado, en sus diversas modalidades, en los arts. 59 a 72 de la LOTC.

²⁸⁷ Salvo en el caso de proyectos de Ley o de Norma Foral de Presupuestos Generales, cuestión que tiene, por conexión, indudable relevancia en la materia tributaria.

Únicamente, tras la reforma introducida en dicha norma en 1999 quedaría fuera de la competencia de la Comisión Arbitral el conocimiento de los conflictos en defensa de la autonomía local a los que hemos hecho alusión con anterioridad.

En fin, como puede observarse la Comisión Arbitral no guarda relación alguna, examinando sus funciones, con la Junta Arbitral prevista en el Concierto (puesto que dicha Comisión posee auténticas facultades jurisdiccionales, arbitrales y preventivas) ni tiene nada que ver con el Organo de Coordinación Tributaria vasco, lo cual no empece, y por ello hemos dedicado unas breves líneas a determinar su naturaleza, que puedan existir zonas –no delimitadas correctamente por el legislador- donde, en materia tributaria pudiera plantearse una eventual concurrencia de ambos entes, concurrencia que habrá de ser resuelta, en dicha materia, de acuerdo con las pautas suministradas anteriormente; sólo cuando del ejercicio potencial (a través de las correspondientes proposiciones normativas) de las potestades armonizadoras del País Vasco en relación con el régimen tributario de los territorios históricos se susciten cuestiones de competencia deberá intervenir la Comisión Arbitral prevista en el art. 39 del EAPV con las consecuencias que dicha intervención tiene. En caso contrario, es decir, cuando el ejercicio de las facultades armonizadoras no afecte a las competencias de los territorios históricos, la intervención corresponderá al Organo de Coordinación Tributaria.

Nos resta, para concluir este epígrafe, referirnos a las eventuales medidas preventivas enderezadas a solventar cuestiones de competencia entre los propios territorios históricos y en este punto la conclusión es parecida a la que planteábamos a la hora de determinar los mecanismos arbitrales o jurisdiccionales, es decir, que en principio no existe ningún órgano horizontal (sin participación del Gobierno vasco) donde puedan dirimir sus divergencias.

Pero tampoco existen órganos verticales, porque ni la Comisión Arbitral ni el Organo de Coordinación Tributaria tienen entre sus funciones las de prevenir conflictos entre los territorios históricos derivados de proyectos normativos. En efecto los arts. 45 y 46 de la Ley reguladora de la Comisión Arbitral son claros al respecto y las Juntas Generales no pueden plantear cuestiones de competencia frente a proposiciones normativas de otro territorio histórico, ya que sólo cabe frente a proyectos o proposiciones de ley.

Tampoco esta función preventiva puede predicarse del Organo de Coordinación Tributaria, como lo demuestra el elenco de funciones que establece el art. 17 de la Ley de 30 de mayo de 1989, de forma que, inexistente la vía preventiva, tendrán que acudir a la vía jurisdiccional, puesto que la vía arbitral creemos que no cabe a la vista de la regulación de los conflictos de competencia en la norma reguladora de la Comisión Arbitral, de forma que ésta tampoco sería competente para dirimir dichos conflictos.

C) La resolución de conflictos tributarios entre los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Como veíamos en epígrafes precedentes, la normativa estatal y autonómica prevé mecanismos de resolución y de prevención de conflictos cuando éstos se suscitan entre una Diputación Foral y una Comunidad Autónoma (véase el Concierto) o entre aquélla y el Gobierno vasco (véase el papel de la Comisión Arbitral y del Órgano de Coordinación Tributaria). En apariencia, los eventuales conflictos con Navarra se resolverían por la Junta Arbitral prevista en el art. 65 del Concierto, toda vez que Navarra es una Comunidad Autónoma, con el calificativo de Foral. Sin embargo, a este tesis se opone un hecho fundamental y es la existencia de un Convenio con Navarra (Ley 25/2003, de 15 de julio en su redacción vigente) que establece –en relación con los tributos convenidos- un mecanismo de resolución de conflictos similar al previsto en el Concierto y atribuye la competencia a un órgano –la Junta Arbitral- cuya composición es igual a la del Concierto. Y evidentemente si surgiera un conflicto entre la CFN y una Diputación Foral sobre la aplicación de los puntos de conexión, sobre domiciliación de contribuyentes, sobre volumen de operaciones en el régimen de cifra relativa de negocios, etc., se plantearía el problema de determinar cuál de las dos Juntas Arbitrales es la competente para su resolución, puesto que ambas podrían invocar legítimamente sus derechos.

El Convenio con Navarra, en su art. 51, determina la competencia de la Junta Arbitral, entre otras funciones, para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Foral y para resolver los conflictos entre ésta “y la Administración de una *Comunidad Autónoma*” (sic) en relación con los mismos hechos y cuestiones a que se refiere el art. 66 del Concierto.

Parece evidente que en relación con los tributos concertados o convenidos no se va suscitar conflicto alguno entre la CAPV y la CFN por la sencilla razón de que la concertación atribuye el poder tributario a los territorios históricos y no a la Comunidad Autónoma. Pero ello, de consuno con la redacción del Convenio y una interpretación literal del término Comunidad Autónoma, no permite concluir que los conflictos habrán de resolverse, en todo caso, por la Junta Arbitral prevista en el Concierto, puesto que el Convenio sólo prevé la intervención de su Junta Arbitral en caso de conflictos o divergencias con el Estado o con una Comunidad Autónoma, pero no con otros territorios forales, empleando esta expresión en el sentido que le hemos dado, deducible de la CE.

El problema –dejando cuestiones políticas al margen- viene suscitado por la incomunicación absoluta en el plano normativo entre Convenio y Concierto, de tal manera que desde Navarra los territorios históricos serían territorio común mientras que para el Concierto la Comunidad Foral ostentaría también dicha condición. Y el problema tiene un aspecto positivo y otro negativo: el positivo viene dado por el mimetismo casi absoluto entre los puntos de conexión y las capacidades normativas deducibles de ambas normas que dificulta técnicamente (pero no erradica de modo absoluto) la aparición de conflictos; el negativo viene dado por una circunstancia

geográfica y es la condición de territorios no sólo forales sino también limítrofes, lo que facilita la domiciliación de personas o de entidades en unos u otros. Y conviene precisar que en algunos impuestos, los conflictos pueden plantearse no sólo con carácter bilateral desde el punto de vista recaudatorio sino también trilateral – interviniendo en este punto el Estado como sujeto con competencias normativas pero sin competencias recaudatorias-.

En efecto veíamos anteriormente cómo el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma (para Navarra también aunque no se utilice esta expresión) pero en determinados supuestos su exacción se realizará aplicando la normativa común, en concreto para sociedades domiciliadas en el País Vasco o en Navarra con volumen de operaciones superior a seis millones de euros pero que realicen como mínimo el 75% de dichas operaciones en territorio común. En este sentido, una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, que superase el volumen de facturación exigido, y que realizara el 24% de sus operaciones en el País Vasco y el 76% restante en Navarra tributaría a la Hacienda foral de su domicilio fiscal en proporción al volumen de operaciones pero aplicando la normativa estatal –puesto que eso es lo que se deduciría del Concierto-. A la inversa el ejemplo operaría de igual manera, es decir que la sociedad domiciliada en Navarra que realiza en dicho territorio el 24% de sus operaciones y el 76% restante en territorio vasco tributaría aplicando la normativa común puesto que el Convenio permite llegar a la misma conclusión.

En ambos supuestos, una sociedad que no opera en territorio de régimen común, y que realiza exclusivamente sus operaciones en territorios forales –de acuerdo con la definición que, como vimos, se desprende de la CE- se ve obligada a aplicar la normativa del Estado²⁸⁸. Y, por ello hemos ajustado los porcentajes, ¿qué ocurre si alguna de las Administraciones implicadas o la sociedad discrepan del volumen realizado en cada territorio?, ¿qué instancia arbitral es la competente, la vasca, la navarra o ninguna de las dos?

¿Qué ocurre con las personas físicas (supuesto no infrecuente) que tienen su residencia habitual en un territorio histórico pero la mayor parte de sus ingresos se obtienen en Navarra o a la inversa? En materia de gestión, ¿la comunicación de datos con trascendencia tributaria se realiza de forma bilateral o han de pasar necesariamente por el Estado, ante la inexistencia de obligaciones horizontales Navarra-CAPV?

Alteraciones en la normativa aplicable y conflictos se pueden producir también en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puesto que, a diferencia del Concierto vasco, el Convenio con Navarra no exige que el causante o el donatario hayan

²⁸⁸ Con el perjuicio que le supone no poderse acoger a los incentivos fiscales establecidos en las normas vascas o navarras del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta que las inversiones se habrán localizado geográficamente en los territorios donde opera.

adquirido la residencia en dicho territorio con un plazo superior a cinco años para que se aplique la normativa foral y no la de territorio común²⁸⁹.

En todo caso no se trata de determinar la existencia de conflictos potenciales – que puede haberlos como demuestran los ejemplos antedichos- sino de determinar los mecanismos de resolución de los mismos, partiendo de dos hechos incontrovertibles: que las dos Juntas Arbitrales no pueden ser al mismo tiempo competentes y que existe una asimetría formal entre las normas reguladoras de los tributos concertados o convenidos en los territorios históricos (normas procesalmente reglamentarias) y en Navarra (Leyes forales).

Empero conviene reiterar que los mecanismos de solución de conflictos competenciales entre territorios forales aparecen resueltos bajo un prisma vertical y no horizontal por nuestro ordenamiento, es decir, con la intervención del Estado, ya que así se deduce de la presencia de representantes por él propuestos en ambas Juntas Arbitrales. Conflictos y mecanismos resolutorios que tienen su origen en una confusión histórica que pervive en las recientes Leyes del Concierto y del Convenio: de forma muy simple y perdón por la insistencia, Navarra es, para el Concierto, territorio común y la misma denominación cabe atribuir al País Vasco desde la perspectiva del Convenio.

Este dato hace que, desde la perspectiva del ordenamiento estatal -donde ambas normas se integran- no se prevea la existencia de conflictos horizontales o entre territorios forales, o, mejor dicho, que éstos se planteen y solucionen como conflictos que no se producen entre territorios forales sino entre el Estado (como representante del territorio común) y cualesquiera de aquellos, siendo éste quien asumiría teóricamente la *defensa* y representación del territorio foral implicado; se niega, pues, la posibilidad de que los conflictos se diriman de forma directa y sin mediación estatal por los interesados, porque no existe una Junta Arbitral compuesta paritariamente por representantes de las Diputaciones Forales (y, en su caso del Gobierno vasco) y representantes del Gobierno de Navarra; eventualmente se podrían incorporar representantes estatales, de forma que la Junta Arbitral fuera tripartita, a fin de evitar conflictos cuando las divergencias afecten a contribuyentes que también realicen operaciones en territorio no foral (*territorio de régimen común* stricto sensu).

Es decir que tendremos que plantearnos cómo se resuelve un eventual conflicto de competencias entre, por ejemplo, Gipuzkoa y Navarra en relación con una persona física sujeto pasivo del IRPF si ambos territorios consideran, con base en el Concierto y

²⁸⁹ Por cierto, si la Comunidad Foral es, para el Concierto vasco, territorio común, debería serlo a todos los efectos y así, por ejemplo, si el causante que fallece en territorio vasco sin haber transcurrido cinco años desde el traslado de residencia pero ésta, con anterioridad, hubiera sido en Navarra, cabría plantearse qué normativa de territorio común se aplicaría para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones, la foral navarra o la estatal.

en el Convenio, respectivamente, que son competentes para la exacción del citado tributo²⁹⁰, al verificarse en sus territorios el punto de conexión pertinente.

La Junta Arbitral prevista en el art. 51 del Convenio –compuesta por miembros designados por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía del Gobierno de Navarra– tiene, entre otras funciones, dos básicas: de un lado, resolver las discrepancias que pueden producirse respecto de la domiciliación de contribuyentes y, de otro, resolver los conflictos entre la Administración estatal y la de la Comunidad Foral “o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma” respecto de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponda a Navarra. Obsérvese que, como antes decíamos, si partimos de una interpretación ultraliteral del precepto en cuestión, la Junta Arbitral del Convenio no sería competente para resolver los conflictos que se planteen eventualmente entre la Comunidad Foral y cualquiera de los tres territorios históricos de Euzkadi, que integran la CAPV pero que no tienen el status de Comunidad Autónoma.

Por otro lado, en la práctica totalidad de los impuestos convenidos o concertados que utilizan, como punto de conexión, el criterio de la residencia o domicilio del contribuyente, las discrepancias que se produzcan en torno a esta cuestión afectarán, indefectiblemente, al propio punto de conexión del que dimana la competencia recaudatoria y normativa de las Haciendas Forales.

Dicho en otros términos, si Navarra y Gipuzkoa discrepan sobre la residencia habitual de una persona física, ello conlleva, necesariamente, un conflicto entrambos territorios sobre el punto de conexión previsto para la exacción del IRPF, ya que desde luego no puede plantearse que el Convenio y el Concierto se estén refiriendo al sexo de los ángeles cuando atribuyen dicha función a las respectivas Juntas Arbitrales²⁹¹.

²⁹⁰ Y un conflicto de este tipo puede estar servido a la vista de los criterios que, para fijar el domicilio fiscal de las personas físicas, establecen el Convenio y el Concierto y que pueden determinar que ambos territorios forales consideren que el punto de conexión determinante de su competencia normativa y recaudatoria se incardina en ellos.

²⁹¹ Evidentemente, el precepto en cuestión, y su homónimo del Concierto, permiten plantear en abstracto y antes de la aplicación a contribuyentes individuales, un conflicto sobre puntos de conexión residenciado en el plano normativo. Es decir, si Navarra o cualquiera de los territorios históricos, a la vista de una Norma Foral o de una Ley Foral aprobadas, considera que se han vulnerado sus puntos de conexión dimanantes del Convenio y/o del Concierto puede instar, ex ante, el procedimiento de resolución de conflictos previsto en el precepto citado, pero ello no empece para que el conflicto se suscite sobre la **aplicación** (sustantivo que utilizan ambas normas) de los puntos de conexión, es decir, nacida la obligación tributaria.

Queremos con ello señalar que los conflictos cuya resolución se encomienda a las respectivas Juntas Arbitrales no son sólo normativos, sino también aplicativos. Y, desde luego, no puede restringirse la vis expansiva de los arts. 51.1.b) del Convenio y 66.Uno.a) del Concierto señalando que las respectivas Juntas Arbitrales tienen, además, atribuida la función de “conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio [concierto] a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”, expresión que literalmente reproducen el art. 51.1.a) del

Por su parte, el art. 66.Uno.a) del Concierto atribuye, como vimos, a la Junta Arbitral del País Vasco idénticas funciones que el Convenio pero con un matiz que se ajusta a la peculiaridad dimanante de la titularidad del poder tributario en los impuestos concertados por los territorios históricos y no por la CAPV²⁹². Y, puesto que no cabe la competencia concurrente o compartida de las dos Juntas Arbitrales para resolver conflictos sobre puntos de conexión entre territorios forales, entre otras cosas porque si bien ello dimanaría de una lectura literal del Concierto y del Convenio, ninguna de las dos normas ha previsto la forma de resolución de un eventual conflicto entre los acuerdos de ambas Juntas Arbitrales²⁹³. Y, desde luego, no cabe argumentar que el conflicto se subsanaría a través del recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que es el único mecanismo reaccional previsto por los arts. 51.3 del Convenio y 67 del Concierto contra los acuerdos de la Junta Arbitral, ya que si esta fuera la única fórmula el Tribunal Supremo se vería, previsiblemente, obligado a resolver con carácter previo la cuestión de la competencia de ambas Juntas.

En este sentido, y a la vista del Concierto y del Convenio, nos aventuramos a señalar que la resolución –administrativa y no judicial- del conflicto entre Navarra y cualquier territorio histórico del País Vasco en materia de puntos de conexión compete a la Junta Arbitral prevista en el Concierto o, dicho en otros términos, que la prevista para el caso de Navarra no tendría competencia alguna, dada la redacción del art. 51 del Convenio y dado el carácter de *lex specialis* que tiene el Concierto a la hora de determinar el órgano competente para solventar conflictos entre Diputaciones Forales y otras Comunidades Autónomas –incluida la Foral de Navarra-. Se trata de una conclusión posiblemente no deseada por el legislador pero a la que aboca su falta de técnica jurídica depurada y la consideración de los territorios forales como compartimentos estancos, cuyos vasos comunicantes sólo pueden producirse a través del Estado.

De lege ferenda, la única solución, previa modificación de las normas implicadas en la presunta antinomia procedimental, sería, como hemos adelantado, prever un órgano arbitral tripartito que dirimiera las divergencias sobre domiciliación de contribuyentes y puntos de conexión de los tributos concertados o convenidos que se suscitaran entre Navarra y cualquier territorio histórico de los que integran la

Convenio y el art. 66.Uno.b) del Concierto. Y ello porque aunque ambas normas diferencien entre **conocer** y **resolver** conflictos no se atisba cuál sería la función concreta de la Junta Arbitral si otorgamos al verbo **conocer** una definición puramente gramatical, sin connotación jurídica adicional alguna.

²⁹² En efecto, la peculiaridad consiste en que la Junta Arbitral resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con los puntos de conexión.

²⁹³ Siguiendo el razonamiento del texto, ¿qué ocurriría si la Junta Arbitral del Concierto fallara a favor de Gipuzkoa, mientras que la Junta Arbitral del Convenio resolviera a favor de Navarra?

CAPV²⁹⁴. Alternativamente, cabría postular la constitución de una comisión bilateral formada por un número igual de representantes del Gobierno de Navarra y de las Diputaciones Forales de los territorios históricos, presidida por un Magistrado de cualquiera de los dos Tribunales Superiores de Justicia (País Vasco y Navarra, con carácter rotatorio cada tres años) y cuyas resoluciones fueran directamente impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin necesidad de llegar hasta el Tribunal Supremo.

Porque, volviendo a consideraciones de lege data, no cabe plantear que la competencia de las Juntas Arbitrales respectivas corresponderá a aquélla ante quien se inicie el procedimiento o se suscite el conflicto (lo cual constituiría una alternativa), puesto que se compadece mal con cuestiones básicas del Derecho Procesal Administrativo el que el recurrente elija, a su conveniencia, el órgano que ha de resolver la impugnación, el conflicto o la cuestión controvertida²⁹⁵. Por otro lado, y la norma es común en el art. 51.4 del Convenio y 66.Dos del Concierto, cuando se suscite el conflicto de competencias, se impone el deber a las Administraciones afectadas de comunicarlo, como ya vimos en el caso del Concierto, a los interesados que, evidentemente, no son sólo los sujetos pasivos, sino también los sujetos activos, es decir, los potenciales acreedores concurrentes de la obligación tributaria respecto de la que se suscita el conflicto sobre su punto de conexión. Es decir, si Navarra plantea un conflicto de competencias sobre el punto de conexión de un contribuyente del IRPF tendrá –y la norma del Convenio es imperativa– que comunicarlo no sólo a éste sino también al territorio histórico afectado, el cual ostenta indudablemente la condición de interesado conforme el art. 31 de la Ley 30/1992²⁹⁶. Ocurre, empero, que esta posición de interesado no satisface plenamente el ejercicio de sus derechos, puesto que lo correcto es que fuera parte algo que no cabe deducir del Convenio.

Pero entendemos, y así lo hemos manifestado anteriormente, que la notificación no determina la sumisión del territorio foral afectado al fuero de la Junta Arbitral ante la que se haya suscitado el conflicto ni tampoco enerva su derecho a plantear el correlativo conflicto ante la Junta a la que esté sometido de acuerdo con el Concierto o con el Convenio. Dicho en otros términos, si es Navarra quien plantea ante Bizkaia un conflicto de competencias tendrá que suscitarlo ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio pero ello no despoja a dicho territorio histórico del derecho a plantear idéntico conflicto –lógicamente con una pretensión centrada en su

²⁹⁴ Esta propuesta tiene, sin embargo, un flanco débil, puesto que constituiría al Estado en el árbitro de las divergencias si, como parece previsible, los representantes de los territorios históricos y de la Comunidad Foral de Navarra defendieran sus legítimos intereses.

²⁹⁵ Dicho en otros términos, no parece defendible que si el conflicto es suscitado por Navarra la competencia corresponda a la Junta Arbitral prevista en el Convenio y si lo es por Bizkaia se atribuya a la Junta Arbitral prevista en el Concierto.

²⁹⁶ A la misma conclusión hay que llegar en el caso inverso, es decir, si el conflicto es planteado frente a la Comunidad Foral de Navarra por un territorio histórico ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto, ya que aquél debe notificar a dicha Comunidad el planteamiento del conflicto.

competencia recaudatoria y normativa radicalmente opuesta a la de la Comunidad Foral- ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto.

No cabría, sin embargo, y a esta conclusión se llega desde los arts. 66 del Concierto y 51 del Convenio, que el conflicto se plantease ante la Junta Arbitral de la *otra* Administración afectada, es decir, Navarra quien no podría acudir –como postulante, pretendiente o recurrente- ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto ni, a la inversa, ninguno de los territorios históricos podría plantear sus pretensiones –en esa misma posición procesal- ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio.

Sin embargo, esta disección procesal parece dejar en nebulosa la cuestión sobre la concurrencia competencial de ambas Juntas Arbitrales, es decir, no aclara si la Administración que ha recibido la notificación del territorio foral que plantea el conflicto puede responder no compareciendo en el procedimiento administrativo iniciado sino planteando, ante la Junta a cuyo fuero se halla sometida, idéntico conflicto. Esta posibilidad abocaría a un absurdo procesal puesto que los dos territorios forales implicados –uno de los cuales ha de ser Navarra y el otro cualquiera de los tres territorios históricos- serían, recíprocamente, recurrentes y recurridos (aunque la terminología no sea muy correcta) en dos Juntas Arbitrales distintas, con las consecuencias que de ello se derivan en el caso de acuerdos divergentes por parte de ambos órganos.

Y, evidentemente, la cuestión no se puede resolver acudiendo al criterio temporal en cuya virtud quien primero plantee el conflicto arrastra a la otra institución afectada a su fuero. Por el contrario, y ante un posible caso de antinomia legislativa en el ordenamiento estatal a la hora de establecer el órgano –Junta Arbitral- competente habremos de recurrir, a la oportuna depuración normativa, que sólo puede llevarse a cabo por la vía interpretativa y bajo esta premisa metodológica hemos expuesto con anterioridad los argumentos que avalarían la vis atractiva de la Junta Arbitral prevista en el Concierto con el País Vasco., aunque la solución no sea enteramente satisfactoria.

Para concluir con este epígrafe –que interesará más a las Haciendas forales implicadas que a los contribuyentes interesados- conviene destacar una norma contenida en el art. 51.5 del Convenio²⁹⁷ y que, sin embargo, no tenía, como veíamos incidentalmente en páginas anteriores, traducción explícita en el Concierto. Dicha norma trata de resolver, de forma unilateral aunque correcta en el fondo, los efectos que -para las partes en la obligación tributaria cuya normativa aplicable y acreedor se

²⁹⁷ En concreto dicho precepto señala que “Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral”.

discuten- tiene el planteamiento de un conflicto de competencias²⁹⁸. El precepto en cuestión presenta interés por un doble orden de cuestiones: de un lado, porque confirma nuestra tesis en cuya virtud el conflicto de competencias sobre puntos de conexión se proyecta no sólo sobre normas sino sobre los efectos concretos de la aplicación de éstas a las relaciones tributarias individuales; de otro, porque permite - durante el lapso temporal que media entre el planteamiento del conflicto y su resolución por la Junta Arbitral- que la obligación tributaria tenga determinado su régimen jurídico aplicable, sin prejuzgar el fondo del asunto, en cuanto ordena las compensaciones y rectificaciones oportunas con efectos *ex tunc*.

Sin embargo, y pese al juicio positivo global del precepto, se plantean varias dudas, que intentaremos sistematizar. Así, y en primer lugar, cabe dilucidar si la solución expresa del Convenio es aplicable desde el Concierto, dado el silencio de éste; la respuesta debe ser afirmativa, ya que el planteamiento de un conflicto no puede suspender, mientras se sustancia y decide por la Junta Arbitral, la obligación tributaria y uno de sus elementos esenciales es la normativa aplicable a la misma. En segundo lugar, cabe dudar de la eficacia -limitada a las Administraciones implicadas- de las compensaciones y rectificaciones ordenadas, ya que desconoce el derecho del contribuyente a liquidar su impuesto al acreedor correspondiente de acuerdo con la normativa aplicable por éste, algo que puede ser relevante en el caso de conflictos interforales, dada la asociación entre poder recaudatorio y poder normativo²⁹⁹; de lo

²⁹⁸ En efecto, mientras se dilucida la competencia no cabe que el contribuyente se encuentre en un limbo jurídico y que no liquide sus obligaciones hasta tanto se disipe la duda sobre la Administración competente y, en muchos casos y conexo con lo anterior, sobre la normativa aplicable.

²⁹⁹ El problema radica en que la norma del Convenio está construida desde la perspectiva estatal, es decir, desconoce que el conflicto puede producirse entre territorios forales con competencia normativa plena -léase esta expresión en relación con la competencia normativa limitada de las Comunidades de régimen común en el IRPF y en otros impuestos-. Un ejemplo ayudará a comprender nuestro razonamiento: si Navarra plantea un conflicto de competencias frente a Gipuzkoa, amparándose en el Convenio, y dicho territorio histórico es quien ha venido gravando a los contribuyentes en discusión, por ejemplo, en el IRPF, éstos -mientras se dilucida el conflicto por la Junta Arbitral y ahora no entramos en la cuestión procesal de cuál sea la competente- continuarán tributando a aquella conforme la Norma Foral reguladora del citado impuesto.

Si la decisión arbitral fuera favorable a la competencia de Navarra nos encontraríamos con que ambas Administraciones deberían efectuar las compensaciones oportunas pero, y ésta es la cuestión, la retroacción parece que sólo es recaudatoria y no tiene repercusión normativa. Es decir, ¿puede el contribuyente invocar el acuerdo de la Junta Arbitral para solicitar una rectificación de las autoliquidaciones del IRPF en el supuesto de que la sujeción a Navarra determinara una menor cuota tributaria en el citado tributo? Si la respuesta, como se deduce de la literalidad del precepto del Convenio, fuera negativa asistiríamos a una circunstancia muy peculiar en cuya virtud Navarra recaudaría, vía compensación o rectificación, unas cuotas del IRPF obtenidas con la aplicación de la normativa de un territorio histórico del País Vasco o, parafraseando conceptos comunes, el tributo sería un impuesto convenido de normativa común

contrario, nos encontraríamos con recaudaciones indirectas –por vía de compensación- obtenidas mediante la aplicación de la normativa de un territorio foral declarado ulteriormente no competente para la exacción del tributo.

Por último, el precepto citado del Convenio, y ello es peligroso desde el punto de vista del planteamiento de conflictos por parte de la Comunidad Foral de Navarra en el caso de que sea ella quien venga gravando a contribuyentes, puede incentivar la utilización del recurso a la Junta Arbitral de Navarra, ya que ello garantizaría que la Comunidad Foral, al menos durante el plazo de sustanciación del procedimiento, seguiría sometiendo a sujeción a los contribuyentes implicados bajo un doble prisma, recaudatorio y normativo.

Por razones de espacio, y teniendo en cuenta que nuestro trabajo se proyecta sobre el régimen jurídico del Concierto, no vamos a profundizar en otras derivaciones suscitables a la luz de este precepto y que dejamos simplemente apuntadas: ad exemplum, qué ocurre en caso de conflictos de competencias (derivados de puntos de conexión como la residencia habitual del contribuyente) entre tres Administraciones implicadas (Navarra, La Rioja –por ser territorio común stricto sensu- y cualquiera de las tres Diputaciones Forales del País Vasco³⁰⁰) y cómo se resuelve o qué mecanismos tiene el contribuyente ante estos conflictos interadministrativos que influyen sobre la legislación aplicable a sus obligaciones tributarias. Como vemos, el mecanismo administrativo de resolución de conflictos competenciales entre los territorios forales (Navarra y los tres territorios históricos) está repleto de lagunas y contradicciones cuyo tronco común hemos denunciado: la consideración de Navarra como territorio común desde el Concierto y la consideración del País Vasco como territorio común desde el Convenio. La solución sería crear una Junta Arbitral de los territorios forales donde se dirimieran y previnieran³⁰¹ los conflictos.

foral vasca, lo que constituye una *contradictio in terminis*. Y el legislador estatal no ha percibido que el conflicto de competencias puede producirse entre territorios forales ni ha captado que el conflicto no es, en este caso, sólo recaudatorio, sino que tiene una trastienda normativa que no existe –o se minimiza notablemente- en caso de conflicto con la Administración del Estado y/o con una Comunidad Autónoma de régimen común.

³⁰⁰ De ahí que postulásemos que la Junta Arbitral de los cuatro territorios forales contara con representantes de la Administración del Estado que podrían ceder un número de representantes a las Comunidades Autónomas de régimen común afectadas, en su caso, por el conflicto de competencias.

³⁰¹ Evidentemente ni el Convenio ni el Concierto prevén que los territorios forales se comuniquen, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos normativos en materia tributaria.

VIII.-BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA.

AA.VV. Trabajos preliminares del Estudio sobre régimen administrativo especial para las provincias de Guipúzcoa y Vizcaya, Diputación Foral de Guipúzcoa, Donosti, 1976.

AGIRREAZKUENAGA, J. Introducción a la obra de ESTECHA MARTINEZ, J.M. Régimen político y administrativo de las Provincias Vasco Navarras, Diputación Foral de Bizkaia e Instituto de Derecho Histórico de Euskal Herria, Colección Clásicos de la Hacienda Foral, Bilbao, 1997.

ALONSO ARCE, Iñaki El Concierto Económico. 125 años después. Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2003.

ALONSO ARCE, Iñaki El Concierto Económico vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales. Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

ALONSO ARCE, Iñaki (coordinador) Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

ALZAGA VILLAMIL, Oscar Constitución Española de 1978. Comentario sistemático, Ed. Del Foro, Madrid, 1978.

ARANBURU URTASUN, Mikel Provincias exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1965-2005) Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomo de Vasconia, Donostia, 2005.

ARGULLOL, Enric Constitución y reforma estatutaria en el País Vasco dentro de la obra colectiva Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe, IVAP, Oñati, 2003.

BAKAIKOA AZURMENDI, Baleren Una visión del Concierto Económico y del cupo en la Comunidad Autónoma Vasca en Revista Vasca de Administración Pública, IVAP, 1986.

BELDARRAIN GARIN, Manuel El Concierto Económico como conformador del sistema de financiación autonómica en Revista Vasca de Administración Pública, IVAP, 1986.

CEBRIAN APAOLAZA, Miren Los recursos de la Hacienda General del País Vasco. Análisis tributario. IVAP, Bilbao, 1994.

CLAVERO, Bartolomé. Entre desahucio de fuero y quiebra de Estatuto: Euskadi según el doble plan del Lehendakari dentro de la obra colectiva Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe, IVAP, Oñati, 2003.

COSCULLUELA MONTANER, Luis María Ley de Amejoramiento: elaboración, naturaleza y principios, en la obra colectiva dirigida por MARTIN-RETORTILLO, S. Derecho Público Foral de Navarra, Ed. Civitas-Gobierno de Navarra, Madrid, 1992.

CRUZ VILLALON, Pedro La curiosidad del jurista persa y otros estudios sobre la Constitución Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1999.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales, Editorial Civitas, Madrid, 1995.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando Hacienda autonómica y hecho diferencial, dentro de la obra colectiva Estado autonómico y hecho diferencial de Vasconia, Colección Lankidetzan, IVAP y Eusko Ikaskuntza, Donosti, 2000,

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando El nuevo Concierto Económico: principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas en Fórum Fiscal de Bizkaia, Ed. Financial & Tax e IVAP, Donosti, julio 2002.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales en Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el sistema tributario español en PERSPECTIVAS DEL SISTEMA FINANCIERO, Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas (FUNCAS), Madrid, núm. 82 (2004).

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando Manual de Derecho Tributario de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2005.

DE VICARIO Y PEÑA, Nicolás, Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas, Clásicos de la Hacienda Foral, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1997.

DE VICARIO Y PEÑA, Nicolás Fiat lux. Monografía sobre tributación comparada de Vasconia y de otras provincias españolas, Diputación Foral de Bizkaia e Instituto de Derecho Histórico de Euskalherria, Clásicos de la Hacienda Foral, Bilbao, 2000.

DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA Informe anual 2003 de la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Donosti, 2004.

ESTECHA Y MARTINEZ, José María Régimen político y administrativo de las Provincias Vasco Navarras, Diputación Foral de Bizkaia e Instituto de Derecho Histórico de Euskal Herria, Colección Clásicos de la Hacienda Foral, Bilbao, 1997.

- FALCON Y TELLA, R. La compensación financiera interterritorial, Congreso de los Diputados, Madrid, 1986,
- FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás-Ramón Los derechos históricos de los territorios forales Editorial Civitas, Madrid, 1985.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás-Ramón Curso de Derecho Administrativo, Editorial Civitas, Madrid, 1995.
- GARRIDO FALLA, Fernando Comentarios a la Constitución, Editorial Civitas, Madrid, 1980.
- GIANNINI, Massimo Severo Diritto Amministrativo, Ed. Giuffrè, Milano, 1993.
- HERRERO Y RODRIGUEZ DE MIÑON, Miguel Derechos históricos y Constitución, Editorial Taurus, Madrid, 1998.
- LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, José Luis El Concierto Económico. El reto lo tenemos dentro. Universidad de Deusto, Bilbao, 1993.
- LEGUINA VILLA, Jesús Los territorios históricos vascos: poderes normativos y conflictos de competencias en Revista Española de Derecho Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1981.
- LOPERENA ROTA, Demetrio Navarra y el nacionalismo compatible, dentro de la obra colectiva Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe, IVAP, Oñati, 2003.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique Crisis y renovación del Concierto Económico, Ad Concordiam, Bilbao, 2005.
- MEDINA GUERRERO, Manuel Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978, IVAP, Vitoria-Gasteiz, 1991.
- MONREAL ZIA, Gregorio. “Prólogo” a la obra de ESTECHA Y MARTINEZ, J.M. Régimen político y administrativo de las Provincias Vasco Navarras, Diputación Foral de Bizkaia e Instituto de Derecho Histórico de Euskal Herria, Colección Clásicos de la Hacienda Foral, Bilbao, 1997.
- MONREAL ZIA, Gregorio La base foral del Plan del Lehendakari Ibarretxe dentro de la obra colectiva Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe, IVAP, Oñati, 2003.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago Derecho Público de las Comunidades Autónomas, Editorial Civitas, Madrid, 1982.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago La Disposición Adicional Primera de la Constitución dentro de la obra colectiva dirigida por MARTIN-RETORTILLO, S. Derecho Público Foral de Navarra, Ed. Civitas-Gobierno de Navarra, Madrid, 1992.
- ORGANO DE COORDINACION TRIBUTARIA Informe Anual integrado de la Hacienda vasca 2002, Gobierno Vasco, Vitoria, 2003.
- ORON MORATAL, Germán (Director) Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de La Rioja, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003.

PEREZ ARRAIZ, Javier El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca, IVAP, Oñati, 1994.

RAMALLO MASSANET, Juan Prólogo a mi obra Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales, Editorial Civitas, Madrid, 1995.

RUBIO LLORENTE, F. y ARAGON REYES, M. Enunciados aparentemente vacíos en la regulación constitucional del control de constitucionalidad en Revista de Estudios Políticos, Madrid, número 7, 1981.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario, recogido en Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.

SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, M Principio de legalidad penal y normas de los territorios históricos, en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1994.

SERNA DE LOS MOZOS, V. M. Atribución de competencias y asignación de recursos en la Comunidad Autónoma del País Vasco, Universidad de Deusto-Diputación Foral de Gipuzkoa, Donosti, 1994.

TAMAYO SALABERRIA, Virginia. Fuentes documentales y normativas del Estatuto de Gernika, Diputación Foral de Alava, Vitoria, 1981.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto Constitución financiera española, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

ZABALA Y ALLENDE, Federico. El Concierto Económico. ¿Qué ha sido, qué es, qué debe ser? Diputación Foral de Bizkaia, Clásicos de la Hacienda Foral. Bilbao, 1998.

ZUBIRI ORIA, Ignacio El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea. Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000.

IX.- ÍNDICE DE ABREVIATURAS.

- BOC: Boletín Oficial de las Cortes Generales.
CAPV: Comunidad Autónoma del País Vasco.
CEE: Comunidad Económica Europea.
CFN: Comunidad Foral de Navarra
CE: Constitución Española de 1978
DA: Disposición Adicional
DT: Disposición Transitoria.
EAPV: Estatuto de Autonomía del País Vasco.
IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IGAE: Intervención General de la Administración del Estado.
IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
IS: Impuesto sobre Sociedades.
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT: Ley General Tributaria
LJCA: Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LORAFNA: Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra.
LOTC: Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.
LTH: Ley de Territorios Históricos del País Vasco.
PIB: Producto Interior Bruto

PNV: Partido Nacionalista Vasco.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TC: Tribunal Constitucional.

TS: Tribunal Supremo.