Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco

Coordinador
Iñaki Alonso Arce
REFLEXIONES EN TORNO A LA RENOVACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO

Iñaki Alonso Arce
(Coordinador)
© AD CONCORDIAM

Coordinación: Iñaki Alonso Arce

Diseño cubierta: El Cajón

D L: BI - 2034 - 03

Maquetación e impresión:
Gráficas ESKUZA, S.L.L. - Bilbao
Con la colaboración de:

Bizkaiko Foru Aldundia
Diputación Foral de Bizkaia

Financial & Tax, ediciones
ÍNDICE GENERAL

HITZAURREA .......................................................... 9
PRÓLOGO .............................................................. 11
AURKEZPENA ........................................................ 13
PRESENTACIÓN ....................................................... 17
ÁLBUM FOTOGRAFÍCO ............................................. 21

PARTE I LA REFLEXIÓN INSTITUCIONAL ..................................... 25
1. El futuro del Concierto Económico: su socialización. Por Josu Bergara Etxebarría ........................................... 26
2. El Concierto Económico: problemas planteados y soluciones de futuro. 
   Por Javier Urizabarrena Bernardo .................................... 29

PARTE II LA REFLEXIÓN DE LOS TÉCNICOS ................................. 33
SECCIÓN 1ª La negociación del Concierto Económico ....................... 35
3. Sugerencias para encajar la renovación del Concierto Económico desde la 
   experiencia de la negociación de 1981. Por José Ramón López Larrínaga .......... 37
5. A propósito de la renovación del Concierto. Por Javier Muguruza Arrese ................ 75
6. Un nuevo siglo, un nuevo milenio y un nuevo Concierto Económico. 
   Por José Luis Vivanco Mugurza ......................................... 85

SECCIÓN 2ª El Concierto Económico: Aspectos generales .................. 93
7. El nuevo Concierto Económico con Euzkadi: una reflexión desde el modelo de 
   Convenio con Navarra. Por Fernando de la Hucha Celador ......................... 95
8. Las exigencias de la libertad de establecimiento y el régimen de Concierto. 
   Por Ramón Falcón y Tella .................................................................. 115
9. La reforma del Concierto Económico: lecciones de la experiencia pasada. 
   Por Ignacio Zubiri Orio .................................................................. 127
10. Algunas reflexiones en torno a las limitaciones al poder normativo de los Territorios 
    Forales en materia tributaria. Por Iraki Alonso Arce ............................. 143
11. La utilización extrafiscal del tributo por las instituciones vascas. 
    Por Xose Mari Atxega Zubillaga .............................................. 163
Índice general

SECCIÓN 3ª El Concierto Económico: Impuestos, en particular .................................................. 175
12. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico. Cuestiones a tener presentes en el próximo Concierto. Por Luis Javier Irastorza Letamendia ........................................................ 177
13. El Concierto Económico y la creación de nuevos tributos municipales. Por Jose Maria Arruabarrena Beresortua .......................................................... 191

SECCIÓN 4ª El Concierto Económico: los aspectos económicos y financieros ............................................ 205
14. Un campo del Concierto Económico que necesita un urgente desarrollo: el ámbito financiero. Por Santiago Larrasabal Basañez .......................................................... 207
15. El Concierto Económico y su electo sobre los Presupuestos Generales de las Instituciones vascas y el Sistema Fiscal vasco. Por José Ramón Urrutia Elorza ................................................ 219

PARTE III LA REFLEXIÓN DE LOS POLÍTICOS ............................................................................. 233
16. La desmitificación del Concierto. Por Josu Montalbán .................................................................. 235
17. El Concierto Económico: responsabilidad y solidaridad para la cohesión social. Por Ignacio Javier Itxezabala Itzekita .............................................................................. 245
18. El Concierto Económico. Por José Luis Conde Prieto y José María Fernández Espinosa .................. 251
**HITZAURREA**

Ogasun eta Finantzaren bidez, Bizkaiko Foru Aldundiaren helburu nagusietako bat Ekonomi Itunara azertzua egin du, hedatu, zabalduta eta aldeztea da, gure autogobernaren zutabe instituzionalak eta gure egituratze instituzionalaren funtsezko elementuetako bat baita.


Elkartearen helburu nagusietako bat Ekonomi Itunaren lotutako mota guztietako argitalpenen ediziao bultzatu eta sustatzea da, egun indarrean dagoen doktrina juridikoa, oso argitalpen berez gabe bai eta gaur egungo gure finantza eta tresnaren inguruan.


Hitzaurre hau amaizteko, eskerrak eman nahi ditziet liburu honetara bidai diren iritzi artikulu guztien egileei, Ekonomi Itunaren berritzez eraiki buruz zuten ikuspegiak ezagutara zuen gauzaturiko egina handiak, bai eta Financial & Tax Ediciones, S.L. argitaletxeak ere, artikuluak hedatzea gauzatutako ahaleginak eta Ekonomi Itunaren egunkarian ikuspegiak.

9
Liburuko iritsi artikuluotan jasotako pentsamokleak Kupoaren Batzorde Mistoak 2002ko martxoaren 6an behin betiko erabakitako testuan jaso diren ala ez kontuan izan barik, euren balio historiko eta dogmatikoa eztabelaida zeina da; eta beroriek ezagutu eta hedatzea Itunaren instituzioak berak ematen duen zerbitzu garrantzitsua da. Izatez, Ekonomi Itunaren ezagutarriak ezagutu, aztertu eta hedatzean ere badaitza itunaren iraupena eta indartzea.

José María Iruarrizaga Artaraz

Ogasun eta Finantza foru diputatua eta
"Ad Concordiam" Ekonomi Ituna Sustatu
 eta Aldetzeko Elkarteko lehendakaria.
PRÓLOGO

La Diputación Foral de Bizkaia, a través del Departamento de Hacienda y Finanzas, tiene establecido como uno de sus objetivos fundamentales el estudio, promoción, difusión, divulgación y defensa del Concierto Económico, en tanto que constituye uno de los pilares institucionales básicos de nuestro autogobierno y uno de los elementos fundamentales de nuestra articulación institucional.

El cumplimiento de esos objetivos ha sido uno de los fines perseguidos por la Diputación Foral de Bizkaia a la hora de constituir la Asociación para la Difusión y Promoción del Concierto Económico “Ad Concordiam”, asociación de la que también forman parte la Universidad del País Vasco y la Universidad de Deusto.

Dentro de los objetivos de la Asociación, uno de los más destacados es el impulso y fomento de la edición de publicaciones relacionadas con el Concierto Económico en sus más variadas facetas, debido a la carencia de publicaciones específicas sobre nuestro mecanismo particular de financiación en la doctrina jurídica existente.

Además, en relación con este objetivo, el proceso de renovación integral del Concierto Económico que ha debido encararse en los años 2001 y 2002 supone un hito histórico que, en principio, no está llamado a repetirse en el futuro próximo.

En relación con ese proceso de renovación integral del Concierto Económico, en el año 2001 se publicaron una serie de artículos de opinión firmados por expertos en la materia sobre el proceso de renovación del Concierto que en aquellos momentos se estaba llevando a cabo o se debía encarar, dando lugar a una visión completa de la situación, puesto que los artículos mencionados fueron realizados por profesores de universidad, técnicos de las Haciendas Forales y representantes de los grupos políticos en las Juntas Generales de Bizkaia.

Tales artículo de opinión fueron publicados en la revista tributaria de referencia de nuestro Territorio Histórico, el Fórum Fiscal de Bizkaia, editado por Financial & Tax Ediciones, S.L., y su recopilación en forma de libro para reunirlos todos en un único volumen
Prólogo

me parece un acierto, en la medida en que servirán para tener una visión en el futuro de todos los pareceres puestos de manifiesto en la renovación del Concierto Económico de 2002.

Quiero concluir este prólogo dando las gracias a los autores de los distintos artículos de opinión que se recogen en el presente volumen por el esfuerzo realizado para dar a conocer sus puntos de vista de cara a la renovación del Concierto Económico, y también a la Editorial Financial & Tax Ediciones, S.L. por el esfuerzo realizado para divulgarlos y por su contribución al conocimiento del Concierto Económico.

Independientemente de que los aspectos planteados en los artículos de opinión que se recogen en este volumen hayan sido acogidos en el texto del Concierto Económico definitivamente acordado por la Comisión Mixta de Cupo de 6 de marzo de 2002, su valor histórico y dogmático permanece intacto y su conocimiento y divulgación es un importante servicio que se presta a la propia institución del Concierto, cuya pervivencia también depende de su conocimiento y del estudio y divulgación de sus particularidades, aspectos éstos que siempre contribuirán a su fortalecimiento.

José María Iruarrizaga Artaraz

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

12
AURKEZPENA


Hasierako-Hasieratik, euskal agintariek eta Estatuko Administrazioak Ekonomi Itunaren bitartekotasuna desagerrarazteko asmoa azaldu zuten, eta berrizdatze prozesua aprobatzatzea proposatu zuten behin betiko izaea emateko, egungo sistema juridiko eta politikoa jagoa moduan. Izan ere, behin betiko izarraren gaia arazo handirik gabe azaldu da, Kupoaren
Batzorde Mistoaren 2002ko martxoaren 6ko bileran, ordezkaritza negoziatzaileen sinatutako behin betiko testuan.


Fórum Fiscal de Bizkaia agerkarriak, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zerga Sistemarekin lotutako gaiak bakarrik hedatzen dituen aldizkari bakarra izanik eta hasierako ildoari eutsita, berriz, Ekonomi Ituna berritzeko prozesuan kontuan hartu beharreko ideia eta argudioak azaldu nahi izan zituen.


Bizkaiko Foru Aldundia beti egon da konprometituta gure Lurralde Historikoko berezko erakunde bereziak, hau da, gure ogasunarekin eta Ekonomi Itunaren lotutako azterlan eta argitalpenak hedatu eta zabaltzearekin; izan ere, gurea sistema original eta bakarra da Europar Batasunean, eta, hori dela medio, askotan, ez da behar bezala ulertz.

Hortaz, ondorengo orriotan, Ekonomi Itunaren inguruko Etaizbadagunera bildutako elarpen guztiak sistematzatzen ahalegindu gara, hiru atalak bereizita:

b) Bizgarren atalean, osagun sailetako eta unibertsitateetako teknikari askoren iritziak jaso ditugu. Bertan, Ekonomi Itunaren alderdi orokor eta bereziak eta Ituna berritzeko negoziazio prozesuari buruzko aburua jaso dira lau atalean:
- Negoziazioari buruzko alderdiak.
- Ekonomi Itunaren sistemari buruzko alderdi orokorrak.
- Zerga zehatz batzuen ingurukoak.
- Eta Itunaren ekonomi eta finantzak ikuspegiari buruzkoak.

c) Azken atalean, berez, politikarien iritziak jaso dira; izan ere, Fórum Fiscal de Bizkaia agerkarriak Bizkaiko Lurralde Historikoko Batzar Nagusietan ordezkariatzen duten talde politiko guztiaren eleleunei gorbituz lizatuz zin Eibarriko Itunaren buruzko etxabaidan parte hartze irene, ezin baitugu ahaztu Ekonomi Itunak dimentsio juridiko az gainera, politika eta adostasun dimentsioa ere baduela.

Ezangura horretan, lehen batean idatzi dituenak –lehen, Ekonomi Itunaren gaineko Etabaidagunearren koordinatzailera eta orain, argitalpen honena, eskerrak eman behar dizkie gure delakian kasu egin zioten alderdi politikoetan, gure irakurleekin Ekonomi Itunaren inguruan zituzten irizite atzerakon behar zutenak. Era berean, gainierako autoreen lana eta ahaleginak eskertu beharrean gazte, etxabadagune zabal horretan parte hartze euren denboraren eskinai izan dutelaikin.

Aitzitik, ezin izan dizuegu helarazi gure goniobidearen jaramonik egin ez zioten alderdi politikoen iritzia. Hori dela eta, artikuluak igorri zirkulutik alderdi politikoen aburua baino ez ditugu jaso liburuan; izatez, artikuluak Ekonomi Itunaren gaineko Etabaidagunera heldu ziren hurrenean argitaratu duten zorrozki.

Amaitezeko, eta gauza bera behin eta berriro esan barik, Ekonomi Itunaren gaineko Etabaidagunearren eta argitalpen honen koordinatzailera gisa, atsegin handiz eskertu behar dut ahalegin honetan kolaboratu duten guztien adeitaesan, adikortasun eta laketasun, gurekin kompartituta balituzte Ekonomi Itunaren berritzearen inguruan zituzten irizitza eta argudioak.

Beste alde debatu, zuzeenean eskertu nahi dut Bizkaiko Foru Aldundiaren eta Financial & Tax Ediciones, S.L. argitaletxearen laguntza eta lankidetzaren ordezairegia; era bertsuan, eskerrak eman nahi ditziot “Ad Concordiam” Ekonomi Ituna sustatu eta aldezterko Elkarteartik, argitalpen hau gauzatu ahal izateko beharrezko teknikoa eskaini baitigu.

Eskerrik asko denoi, baita liburu honen irakurleagunak ere, orriotan gure zerga sistemaren erakunde nagusiaren, Ekonomi Itunaren, gaineko kidea eta ekarpen interesgarriak aurkituko dituztelakoan bainago.

**Iñaki Alonso Arce**

Finantzak ikuskatzailea.
Bizkaiko Foru Ofizialaren.
PRESENTACIÓN

El Concierto Económico es la piedra angular, la espina dorsal, del Sistema Tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Es la norma jurídica en la que se plasma el pacto político alcanzado entre las Autoridades Forales del País Vasco y las de la Administración Central del Estado por el que se disciplinan las relaciones tributarias y financieras entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el resto del Estado español.

La disposición adicional primera de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 y los artículos 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, con el reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales vascos en materia tributaria y financiera, remiten al Concierto Económico la regulación de las normas concretas de articulación de esas relaciones, y en su consecuencia, las normas básicas a las que deben atenerse las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a la hora de ejercitar sus competencias financieras y tributarias.

El anterior Concierto Económico, acordado en 1981, tras la restauración del sistema concertado para todos los Territorios Históricos vascos, superado el paréntesis obligado por la Dictadura de Franco, establecía en su artículo 1 su fecha de caducidad, el día 31 de diciembre de 2001, siguiendo la tradición y el modelo de la mayoría de los Conciertos Económicos anteriores.

Por ello, el año 2001 se convertía ya desde 1981 y se ha convertido en la fecha inaplazable de renovación del Concierto Económico, lo que ha obligado a las Instituciones forales del País Vasco y a la Administración del Estado a volver a sentarse en una mesa para pactar la renovación de este fundamental instrumento jurídico-político, dando lugar con ello al Concierto Económico del siglo XXI.

Tanto las Autoridades vascas como las de la Administración del Estado, ya desde un primer momento, hicieron pública su intención de eliminar la temporalidad del Concierto Económico, proponiendo que se aprovechara la renovación que se ha debido realizar del mismo para darle un carácter indefinido, tal y como es propio de nuestro actual sistema
Presentación

jurídico y político, aspecto éste que ha sido acordado sin mayores problemas en el texto definitivo firmado por las delegaciones negociadoras de ambas representaciones en la reunión de la Comisión Mixta de Cupo celebrada el pasado día 6 de marzo de 2002.

Por ello, es probable que el año 2001 sea la última ocasión en la que nos vayamos a encontrar con una renovación total del Concierto Económico, obligada por su propia fecha de caducidad, sin perjuicio de las modificaciones que se pacten en el futuro para adecuar la redacción del mismo a los cambios de los tiempos, como por otra parte, se ha realizado en varias ocasiones desde 1981.

Por su parte, el Fórum Fiscal de Bizkaia, como única publicación existente dedicada exclusivamente a la divulgación de los distintos aspectos relacionados con el Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, siguiendo la línea editorial que viene caracterizándose desde su aparición, quiso servir de plataforma de exposición de ideas y argumentaciones a tener en cuenta en el proceso de renovación del Concierto Económico.

Por todo ello, desde el ejemplar de la revista correspondiente al mes de febrero de 2001, y durante todo ese año, hasta el ejemplar correspondiente a la revista del mes de diciembre de 2001, se fueron publicando diversos artículos doctrinales y de los Autores del Territorio Histórico de Bizkaia, de técnicos de las Haciendas Forales vascas, singularmente de la Hacienda Foral de Bizkaia, de Catedráticos y profesores universitarios, de Abogados, e, incluso, de los portavoces de los partidos políticos en representación en las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, en los que se expusieron las consideraciones en torno a los diversos aspectos que se han planteado o que se hubieran debido plantear en relación con la renovación del Concierto Económico.

Así, se fueron publicando todos los meses artículos de opinión, hasta hacer un total de dieciocho, dentro de una sección específica denominada “Foro: 2001, un año para la renovación del Concierto Económico”.

Llegado este momento, la Asociación para la Difusión y Promoción del Concierto Económico “Ad Concordiam”, contando con el inestimable apoyo y la colaboración de la Editorial Financial & Tax Ediciones, S.L. y del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, ha decidido reunir y sistematizar en el presente volumen todos esos artículos doctrinales, con la intención de ofrecer a los lectores en un único libro todos ellos, para que puedan permanecer como testigo de este primer, y probablemente último, proceso de renovación total del Concierto Económico en el siglo XXI.

La Diputación Foral de Bizkaia ha estado siempre comprometida con la difusión y divulgación de los estudios y publicaciones relacionadas con las instituciones propias y singulares de nuestro Territorio Histórico, especialmente, con todos aquellos aspectos relacionados con nuestra Hacienda propia y con la institución del Concierto Económico, sistema verdaderamente original y único en el contexto de la Unión Europea, y por ello, muchas veces, no suficientemente comprendido.
Por todo ello, en las páginas que siguen hemos intentado sistematizar las distintas aportaciones que se han realizado en el Foro sobre el Concierto Económico, agrupándolas en tres partes diferenciadas:

a) Una primera parte en la que recogemos la opinión institucional de las máximas Autoridades de nuestro Territorio Histórico, el Diputado General de Bizkaia, Josu Bergara Etxebarria, y el Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de Bizkaia, Francisco Javier Urizarbarrena Bernardo. Sus opiniones, elaboradas a principios del año 2001, sirvieron de punto de partida para la publicación del Foro del Concierto Económico y nos sirven hoy también de lugar de inicio de este libro, reflejando lo que nuestros máximos representantes esperaban del proceso de renovación del Concierto Económico que se ha tenido que encarar a lo largo del año 2001 y de los primeros meses del año 2002.

b) Una segunda parte en las que hemos recogido un buen número de opiniones de los técnicos, de las Haciendas y de las Universidades, referidos a los distintos aspectos del Concierto Económico, generales o particulares, o referidos al propio proceso negociador de renovación del Concierto, agrupándolas en las cuatro secciones siguientes:
- Aspectos relacionados con la negociación.
- Aspectos generales del sistema de Concierto Económico.
- Aspectos relacionados con algunos tributos en particular.
- Y aspectos relacionados con la vertiente económica y financiera del Concierto.

c) Y una tercera parte final, dedicada a la opinión de los políticos, ya que desde el Fórum Fiscal de Bizkaia se invitó a los portavoces en las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia de todos los grupos políticos con representación en las mismas para que participasen en el Foro sobre el Concierto Económico, pues no debemos olvidar que el Concierto, junto con una dimensión jurídica, tiene una capital dimensión política y pactista.

En este sentido, quien escribe estas líneas, en su doble condición de coordinador del Foro sobre el Concierto Económico entonces y de la edición de la presente publicación hoy en día, ha de agradecer a los partidos políticos que respondieron a nuestro llamamiento su amabilidad al atender esta petición y su disposición a compartir con nuestros lectores sus opiniones y pareceres respecto al Concierto Económico, lo mismo que también se agradece la colaboración de los demás autores que dedicaron su tiempo y su esfuerzo a participar en el Foro de opinión abierto.

También, por otro lado, lamentamos no haber podido contar con la opinión de los demás partidos políticos, que no pudieron atender a nuestra invitación. Por ello, sólo recogemos la opinión de los partidos políticos que nos hicieron llegar sus artículos, respondiendo a nuestra invitación, que además hemos dispuesto en el presente volumen en el riguroso orden en el que fueron entregados para su publicación en el Foro sobre el Concierto Económico.

Por último, y sin querer ser reiterativo, como coordinador del Foro sobre el Concierto Económico y de esta publicación, tengo el inmenso placer y la obligación personal de agradecer a todos los que han colaborado en este esfuerzo su amabilidad, su disposición y su
gentileza al compartir con nosotros sus opiniones y sus argumentos en torno a la renovación del Concierto Económico.

Por otra parte, quiero agradecer personalmente también a la Diputación Foral de Bizkaia y a la Editorial Financial & Tax Ediciones, S.L. su inestimable apoyo y colaboración, y a la Asociación para la Difusión y Promoción del Concierto Económico “Ad Concordiam” su disposición y la prestación del soporte técnico para hacer posible esta publicación.

Muchas gracias a todos, incluyendo también a los lectores de este libro, los cuales espero sinceramente que puedan encontrar en sus páginas ideas y aportaciones interesantes en torno a la figura nuclear de nuestro Sistema Tributario, el Concierto Económico.

**Iñaki Alonso Arce**

Inspector de Finanzas.  
Hacienda Foral de Bizkaia.
ÁLBUM FOTOGRAFICO
Álbum fotográfico


PARTE I

LA REFLEXIÓN INSTITUCIONAL
1. EL FUTURO DEL CONCIERTO ECONÓMICO: SU SOCIALIZACIÓN.
POR JOSU BERGARA Etxebarría.

** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Biskai correspondiente al mes de febrero de 2001, ref. 015.026.

Jaun andreko, arratzailean:
Quiero agradecer a la Asociación Profesional de Asesores Fiscales del País Vasco, y en especial a su presidente Iñaki González, la realización de esta jornada sobre el Concierto Económico en un momento en que es tan importante hablar mucho y claro de lo que es esta figura y de lo que representa para todos los vascos su renegociación a lo largo del año 2001.

Esto no quiere significar que a lo largo del año 2001 las instituciones vascas hayan a renegociar el Régimen de Concierto en sí mismo en cuanto sistema de articular las relaciones fiscales y financieras entre el Estado y el País Vasco. Lo que se va a hacer, en definitiva, es definir la forma concreta que va a adoptar el Concierto Económico a partir del 1 de enero del 2002.

Esta puntualización es muy importante, fundamental diría yo, a la hora de entender lo que es el Concierto Económico. No se trata de un contrato que tiene una vida limitada, sino que se trata de un Derecho Histórico reconocido y amparado por la Constitución y que, según el Estatuto de Autonomía, es el instrumento a usar en las relaciones fiscales entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esta es la premisa preda, el punto de inicio de cualquier acercamiento a lo que es y significa este instrumento de soberanía de los vascos. No se trata de una “carta otorgada”, ni de un instrumento cuya existencia dependa de la voluntad de otra parte que no sea la vasca.

Es más, ni los propios vascos tenemos derecho a renunciar a ella ya que no es propiedad de una generación ni de una época: nuestra obligación, por el contrario, es cuidar y mejorar su eficacia garantizando que nuestros hijos recibirán una herramienta útil y capaz que les ayude a hacer un futuro como a nosotros no ayuda a crear nuestro presente.

Por eso es tan importante y tan oportuno hablar de futuro del Concierto. Un futuro que, desde mi punto de vista pasa por tres ejes: la asunción definitiva por parte del Estado de la existencia de ese derecho histórico de los vascos, su integración en la Europa que se está

---

1 Texto de la ponencia de clausura de la jornada que sobre la renegociación del Concierto Económico en el año 2001, se desarrolló en el Hotel Carlton de Bilbao el pasado día 19 de diciembre de 2000, organizada por la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Es una transcripción literal de la ponencia.
creando y la socialización de su importancia fundamental para nuestro presente y para nuestro futuro.

Del primer eje no voy a profundizar más de lo que lo ha hecho el Diputado de Hacienda y Finanzas. Después de más de 100 años de Historia creo que ya va llegando el momento de que el Estado asuma de una vez la existencia de realidades fiscales diferentes y que eso no responde a una especie de pulso permanente o de voluntad de llevar la contraria. Al contrario, el Concierto Económico y las normas que emanan de él, no son otra cosa que las decisiones soberanas de una sociedad que usa las herramientas a su alcance para garantizar su futuro.

Del segundo eje, de la necesidad de que el concierto Económico se enganche correctamente en la nueva realidad europea, si quisiera transmitirle algunas reflexiones.

No se puede construir Europa, a espaldas de sus realidades. Y la realidad de los vascos, de su autogobierno y en concreto de su Concierto o Convenio económico, está ahí. Construir la nueva Europa obviando o solapando esas realidades, sería caer en el mismo error que el cometido con el intento de construir un Estado unitario ajeno a sus diferencias internas y a sus realidades. Sería intentar cerrar una herida en falso y solo podría significar el garantizar y asegurar problemas futuros ya que sí bien estamos seguros que no puede vivirse de espaldas a Europa también estamos convencidos de que no se debe construir Europa a espaldas de realidades como la vasca.

Por eso estamos decididos a que nuestra realidad quede “blindada” en ese proceso de integración europea. Esa sería una magnífica forma de que el estado, el Gobierno Central mostrase la voluntad de respeto y defensa del Concierto Económico que dice tener: apoyando medidas en la Unión europea que garanticen la asunción por parte de sus instituciones de la realidad singular que significan Concierto y Convenio.

Los vascos y sus instituciones creemos en Europa, creemos tanto que sabemos que nuestro futuro solo puede pasar por una Europa unida y fuerte. Para conseguirlo estamos dispuestos a ceder parcelas de soberanía, a ceder parte de lo que es nuestro y ponerlo en común. Pero queremos que esa cesión sea una decisión nacida de nuestra voluntad y no de la imposición. Y eso solo se consigue con la participación activa de nuestras instituciones en los ámbitos de decisión europeos y desde el respeto de estos ámbitos europeos a nuestras realidades y derechos.

El tercer pilar al que me quería referir en esta tarde, en la clausura de esta Jornada, es el de la socialización del Concierto. Tengo el convencimiento, apoyado en encuestas, de que los ciudadanos vascos no conocen suficientemente lo que es el Concierto Económico. Y difícilmente se puede valorar y apreciar lo que se desconoce.

Es verdad que en la sociedad existe una sensación de que es algo importante y positivo. Pero no se sabe qué es en concreto, ni de dónde proviene, ni para qué sirve. En definitiva no se sabe nada o casi nada del Concierto Económico.

Yo no es que no es posible, ni deseable, que el conjunto de la ciudadanía supiésemos con pelos y señales cómo funciona el sistema de cupo o cuales son los mecanismos que se utilizan para calcular las aportaciones. Nadie puede esperar que todos sepamos cómo funciona, en profundidad, nuestro sistema fiscal.

Pero sí creo que hay conceptos básicos que deberían ser de conocimiento general. Creo que un instrumento tan básico y tan relacionado con nuestro presente, nuestro futuro y
La Reflexión Institucional

nuestro pasado, debiera ser tratado con una especial atención por parte de las Instituciones en una labor permanente de divulgación y socialización.

Creo que esa es una asignatura pendiente y creo que si queremos que esta negociación que se nos avencia tenga el mejor final posible debemos hacer unos deberes que llevamos atrasados desde hace muchos años. Debemos explicar lo que es el Concierto y su importancia.

El año 2001 no debe ser solo el de la renegociación, debe ser el de la popularización, el de la socialización del Concierto Económico. Las encuestas nos dicen que los ciudadanos vascos están orgullosos de la calidad de su educación, de su sanidad, de sus carreteras, de sus servicios sociales, de suertzaintza, en definitiva, que están orgullosos de la calidad de vida de este país y de sus servicios. Lo que no tienen tan claras son las relaciones de esta situación de ventaja comparativa con el instrumento que lo hace posible.

Y la razón última no es ni la existencia del Gobierno vasco, ni de las Diputaciones Forales, ni que paguen más impuestos. La razón última es que esos impuestos son gestionados por Gobierno, Diputaciones y ayuntamientos. Gracias al Concierto Económico que nos permite hacer lo que los vascos hemos hecho siempre: gestionar nuestros impuestos y definir nuestras necesidades y prioridades en el ingreso y en el gasto. Es decir, diseñar nuestra propia política fiscal y financiera.

Se trata de un trabajo a gran escala y un trabajo con voluntad de continuidad. Un trabajo que esta Diputación quiere iniciar en el año 2001. Pero es un trabajo en el que necesitamos la colaboración de todos: de instituciones públicas y de instituciones privadas.

Por eso quiero, al dar por clausurada esta Jornada, agradecer, una vez más, a la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, su labor en este campo. Una labor con la que esperamos contar también de aquí en adelante.

Eskerrik Asko
2. EL CONCIERTO ECONÓMICO:
PROBLEMAS PLANTEADOS Y SOLUCIONES DE FUTURO.
POR JAVIER URIZARBARRENA BERNARDO.

** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de febrero de 2001, ref. 015.027.

Arratsalde on danori?,

Lógicamente tengo que agradecer a Eusko Ikaskuntza por dos cuestiones fundamentales: una, por haber organizado estas jornadas, puesto que ello ya es muy importante para que el Concierto Económico sea conocido lo más posible, incluso internamente dentro del País Vasco; y en segundo lugar, por habérme invitado a participar en las mismas, aunque sólo sea como elemento de apertura de la jornada de hoy.

El título de la jornada es muy sugerente: “La articulación de las relaciones tributarias con el Estado”; y a mi me sugiere fundamentalmente que los representantes del Estado, la Administración del territorio de régimen común, me parece que nunca (y lo digo por propia experiencia, pues llevo unos cuantos años en esto), me parece que nunca han creído en el modelo del Concierto económico, nunca han terminado de creérselo, y para ellos sigue siendo indigérible la existencia de cinco regímenes tributarios y cinco Administraciones tributarias dentro del Estado español, para ellos es indigérible que su soberanía en materia tributaria se vea alterada por la existencia de otras que versan sobre la misma materia, y por tanto, su capacidad y su ámbito de decisión se vea recortado en cierta medida.

No creyeron en el modelo cuando éste estaba soportado en un Decreto, y siguen sin creer en el modelo a pesar de que en la actualidad éste está soportado en una Ley fundamental, la Constitución, en una Ley Orgánica como es el Estatuto de Autonomía, y en una Ley, que es la propia del Concierto, que por cierto es una Ley de artículo único, y por lo tanto, inmemorable, al estilo del más puro Tratado Internacional, del tipo de los Tratados Internacionales para evitar la doble imposición que todos conocéis.

2 Texto de la ponencia de apertura de la jornada que, bajo el título “La articulación de las relaciones tributarias con el Estado”, se desarrolló dentro del ciclo de jornadas sobre “El Concierto y el Convenio Económicos”, organizadas por la Sociedad de Estudios Vascos – Eusko Ikaskuntza, en el Edificio “La Bolsa” en Bilbao el pasado día 17 de noviembre de 2000. Es una transcripción literal de la ponencia.
La Reflexión Institucional

Y prueba de que nunca han creído en el modelo es que, incluso en la actualidad, vienen a manifestar por escrito cosas como las siguientes, y me vás a permitir que lea un pequeño párrafo de una carta que acabo de recibir del Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, dirigida a este Diputado de Hacienda el 5 de octubre último, por medio de la cual se requería a la Diputación para que llevase a cabo la derogación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en materia tributaria, y leo textualmente:

«La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente reproduce los principios básicos que deben presidir la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos. Por lo tanto, hay que destacar su carácter programático en cuanto constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario. Dado el carácter básico de sus preceptos esta Ley debe ser de aplicación en todo el territorio nacional.»

Bueno, yo creo que el Sr. Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria puede estar tranquilo puesto que yo creo que las Administraciones Forales han dado siempre ejemplo en el cumplimiento estricto de la legalidad y, por lo tanto, que esté tranquilo puesto que en la medida en que las Haciendas Forales tengan que aplicar la normativa de territorio de régimen común, la aplicarán sin ningún lugar a dudas.

Lo que es deseable también es que por parte de la Administración del Estado, cuando tenga que aplicar la normativa del País Vasco, que también es de aplicación, como él denomina, en todo el territorio nacional, pues lo hagan en el mismo sentido.

De manifestaciones y comportamientos de este tipo está plagada la existencia del Concierto desde su inicio, y así también, por ejemplo, quiero recordar el caso de una sociedad belga que actúa, o actuaba, mediante establecimiento permanente en Leioa, y además también en territorio de régimen común, y que debido a las actas incautadas por la Administración del Estado tuvo que ingresar el importe de la cuota del Impuesto sobre beneficios en la Administración de territorio de régimen común, y que en definitiva, ocasionó que el contribuyente tuviera que recurrir hasta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo para defender que parte de esa cuota, precisamente la correspondiente a la relativa al establecimiento permanente de Leioa, correspondía ser ingresada en la Administración Foral.

El primer caso, como ya he dicho, es del día 5 de octubre último, pero el segundo es del primer tercio del siglo XX. Por lo tanto, como ya he dicho antes, este problema no es nuevo, se viene produciendo desde el nacimiento del propio Concierto.

No quiero entrar, o no quisiera entrar, en lo que ha sido y sigue siendo el pacto del 18 de enero del año 2000, alcanzado en la Comisión Mixta de Cupo, en relación con la paz fiscal, pero son comportamientos de este tipo los que, yo creo, que nos han llevado a la actual situación, a lo largo de la vida del Concierto.

También, incluso la propia doctrina tributaria se olvida del Concierto. No tenemos más que ir a ver publicaciones de revistas o periódicos especializados en materia económica, que suelen olvidarse normalmente de nuestro especial régimen fiscal, es decir, se olvidan de que en un rincón de la Península existe un territorio en el que el régimen fiscal es distinto, o puede ser distinto, mejor dicho, al del resto del Estado, y esto se produce con bastante asiduidad.

Pero no acaba aquí la cosa, el problema ha trascendido hacia el exterior y ya no es un problema interno, y por lo tanto como estamos dentro de la Unión Europea, pues el problema
ha surgido también dentro de dicha Unión, y es lógico que surja, puesto que si por parte de la Administración de territorio de régimen común se observa el Concierto de esta manera, es lógico que las autoridades europeas muestren reticencias con el mismo. No hay más que acudir a las palabras del Abogado General del Tribunal de Luxemburgo, en la vista oral en relación con la cuestión prejudicial que se suscitó ante dicho Tribunal de Luxemburgo por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual al escuchar la defensa de las autoridades del País Vasco y la defensa que hizo la abogada del Estado en representación del Reino de España, pues dijo este Abogado General no entender absolutamente nada, puesto que una de las partes que había intervenido en la creación de esa inteligencia, que es el pacto político del Concierto, estaba recurriendo todas y cada una de las medidas adoptadas por las Administraciones competentes del País Vasco, no entendía cómo luego podía haber una defensa del Concierto que yo mismo la hubiese firmado.

Pues bien, esta realidad, al final, ha derivado en dos sentidos: internamente se está, a mi entender, tratando de vaciar el Concierto por medio de la judicialización del mismo; y por otro lado, la apertura de expedientes de las autoridades europeas al calificar determinadas medidas, dictadas por las autoridades competentes del País Vasco, como ayudas de Estado en lugar de normas de carácter general.

La última noticia en este último sentido la he recibido hoy mismo, a la mañana, en cuanto he entrado en mi oficina, y ésta ha sido enterarme que con fecha 30 de octubre de este año las vacaciones fiscales vascas tienen ya iniciado un expediente por la Dirección General de la Competencia.

Unas medidas denominadas “vacaciones fiscales” que no han sido objeto de apertura de expediente en relación con la Administración del Estado, que también las tuvo, pero al final es lógico que piense así la autoridad comunitaria por el comportamiento que normalmente una de las partes ha tenido en relación con esta figura, con este modelo de convivencia.

Podría decirse también que en el comportamiento de la aplicación del Concierto existe un exceso por parte de las autoridades vascas, pero yo creo que nada hay más lejos de la realidad.

Fundamentalmente ha sido utilizado un indicador ante los Tribunales por parte de la Administración del Estado, al interponer sus recursos, que es la presión fiscal efectiva global. Pues bien, no hay más que recurrir a determinadas publicaciones, por ejemplo, una de la Fundación BBVA, para demostrar que esa presión fiscal ha sido superior en el territorio vasco y navarro, frente a la del resto del Estado.

También, el profesor Ignacio Zubiri en un libro que fue publicado por el Círculo de Empresarios Vascos, llegaba a la misma conclusión, es decir, con carácter general la presión fiscal efectiva ha sido permanentemente superior en el País Vasco que en el resto del Estado. Pero también, y utilizando otro indicador distinto a la presión fiscal efectiva, aunque tiene que ver mucho con él, cual es el índice de ocultación de renta sumergida, hay una publicación de la Confederación de Empresarios de Aragón y del Instituto Aragonés de Fomento, en la que se afirma que el País Vasco y Navarra tienen, o cuentan, con el menor índice de ocultación de renta sumergida de todo el Estado.

Estas y muchas cosas más seguramente van a ser abordadas en esta Jornada por los magníficos ponentes que tiene, y a mi ten sólo me queda desear que la renegociación del
Concierto solucione estos problemas y, a mi entender, esta solución pasa necesariamente por los siguientes:

Primeramente la categorización de las Normas Forales como Leyes Forales, y por lo tanto, sólo recurribles ante el Tribunal Constitucional. Esta medida seguramente podría dar solución a gran parte de los problemas internos con los que contamos.

Segundo.- El reconocimiento del modelo por la Unión Europea y, por lo tanto, la posibilidad de defensa del mismo por parte de las autoridades vascas y navarras.

Tercero.- Y por último, y yo creo que lo más importante, un nuevo talante, por parte, fundamentalmente, de la Administración del territorio de régimen común, del cual se desprenda el reconocimiento de cinco regímenes tributarios y cinco Administraciones tributarias con las cuales hay que mantener un constante, constante y dinámico proceso de diálogo y pacto, a dos niveles: tanto a nivel técnico como a nivel político.

Esto es lo que yo fundamentalmente le pido al nuevo pacto.

Eskerrik asko.
PARTE II

LA REFLEXIÓN DE LOS TÉCNICOS
SECCIÓN 1a

LA NEGOCIACIÓN
DEL CONCIERTO ECONÓMICO
POR JOSÉ RAMÓN LÓPEZ LARRÍNAGA.

** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de julio de 2001, ref. 015.232.

1. INTRODUCCIÓN. LA DURACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO.³

La primera cuestión que se plantea en torno a la renovación del Concierto Económico que debe producirse en este año 2001, y que muchos se habrán preguntado, es la siguiente: El Concierto Económico vence el 31 de diciembre de 2001, puesto que se estableció en aplicación de la disposición contenida en el Estatuto de Autonomía que disponía que el primer Concierto Económico que se negociase tras la aprobación del Estatuto de Autonomía tomaría como modelo el vigente en el Territorio Histórico de Álava, cuyo plazo de duración vencía el 31 de diciembre de 2001, siguiendo la tradicional duración de los Conciertos Económicos desde el de 1926.

Nostros siempre hemos pensado, y pensamos ahora, que la duración del Concierto Económico debe ser indefinida, no tenemos ninguna duda al respecto. Ésta es una reivindicación que ya se venía planteando desde los antiguos Conciertos Económicos, en el sentido de entender que el régimen de Concierto es un régimen indefinido, no cabe que no sea así, y ya en este sentido se pronunciaron todos los ideólogos de principios de siglo.

Ahora no tenemos lugar a ninguna discusión, el sistema de Concierto está recogido en el Estatuto de Autonomía, por lo que si mañana se plantea la circunstancia de defender que no haya Concierto Económico, se estaría vulnerando una Ley Orgánica.

³ El presente texto reproduce la parte final de la Conferencia impartida por el autor en Bilbao el pasado día 29 de marzo de 2001, como clausura del ciclo de conferencias organizado por Euskotren – Sociedad de Estudios Vascos en relación a la renovación del Concierto Económico, y como conferencia inaugural del ciclo de conferencias "Los Jueves del Concierto" que se desarrollaron dentro de los actos programados con ocasión de la exposición "Historia eta Sentzaileak. 500 Años de Hacienda Foral", organizada por la Asociación para la Difusión y Promoción del Concierto Económico Ad Concordiam, auspiciada por la Diputación Foral de Bizkaia, la Universidad del País Vasco y la Universidad de Deusto.
La Reflexión de los Técnicos

Por ello, y ésta es la interrogante, ¿qué pasa si el Estado no quiere firmar la renovación del Concierto Económico, si se opone a que haya un Concierto Económico a partir del 31 de diciembre de 2001?

A esta pregunta, cabe responder, en primer término, que hay cuestiones de índole práctica que hacen que esa postura sea inviable. Sería una situación insostenible, tanto como para fraternizar las manos los contribuyentes, ya que si la Hacienda Foral no tuviera competencias para recaudar los impuestos, desde luego, nosotros no le íbamos a pagar al Estado, ni tampoco tiene el Estado un aparato como para poder recaudar, con lo cual, los contribuyentes íbamos a celebrar con champán ese día.

Lo que quiero decir es que es una situación absolutamente inviable, puesto que el Estado no tendría capacidad de asumir esa competencia de gestión tributaria, a no ser que pensásemos que hiciese uso de los poderes extraordinarios que le concede la Constitución para exigir a las Diputaciones Forales que recauden para él, pero bueno, ello supondría establecer una situación insostenible.

Es más, yo creo, personalmente, que se podría plantear un conflicto competencial por incumplimiento por parte del Estado de sus obligaciones. El Estado tiene que cumplir una Ley Orgánica, como la del Estatuto de Autonomía, y si no permitiese que hubiera un nuevo Concierto Económico en 2002, estaría incumpliendo una Ley Orgánica, y eso da lugar a un conflicto competencial, y así entiendo que se podría plantear ante el Tribunal Constitucional.

No obstante, me dirán ustedes, ¿por qué no se plantea este mismo conflicto competencial en otras competencias reconocidas en el Estatuto de Autonomía como es el convenio económico en materia de Seguridad Social? ¿Por qué no se plantea un conflicto competencial porque el Estado no nos transfiere una competencia tan importante como ésa a la que estoy aludiendo?

Pues hay que responder que por una razón, porque hace falta el acuerdo, que no se ha producido todavía en materia de Seguridad Social. Ahora bien, en el Concierto Económico también hace falta el acuerdo, pero la diferencia fundamental es que en materia de Concierto ya ha habido un acuerdo, y en esa medida, yo creo que el Estado, si se cierra en banda, podría negarse a que se produjeran modificaciones en el texto actualmente vigente del Concierto, pero no negarse de plano a que continúe el régimen de Concierto económico.

Así, podría el Estado prorrogar el Concierto en la redacción en que en momento se encuentra regulado, y tan es así, que en la renovación del Cupo de 1997, hay una disposición que permite la prórroga del Cupo concertado.

Con ello, la situación se convertiría en mucho más absurda, pues se produciría que no habría Concierto, pero sí habría una parte del Concierto, que es el Cupo, en el año 2002. Todo ello es un poco aberrante.

En resumen, quiero decir que, a mi juicio, está claro que el Estado está obligado a renovar el Concierto Económico, y en esa medida, si cumpliese su obligación, se podría plantear un conflicto competencial que debería resolverse ante el Tribunal Constitucional, y este Tribunal, que está por encima del resto de los poderes del Estado, podría exigir incluso a las Cortes Generales que aprobasen la renovación del Concierto Económico. Sería una situación insólita, pero yo entiendo que habría que echar ese órdago si fuese preciso.

Si va pasando el tiempo, si los negociadores del Estado pretenden decir que cunda el nerviosismo entre la representación vasca viendo que llega el mes de octubre y que no hay
Concierto, que llega el mes de noviembre y que no hay Concierto, yo recomendaría tranquilidad a la representación vasca, que el nerviosismo lo tenga la representación del Estado, la “patata caliente”, en mi opinión, la tienen los representantes del Estado, ya que serían ellos los que estarían incumpliendo una Ley Orgánica.

Por consiguiente, ese tema no debe ser, en absoluto, moneda de cambio, ni debe ser un punto débil para los negociadores vascos. Es más, en mi opinión, debe ser al revés, la prisa la debe tener la representación del Estado.

2. SUGERENCIAS PARA LA RENOVACIÓN DEL CONCIERTO

Sentado lo anterior, voy a hacer una serie de sugerencias respecto a reformas que, a mi juicio, deben realizarse en el Concierto Económico con ocasión de esta renovación, partiendo de una filosofía que conceptúa al Concierto como el único reducto que nos queda de los fueros, y como tal reducto, debe ser defendido en su integridad, o por lo menos lo máximo posible, y todos los recortes que suframos a lo que es nuestra autonomía en esta materia financiera, se convierten en un recorte a nuestros fueros, que ya están bastante mermados.

Desde esa filosofía, y sin plantear cosas que sean absurdas, cosas que no sean viables en el siglo XXI, en un ámbito como el de la Unión Europea, yo entiendo que todavía cabe la posibilidad de introducir ciertas mejoras en el Concierto Económico, mejoras que hagan que nuestro Concierto esté más adaptado a la nueva realidad dentro de la Unión Europea que en la actualidad.

En este sentido, he oído intervenciones recientemente, en las que se nos hincha un poco el pecho, y llegamos a decir que el Concierto Económico es una institución a exportar, que podrían copiar algunos otros países de la Unión Europea nuestro modelo de Concierto Económico. Yo diría que en una parte sí y en otras no, es más en algunas cosas quizás deberíamos copiar nosotros de la fiscalidad internacional, como luego veremos.

La primera sugerencia que voy a hacer, tal y como se desprende de todo lo anterior, es que el Concierto Económico tiene que tener una duración indefinida, y no voy a abordar más en este tema.

3. RECONOCIMIENTO DEL CARÁCTER DE SISTEMA TRIBUTARIO GENERAL PARA EL DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

En segundo lugar, debería producirse un reconocimiento expreso del carácter de sistema tributario general del sistema de los Territorios Históricos, desterrando así para siempre la idea de que se trata de un subsistema estatal, ya que este punto me parece fundamental.

Todos sabemos que hemos tenido que soportar un calvario de recursos, tanto ante los Tribunales estatales como ante los Tribunales comunitarios, diciendo que nuestras Normas Forales son normas que constituyen ayudas de Estado, en concreto, a normas como las que establecieron las llamadas “vacaciones fiscales”. Esto parte de una doctrina en la que se defiende que la empresa que pueda gozar de esa ventaja está en una posición competitiva.
mejor en la medida en que el Impuesto sobre Sociedades es un costo, en definitiva, y en la medida en que haya un menor costo por Impuesto sobre Sociedades, hay más margen para competir, y se pueden bajar los precios. Ahora bien, si esas normas están al alcance de todas las empresas, entonces no se plantean problemas de competencia.

Es más, si mañana otros Estados de la Unión Europea como Francia o como Irlanda, que recordemos que ha tenido estas mismas normas vigentes en determinadas zonas de su territorio, establecen estas medidas, la Unión Europea no les va a decir nada. No les puede decir nada. Y no se lo puede decir, porque las competencias tributarias son de los Estados miembros, de acuerdo con el principio de subsidiariedad que rige en el Tratado de la Unión Europea, y en esa medida, están ejercitando sus propias competencias. Así, sólo en aquellos en que el propio Tratado de la Unión Europea atribuye expresamente competencia a la Unión, es en lo que las Instituciones comunitarias mandan por encima de los Estados, como por ejemplo, en las normas de armonización de I.V.A., pero no así en materia de Impuesto sobre Sociedades.

Y a los demás Estados de la Unión no se produce ningún ataque por parte de las instancias comunitarias pese a que se está concediendo incentivos de todo tipo y en todo momento en las normas del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de ellos, y no les atacan las Instituciones comunitarias porque no pueden, porque esas materias son competencia de los Estados miembros.

Pero por otro lado, nosotros nos encontramos con que, nosotros que tenemos un sistema tributario general, ya que no olvidemos que el Estatuto de Autonomía está reconociendo expresamente que tenemos nuestro propio régimen tributario, tenemos un régimen tributario equiparable al régimen estatal, y sin embargo, estamos en la diana de las instituciones comunitarias.

Yo lo siento si en ninguna otra parte de la Unión Europea existe un régimen tributario como el nuestro, no me vale el argumento que utilizó el Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la vista sobre las Normas Forales de Incentivos a la Inversión de 1993 en sus conclusiones, al decir que si permitimos este régimen particular de los Territorios Históricos vascos, en otras partes se podría hacer lo mismo, mañana dirá, por ejemplo Italia, que a Sicilia le da un régimen autonómico de cualquier tipo, y mañana Sicilia aprueba unas determinadas normas que pueden ser ayudas de Estado.

Pero esto no debemos confundirlo, si eso hiciese el Gobierno italiano, lo estaría haciendo ahora, lo estaría haciendo después de su incorporación a la Unión Europea. Nuestro Concierto data de muchísimo antes, no sólo de la incorporación de España a la propia Unión Europea, sino de la existencia misma de la propia Unión Europea. Por consiguiente, no se puede defender que se trata de una artimaña del Estado español para vulnerar las normas comunitarias. El Concierto tiene una tradición histórica, y tiene una justificación histórica.

Por consiguiente, creo yo que tiene que quedar perfectamente reconocido aquí el carácter de que éste es un sistema tributario general, que no es un subsistema tributario dentro del Estado español, y que por ende tenemos que estar en paréntasis con cualquier régimen tributario de un Estado miembro, y a partir de ahí, si nosotros adoptamos cualquier norma de incentivos, ésta contravendrá normas comunitarias si así lo entienden las instituciones comunitarias, pero en pie de igualdad con los sistemas tributarios de todos los Estados, que la misma norma dictada por Francia también sea considerada contraria al ordenamiento comunitario.
Se está luchando bastante para conseguir la armonización en materia de imposición directa en Europa, se está tratando de crear un Código de Buena Conducta para evitar que determinadas conductas agresivas en materia fiscal puedan suponer un perjuicio para la competencia y para la libre circulación entre los Estados. Y así, el día que la Unión Europea consiga imponer sus criterios de armonización en materia de fiscalidad directa a todos los Estados, incluyendo a Gran Bretaña y a otros países que se oponen con fuerza a cualquier medida de armonización, y esas medidas se aprueben, pues entonces nosotros también admitiremos ese mismo tipo de recortes a nuestra autonomía.

En resumen, esto tiene mucha más trascendencia, el ser un sistema general va unido con otras cosas, hay que suprimir cualquier referencia en el Concierto a que nuestra presión fiscal sea inferior a la del Estado, suprimir cualquier alusión a privilegios, etc., y lo único que hay que decir es que nosotros respetaremos los límites a que nuestra autonomía normativa imponga la Unión Europea. Eso es lo que tenemos que respetar, y reflejar en el Concierto, que se recoja expresamente nuestra sumisión a esos límites, aunque no creo que haga falta decirlo, pero será mejor que se diga expresamente, incluso si se quiere hacer alusión a conductas que la Unión Europea entienda que no tiene cabida dentro del Código de Buena Conducta, para que se vea que estamos dispuestos a aceptar las disposiciones de la Unión Europea, pero tenemos que dejar de ser los “toritos” de la Unión Europea, mientras que otros países como Irlanda, que tiene algunas medidas más exageradas que las “vacaciones fiscales” nuestras no sufren en absoluto la actuación de las Instituciones comunitarias, es más, le permiten seguir con su régimen hasta el 2015, ya que ha llegado a un acuerdo al respecto con la Unión Europea, pero que son un conjunto que cosas que suponen una auténtica discriminación.

4. PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES FORALES EN LAS INSTANCIAS COMUNITARIAS

Entiendo, en tercer lugar, que debe también establecerse un mecanismo concreto de participación de las Haciendas de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los órganos comunitarios en los que se adopten decisiones de naturaleza tributaria.

En una de las reformas realizadas en el Concierto Económico actualmente vigente, a cuyos negociadores debo alabar porque lo han hecho francamente bien, se ha incluido un precepto por el que se obliga al Estado a arbitrar los mecanismos oportunos para que las autoridades de la Instituciones Forales competentes puedan colaborar en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico.

Este precepto se incluyó en el Concierto hace algunos años, pero ¿qué ha ocurrido con él? Pues que todos los preceptos que se pongan así, como muy bonitos, como muy genéricos, muy poco precisos, no sirven para nada. El Estado no ha cumplido absolutamente nada de este precepto, no ha instrumentado ni un solo mecanismo, por lo que no podemos quedarnos con declaraciones retóricas sino que es preciso que se incluyan en el Concierto Económico mecanismos concretos por los cuales el Estado va a permitir que participen las instituciones tributarias vascas en las instancias comunitarias.
La Reflexión de los Técnicos

Si no pueden participar de una forma directa, porque ya nos hacemos cargo que eso podría ser un auténtico despropósito en los órganos comunitarios, está claro que si hay otros mecanismos. Es más, el Estado español, que tanto alardea de que en ninguna parte hay niveles de autonomía como los que hay aquí, podría tomar iniciativas en el Comité de las Regiones, por ejemplo, para que en ese Comité se empiece a tener voz sobre asuntos que afectan a las Regiones, aspecto éste que se está reivindicando desde determinadas instancias políticas.

Si no, también podría instrumentarse un mecanismo similar al que existe en Alemania, en donde los Länder tienen una delegación adjunta a la Representación alemana ante la Comisión y en el Consejo de la Unión Europea, y así, cuando van a tratar un asunto que es competencia de los Länder, hay una comisión paralela para tratar de él, y así el representante del Estado alemán acude a las reuniones de la Unión después de haber consultado y comprobado las opiniones de los Länder que son, en definitiva, los afectados por las decisiones que se tomen en esa determinada competencia.

Lo que no puede ser es que nosotros nos estemos jugando nuestra capacidad y nuestra autonomía normativa con cualquier decisión que esté limitando nuestras capacidades normativas, y no se nos haya dejado oír ni se nos deje opinar. Eso no puede ser, tiene que haber un mecanismo concreto de participación y no declaraciones retóricas que al final se ve que no sirven para nada. Es más, yo recuerdo que la declaración actualmente contenida en el Concierto es tan retórica como otra, que en nuestros tiempos recogimos en la versión original del Concierto de 1981, en la que se establecía que antes de aprobar nuevas disposiciones tributarias nos íbamos a comunicar los proyectos una Administración a la otra.

Yo me marché de allí, después de cuatro años en el Gobierno Vasco, y nosotros como no dictábamos disposiciones, porque las dictaban las Diputaciones, pues yo no incumplí ese mandato, pero el Estado la incumplió ya que no mandó nunca ningún proyecto de norma, y no lo ha hecho en ningún momento. Es más, recientemente el Estado ha vuelto a aprobar una serie de normas muy importantes en materia tributaria en junio del año pasado, incluyendo medidas muy importantes y de mucho calado, y no envió ningún anteproyecto ni proyecto a las Diputaciones Forales, lo cual dice muy poco en relación con el cumplimiento de ese precepto.

Lo que quiero decir con ello, para que les sirva de aviso a los negociadores, es que no hagamos estableciendo declaraciones retóricas, y lo que vayamos a poner, lo pongamos en términos muy concretos, porque si no, no va a servir para nada.

Por cierto, tengo que advertir una cosa, por si a alguien se le ocurriese pensar que en la Constitución Española existe una atribución de la competencia en materia de relaciones internacionales al Estado y que ello dificultaría la participación de los Territorios Históricos vascos en las Instituciones comunitarias, estaría en un error, porque si nosotros participásemos en las Instituciones de la Unión Europea, los órganos comunitarios no son ningún extranjero, y la relación de una región europea con un órgano comunitario nunca es una relación internacional. Por consiguiente, no se podría nunca invocar la Constitución y la competencia exclusiva del Estado en materia de relaciones internacionales para impedir la participación de las Instituciones Forales en los órganos comunitarios, pues nada tiene que ver la relación de una región europea con los órganos comunitarios con las relaciones internacionales.

42
V. ASPECTOS CONCRETOS DE LA AUTONOMÍA FORAL

En cuarto lugar, voy a sugerir la supresión de una serie de recortes puntuales a la autonomía tributaria o competencias de gestión de los Territorios Históricos. Voy a referirme a cosas muy puntuales.

Primeramente, en la actualidad, de acuerdo con el Concierto Económico, cuando un no residente obtiene rentas en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, si el no residente es una sociedad, las Diputaciones gestionan el Impuesto y el Impuesto va a parar a las Haciendas Forales, y además con una autonomía normativa. Sin embargo, si se trata de no residentes personas físicas, no sé por qué razón, la normativa sigue siendo competencia del Estado. Esto no tiene ninguna lógica, e incluso es más, puede decirse que atentaría contra el principio de libre establecimiento dentro de la Unión Europea, y por ello, hay que corregir eso, y la forma de corregirlo está claro que es atribuir la competencia normativa y de gestión para los no residentes personas físicas a las Haciendas Forales. Eso se debe hacer técnicamente incorporando como tributo concertado, que lo es en la práctica, en el texto del Concierto el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que abarca tanto a las personas físicas como a las sociedades.

En segundo lugar, aquí hay un tema que me ha tenido siempre indignado, porque no entiendo por qué razón sobre los sueldos de los empleados del Estado aquí y los empleados de Entidades Estatales y Organismos Autónomos la retención impositiva la tienen que ingresar a la Hacienda del Estado y no a la Hacienda Foral. No lo acabo de entender, no tiene absolutamente ninguna lógica, creo que esas reminiscencias de textos que vienen desde siempre así (Navarra así lo tiene) no tienen ninguna razón de ser, más que su propia existencia histórica, en Álava estaba así regulado en 1976 y seguimos conservando esa regulación.

Es más, por economía de gestión habría que ir vaciando de esas competencias a las Delegaciones de Hacienda, ya que no tiene ningún sentido tener en la Delegación de Hacienda de la Plaza de Moyúa de Bilbao a unos funcionarios para gestionar las retenciones impositivas sobre los sueldos de los funcionarios, es mucho mejor que lo ingresen en la Diputación. No estamos hablando ahí de “huevo”, estamos hablando más bien del “fuero” y de la racionalidad económica, y digo que no del “huevo” porque para eso siempre hay un ajuste después en el Cupo y se le compensan los números a las Haciendas vascas por lo que el Estado está recaudando por las retenciones de sus funcionarios, pero creo yo que hay argumentos por lo que eso debe desaparecer absolutamente.

A continuación, en tercer término, voy a decir algo que no he oído en ningún lado, y yo cada vez que le doy más vueltas, me convence menos, y es lo siguiente: estamos hablando de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades que operan en territorio vasco y en territorio común, y con un volumen de operaciones que supera los 500.000.000 pesetas, y que tributan en ambas Administraciones en proporción al volumen de sus operaciones, pero con una única liquidación, una única base fiscal, una única cuota, que luego repartimos, etc. Éste es el modelo que hoy tenemos, pero esa norma, tal como está, tiene las siguientes consecuencias:

—Como la base tiene que ser única y la liquidación única, solamente puede aplicarse una única normativa, y entonces el Concierto opta por decir que se aplica la normativa del territorio donde se tenga el domicilio fiscal, así, se tributa conforme a la normativa vasca cuando el domicilio fiscal de la entidad radique en territorio vasco, pero siempre que el
volumen de operaciones que se realice en territorio vasco supere el 25 por 100, regla que no se establece para el Estado. Eso no ocurre en el Estado, ya que una empresa de más de 500 millones, que opere en los dos territorios y que tenga el domicilio fiscal, por decir algo, en Logroño o Madrid, en territorio común, resulta que cualquiera que sea su volumen de operaciones, aunque el 90 por 100 del mismo se realice en territorio vasco (pensemos en una que esté situada en Miranda de Ebro, en la que puede ocurrir que el 90 por 100 de sus operaciones se realicen en Álava) y curiosamente tributa según normativa común.

Me parece que es una norma que no es justa objetivamente. Eso en primer lugar, pero en segundo lugar, si comparamos los dos mercados, el mercado de territorio común y el mercado nuestro, pues nosotros somos mucho más pequeños, luego es mucho más fácil que cualquier empresa nuestra tenga un volumen de facturación que no alcance en el País Vasco el 25 por 100, por muy vasca que sea, que vivecería. Viceversa sería muy fácil para las empresas del Estado cumplir ese requisito, si es que hubiera una reciprocidad en el mismo, que ni siquiera existe.

A mí me parece en primer lugar injusto, ya que toda norma que no trata por igual a las dos partes, me parece injusta. Solución hay, que luego veremos.

En segundo lugar, hay que ver qué ocurre con los establecimientos permanentes de una entidad extranjera. Mañana una entidad francesa monta un establecimiento permanente aquí con una fábrica, y entonces tributa por impuesto sobre la Renta de no Residentes con arreglo a la normativa foral, y en esa medida si tenemos incentivos diferentes a los del Estado, como de hecho tenemos, se aprovecharía de esos incentivos, ¿pero qué pasa con la empresa residente en España que opera aquí por medio de un establecimiento permanente? Pues resulta que los establecimientos permanentes suyos que operan aquí tributarían con arreglo a la normativa estatal, y entonces se está produciendo una discriminación de trato que, curiosamente, es discriminación que sería perjudicial para las empresas españolas. Naturalmente esa discriminación no plantea problemas con la Unión Europea, porque la Unión Europea sólo se preocupa cuando un residente de un Estado sale mal parado en otro Estado, no cuando el agravio se produce respecto a los residentes de un Estado en ese Estado. A la Unión Europea le da lo mismo que el perjuicio se produzca entre un señor de Murcia y otro de Madrid u otro de Bizkaia, a la Unión Europea no le preocupa, lo que le preocupa a ella es que haya un perjuicio para un residente de un Estado miembro en relación con los residentes de otro Estado miembro.

No plantea problemas comunitarios, pero no deja de plantear algo que es injusto, una falta de equilibrio y una discriminación entre las dos partes.

¿Cuál es la solución? Sólo hay una solución, y es la solución de que tributen por establecimiento permanente las entidades residentes en España. Que tributen por establecimiento permanente. Esto no tiene mucha tela que cortar, y las consecuencias a las que llevaría son las siguientes:

-De hecho hoy en día presentan declaraciones a todas las Haciendas e ingresan la cuota correspondiente a cada una de ellas, con lo que no habría nuevas complicaciones, lo único que tendrían que hacer es calcular el beneficio correspondiente a cada establecimiento permanente.

-Ahora bien, la ventaja era obvia, puesto que eliminábamos los inconvenientes que he mencionado, y desde el punto de vista del "fuero", la ventaja es claramente, ya que se respetan el
principio de territorialidad en toda su extensión. Siempre que se trate de impuestos aplicables en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, todos los sujetos, sean un señor francés, o una empresa francesa, o una empresa española, tributan con arreglo a nuestra normativa.

Es llevar a su máxima expresión el principio de territorialidad, y en definitiva, esto es lo mismo que ocurre en el ámbito internacional. Si una empresa española, mañana monta una sucursal, una fábrica, un establecimiento permanente en definitiva, en Francia o en Alemania, allí tributa por los rendimientos que obtiene por ese establecimiento. Pues hagamos aquí lo mismo, de hecho, es relativamente parecido a lo que hoy tenemos.

—Y en otro orden de cosas, además de salir perjudicados con la situación actual los territorios vascos porque la empresa de Miranda de Ebro que realiza el 90 por 100 de sus operaciones en Álava tributa con normativa común, salimos perjudicados en relación con la Inspección de los Tributos, ya que el Estado inspecciona a una empresa nuestra en cuanto no facture aquí el 25 por 100 de sus operaciones, mientras que eso no ocurre en la empresa domiciliada en el Estado.

Por consiguiente, hay salimos mal parados, no es una norma justa, y esto desaparecería también si adoptásemos la tributación por establecimiento permanente.

Como cuarto aspecto a destacar, quiero realizar una sugerencia en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que ustedes saben que aquí una de las ventajas más llamativas que tenemos, y yo diría que casi de las pocas, ya que muchos piensan que tenemos un régimen fiscal que convierte al País Vasco en un paraíso fiscal, y que eso lo convierte en un chollo, pero no señores, el chollo es estar domiciliado en Madrid, el mejor sitio para no pagar nada es Madrid, y es verdad, porque te van a inspeccionar cada cuarenta años, y sin embargo, aquí cada x tiempo las Haciendas Forales están encima nuestro, lo que hae que el que tengamos fama de paraíso fiscal es de chiste.

Aquí ha habido una tradición recaudatoria siempre. Yo me acuerdo de la posguerra, cuando la Hacienda Estatal tenía aquí una presión fiscal muy superior a la que había en España, infiñitamente superior. Aquí seguimos con las malas costumbres y tributamos más que en el resto del Estado, aunque también es verdad que tenemos un nivel de calidad de los servicios públicos bastante mejor que los de otros sitios.

Quería decir que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que tenemos algunas de las particularidades más llamativas y más conocidas por todos, como es la exención en donaciones en favor de cónyuges, de ascendientes o descendientes o también en herencias en favor de cónyuges, de descendientes o ascendientes, y en esos casos se exige para que se aplique la normativa foral que el causante, si se trata de herencias, haya residido durante los cinco años anteriores a su fallecimiento en la Comunidad Autónoma del País Vasco; y si se trata de donaciones, que el donatario haya residido en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco durante los últimos cinco años.

Yo entiendo que ahí se debe corregir un poco eso, porque puede dar lugar, aplicada con rigidez la norma, a supuestos injustos. Entiendo que sí debe haber un plazo, para evitar actuaciones oportunistas, para evitar que vengan señores de fuera exclusivamente para querrase aprovechar de lo positivo de nuestro Concierto Económico, ya que otra cosa distinta es que viniesen con todas las consecuencias, a aprovecharse de lo positivo pero también a sufrir lo negativo, a pagar cristianamente en otros lados donde duele el bolsillo.
La Reflexión de los Técnicos

Desgraciadamente puede venir mucho oportunista a decirte excelencias de lo nuestro, pero sólo para ver si puede llevarse una herencia rebajada o gratis, y lo mismo una donación en su caso.

Estoy de acuerdo, en ese sentido hay que exigir una adscripción permanente de esa persona al territorio, pues se quiere beneficiar de un régimen específico, exigiendo así una vecindad más o menos permanente. Pero, la norma tal y como hoy está puede dar lugar a situaciones injustas.

Piensen ustedes en el señor que ha vivido toda su vida aquí, pongamos que treinta años, pero por razones de trabajo se va dos años a vivir a Barcelona, y sus padres le quieren hacer una donación a varios hijos, y así se hacen a un hijo que vive aquí, hermano de ése, y está exenta, pero no se la pueden hacer a ese hijo porque no está exenta ya que tributa conforme a la normativa común, y en ese sentido creo que habría que solucionar los supuestos en los que esporádicamente se está fuera de aquí por razones de trabajo u otras, para evitar la aplicación rígida de la norma actual.

Podía ser a base de que se recogiese una norma en la que se entendiera cumplido el requisito a una persona que acumulativamente en su vida, por ejemplo, ha adquirido una residencia superior a x años, a diez años o a quince, con lo cual ya nos encontraríamos con una persona que, por ejemplo, ha nacido aquí, ha vivido aquí durante bastantes años, y luego por razones de trabajo se va fuera, luego viene aquí, y en el momento de la donación tiene una residencia consolidada de un año, o si es preciso de dos, para que se vea que tiene una certa permanencia, o incluso continuada después de la donación podría ser, el año anterior y el posterior, alguna cosa de este tipo corregiría situaciones que pueden ser injustas y que todos hemos conocido.

Luego hay una circunstancia, que yo he vivido, porque la he tenido cerca en un cliente mío, una situación muy curiosa, que se da porque no se tiene en cuenta la interrelación entre Navarra y nosotros, y eso es el colmo.

Pienso por ejemplo en una persona que sea residente en Navarra toda su vida, que está sometida a régimen fiscal navarro, y que por consiguiente su herencia, el día que fallezca, va a estar exenta de impuestos si la transmite a sus hijos, y esa persona viene a vivir aquí, y si se muere antes de que transcurran cinco años, “se queda en la calle”, debe residir cinco años aquí para adquirir el derecho a que su herencia quede exenta de impuestos.

Eso es una barbaridad porque viene de un régimen fiscal, con lo que tendríamos que considerar que mientras siga habitando en un territorio fiscal, se está cumpliendo el requisito de los años de permanencia. Eso hay que incorporarlo, además para que se vea que tenemos sensibilidad con Navarra.

En quinto lugar, otra sugerencia puntual se da en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, pues en él existe otra norma que también me parece injusta, porque está desequilibrada en favor del Estado, concretamente, cuando nos estamos refiriendo a los no residentes, ya que se atribuye la competencia a las Diputaciones Forales cuando todos los bienes y derechos del no residente estuvieran situados en territorio vasco, con lo que se puede dar el absurdo de que un no residente que tenga casi todos sus bienes aquí, y un solo fuera, en territorio común, como ya no tiene todos sus bienes aquí, tributaría con arreglo a la normativa estatal. Eso es una barbaridad, que tribute en el Estado es una barbaridad.
Entiendo que la solución pasa por una de estas dos, o que tribute en aquel territorio en el que radique la mayor parte de sus bienes, si no se quiere que un no residente tenga que pagar por Impuesto sobre el Patrimonio en varias Haciendas, o, yo creo que es más correcto lo que voy a decir ahora, que tribute en cada Hacienda de acuerdo con los bienes que tiene en territorio de la misma, porque ¿qué le pasa a un señor austríaco que tenga bienes en Alemania, y un piso en Marbella y una casa en Londres? Pues que tendrá que tributar por Impuesto sobre el Patrimonio en cada uno de los tres países, y no se echa las manos a la cabeza por ello. Pues aquí también tendrá que tributar si tiene bienes aquí, y si tiene un piso en Málaga que tribute a la Hacienda estatal. Yo entiendo que así debe ser, y que ese precepto tiene que desaparecer, un precepto que es discriminatorio para nuestra autonomía normativa.

6. REIVINDICACIONES EN MATERIA DE IMPOSICIÓN INDIRECTA

Por otra parte, en quinto lugar, creo que deben hacerse algunas reivindicaciones en materia normativa en la imposición indirecta. Somos un modelo de dejación, de renuncia a posibilidades de autonomía normativa en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que es el Impuesto principal, el Impuesto estrella de la Unión Europea, de nuestra fiscalidad.

Fíjense ustedes que en el Impuesto sobre el Valor Añadido hay una armonización a nivel comunitario, pero hay también unos márgenes, en los que los Estados pueden adoptar decisiones en materia de exenciones, hay unos márgenes de fluctuación de unas bandas de tipos entre un mínimo y un máximo, hay una certa autonomía normativa. Nosotros hemos renunciado a todo eso. Bueno, pues incluso si mantenemos la postura de seguir renunciando a eso, no renunciemos a otras posibilidades que tenemos en otros impuestos indirectos.

Por ejemplo, en determinados Impuestos especiales no habría ningún inconveniente, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, no hay ningún sentido para que nuestra norma sea igual a la vigente en el resto del Estado. No tiene ninguna lógica, podría ser perfectamente distinta. Lo mismo podríamos decir sobre el Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas. Se podría hablar en todos los impuestos que gravasen la fabricación o el consumo y en los que la autonomía normativa no produzca distorsiones económicas. En el Impuesto sobre Primas de Seguros, por ejemplo, sobre el que no tengo ninguna duda.

7. REGIMEN ECONÓMICO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

En fin, para terminar mi disertación, una última cuestión que yo les recomendaría a los negociadores, al margen de unas recomendaciones ya prácticas que haré al final, es la reivindicación de que en el Concierto Económico hay que recoger alguna alusión a la disposición transitoria quinta del Estatuto de Autonomía, al tema del convenio sobre Seguridad Social.

Hay que hacer alguna alusión, diciendo que el régimen económico de las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se completará con un convenio sobre Seguridad Social. Cuando menos eso debe decirse, si no se tiene capacidad
La Reflexión de los Técnicos

para abordar en unos meses un tema tan complejo como el del convenio de la Seguridad Social.

¿Y por qué digo eso? Porque se está hablando en muchos foros políticos sobre el cumplimiento del Estatuto y sobre el hecho de que fuera del Estatuto no hay otras vías, y resulta que no cumplimos el Estatuto. Es que tenemos aquí la disposición transitoria quinta que nos está diciendo que la Comisión Mixta que se cree para dar cumplimiento al citado Estatuto establecerá los oportunos convenios mediante los cuales la Comunidad Autónoma del País Vasco asumirá el régimen económico de la Seguridad Social, dentro de su carácter unitario y del respeto al principio de solidaridad. Y como vemos, estamos aún hoy en día ante el incumplimiento flagrante de lo dispuesto en una Ley Orgánica.

Esto es una cosa muy seria, porque estamos más de veinte años sin cumplir el Estatuto de Autonomía en esta materia, teniendo presente además que en muchos sistemas fiscales, las cotizaciones a la Seguridad Social tienen la naturaleza de tributo, y si tienen naturaleza tributaria, ¿por qué no van a estar dentro del Concierto Económico? Cuando menos, alguna alusión debe haber. Ya tenemos alguna alusión en el Concierto, que metimos en su día, de que respetamos las especificidades que tenemos desde el punto de vista administrativo. Ahora, con mucho más motivo debería incluirse una mención de que se completará la especificidad de nuestras relaciones financieras con el Estado mediante la conclusión de un convenio al que hace referencia la disposición transitoria quinta del Estatuto de Autonomía. Cuando menos, eso habría que exigirlo por la parte vasca porque es una denuncia permanente de que la representación estatal está sin cumplir el Estatuto de Autonomía en un aspecto tan importante como éste.

Y ya en aquel entonces, en 1981, nos dimos cuenta de que estábamos hablando de miles de millones de pesetas para las arcas de la Comunidad Autónoma del País Vasco, no para las arcas forales, porque las cotizaciones sociales no las gestionarían las Diputaciones Forales sino la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y creo que en los tiempos actuales supondría todavía más dinero.

8. Conclusiones. Recomendaciones prácticas

Para terminar voy a realizar unas recomendaciones de orden práctico, "de corazón", para los negociadores del Concierto Económico.

1) Creo que no hará falta decirlo, convicción de la justicia de la reivindicación. Es fundamental, ya que difícilmente se va a defender algo si no se está convencido de la justicia de lo que se debe defender. Eso me parece elemental. El que vaya que no tenga eso, lo que debe hacer es no presentarse y dimitir.

2) Constancia. Hay que tener constancia y aguantar todo. Enfrente se van a encontrar con personas, en general, no dispuestas a dar, porque sin querer, Madrid considera que lo que tiene, tiene, y lo que te pueda dar se lo está quitando de lo suyo. Cuando vas allí, la sensación es que les vas a quitar la cartera casi. Y tienes que decirles cuarenta mil veces que es al revés, que vas a recuperar tu cartera. Eso hay que tenerlo claro, y sólo se soluciona a base de constancia, constancia y constancia.
Hay que tener claro que en eso sí les podemos ganar siempre, y yo creo que en su día fue una batalla que también nosotros ganamos. Nos era más fácil ser constantes porque éramos conscientes de que nos jugábamos muchísimo. Nosotros nos jugamos mucho, es que para nosotros el Concierto es el pan, así. Para ellos, en definitiva, es un 6,24 por 100, ¿qué es un 6,24 por 100 para las finanzas del Estado? No es nada, el problema nuestro es un problema minúsculo.

3ra) La prevalencia del “fuero” sobre el “huevo”. Eso me parece muy importante. Si en algún momento determinado, a los negociadores les ponen en la mano el caramelo, por poner un ejemplo, de reducir el porcentaje de participación del 6,24 por 100 al 6,21 por 100, pero a cambio no están dispuestos a reconocer la participación de las instituciones forales en las instancias comunitarias, eso no se debe aceptar. Eso no se puede aceptar, no podemos vender el “fuero” por el “huevo”, porque nos podemos lamentar.

Repasando la historia, por ejemplo, en el año 1904 las Diputaciones Forales renunciaron a recaudar el Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas que había entonces a causa de la baja rentabilidad del Impuesto. Como no era rentable el Impuesto, renunciaron a la competencia, y no hay más que ver las consecuencias tan fatales, como que el Estado asumió encantadísimo esa competencia y desde entonces ha mantenido para siempre, hasta hace poco, hace dos o tres años es cuando hemos recuperado la competencia de recaudación del Impuesto especial sobre Bebidas Alcohólicas.

Cualquier dejación de “fuero” que hagamos lo es, yo diría, ad eternum, y por consiguiente, hay que mantenerse fiel al “fuero”. Es preferible perder algo en el “huevo” que en el “fuero”.

4ra) Y nada más, por último les desearía a los negociadores que tengan suerte, o si no, por lo menos, que tengan justicia.
4. MANUAL DE NEGOCIACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO.
POR EDUARDO J. ALONSO OLEA.

** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de diciembre de 2001, ref. 015.374.

En este año de 2001, además de entrar en el siglo XXI o en el tercer milenio, en una esfera mucho más reducida, se habrá de cumplir otra efeméride que desde hace siglo y cuarto se ha venido repitiendo cíclicamente. Nos referimos a la negociación de un nuevo texto del Concierto Económico del País Vasco.

No vamos a aburrir al lector con un completo manual de definiciones o disquisiciones académicas sobre si es Concierto Económico o concierto económico, o si es Concierto Económico o Conciertos Económicos, por qué se usan en unos contextos o en otros, si el Concierto "caduca" a 31 de diciembre de 2001 o no; simplemente nos proponemos ilustrar sobre dos elementos del Concierto que, incluso hoy en día tienden a olvidarse: primero, no es la primera vez que se negociaba una renovación del Concierto y, segundo, no es la primera vez que se prorroga después de haber "caducado". En realidad, en relación al Concierto, casi nada es por primera vez.

UN PLAZO DE VIGENCIA

Una de las diferencias más evidentes entre el Concierto vascongado y el Convenio navarro es que el primero siempre (salvo en 1887) ha tenido un "plazo de caducidad", una duración determinada, mientras que el segundo ha tenido siempre un plazo de vigencia indeterminado. La manifestación de esta diferencia es clara; se habla del cuarto, tercero o quinto Concierto, pero el Convenio es el Convenio, desde 1841, aunque ahora se reformule como un Amelioramiento del Fuero.

Esta diferencia, preguntarán algunos, ¿a qué es debida? En su origen a una diferencia de redacción, y de momento, de ambos acuerdos. En el caso del Concierto su vigencia se estimaba hasta 1886 porque en sí era un régimen provisional, cuyo fin hubiera debido de coincidir con las indemnizaciones que la Ley de 21 de julio de 1876 concedía a los liberales que hubieran perdido propiedades y fortunas en la Segunda Guerra Carlista; como el acuerdo se firmó en 1878, por lo tanto, tuvo una vigencia de 8 años.

Tras este primer plazo, en la consiguiente negociación, llevada a cabo a fines de 1886, se tuvo que prorrogar por problemas en el Gobierno de la Nación. La Ley de 12 de enero de 1886 autorizó al Ministro de Hacienda –Camacho– "para considerar prorrogado hasta el 30
de junio de 1887 el estado actual de tributación de las provincias de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya. Así quedó establecida la prórroga del Concierto durante un año, tiempo en que el Gobierno estudiaría detenidamente el tema. Tiempo que las Diputaciones también aprovecharon para establecer nuevos contactos entre sí y con personajes importantes a los que pidiieron ayuda y colaboración. Vemos, entonces, que no siempre se ha negociado el Concierto justo en vísperas de "caducar", o que se ha negociado tras una prórroga.

El problema del momento era evidente. Como se había pensado como provisional, y una vez visto y asegurado desde la Ley provincial de 1882 que el régimen era mucho más, no había precedentes y medios claros para renovarlo o negociar su renovación.

La primera pieza fue el acuerdo previo de las Diputaciones de tratar el Concierto de forma conjunta —luego volveremos sobre este asunto— de forma que se consiguiera un plazo de vigencia del sistema lo más prolongado posible y con las más amplias competencias a costa de pagar el menor cupo posible. Hasta aquí lo lógico. Finalmente se tuvo que negociar todos estos aspectos (cupo, vigencia y tributos) de forma que se consiguiera incluirlo como un artículo de la Ley de Presupuestos del ejercicio 1887-88, y con plazo indefinido.

Al incluir una disposición por la cual cualquier cambio en la normativa tributaria afectaría al Concierto, y al incluir ciertas modificaciones en los impuestos concentrados el Ministro Germán Garmazo, a la altura de 1893, y no sin resistencias vascongadas, se tuvo que modificar aquél. Por contraste, igual disposición referente a Navarra, supuso un gran conflicto con los navarros, la conocida Gamazada, que finalizó con la marcha atrás ministerial. En el caso vascongado no fue más que el preámbulo de la revisión completa del Concierto, en donde se volvió a fijar un plazo de renovación de doce años, hasta 1906. Las garantías de indefinición de su vigencia, vistas en 1887, no habían servido para nada así que se optó por volver al plazo previamente establecido. Plazo que desde las Diputaciones siempre se mantuvo como vigente respecto al cupo o tributos concertados, pero no respecto al régimen en sí mismo.

En 1906 se volvió a prorrogar el Concierto seis meses para hacer coincidir su fecha de terminación con el año natural, ya que desde 1900 se había variado el año fiscal para hacerlo coincidir con el año natural. Aunque sea por mor de la burocracia de nuevo tenemos un ejemplo de prórroga del Concierto.

Salvado este semestre hubo de volver a negociar una nueva redacción del Concierto, y decímos “nueva redacción” porque el meollo de la negociación no fue nunca la continuidad del sistema sino sus elementos contingentes: el cupo y las maneras de calcularlo, su duración o los tributos sujetos a acuerdo.

En 1906 encontramos, posiblemente, la negociación más típica hasta la Guerra Civil. Una vez dado por supuesto que se iba a renovar, las Diputaciones se pudieron manos a la obra para llegar a posturas comunes⁴. Fruto de estos contactos fue una plataforma común que se negoció con los sucesivos gobiernos del último trimestre de 1906. Las representaciones vascongadas iban auxiliadas por la plana mayor de los Diputados a Cortes y Senadores, que ya

---

habían adelantado el camino avisando a las Diputaciones de los pareceres predominantes en Madrid, y ya habían preparado el terreno en los Ministerios y antesalas de la Corte.

Durante la tortuosa negociación las comunicaciones fueron continuas entre Bilbao, Vitoria, San Sebastián y Madrid, pero no sólo por las que se mandaban los comisionados con sus respectivas sedes sino también las que los delegados de Hacienda remitían al Ministerio, incluso se conservan unas misivas remitidas por un inspector de Hacienda enviado por el Ministerio a las provincias “de incógnito” con el fin de recabar datos tributarios.

Esto de los datos era una especie de competición entre ratón y gato. Frente a un inspector que se estrellaba con la orden expresa que por lo menos en las dependencias vizcaínas se dio de no informar a cualquier persona, las propias peticiones de información del Ministerio a las Diputaciones o a sus comisionados no tenían mejor fortuna.

A lo que parece las cifras que tenía el Gobierno estaban incompletas y continuaron pidiendo datos a la Diputación y a los Comisionados. Pero se dieron ordenes de no facilitar ningún dato.

"Los datos que ha pedido a Vd. (vicepresidente de la Diputación de Vizcaya) el fiscal (de lo Contencioso Administrativo)
me los habían pedido ya antes y (...) al no facilitarlos se han dirigido a Vd... Consideramos de suma importancia no faciliten Vds. ahí (...) ningún dato."

El firme propósito de no dar facilidades a la Comisión del Ministerio hizo llegar las cosas hasta extremos rocambolescos. Ante la insistencia del Fiscal, Luis de Salazar, el vicepresidente de la Diputación, que se había quedado en Bilbao, le contestó -según órdenes telegrafías de Urquijo en sentido de no facilitar datos- que no los tenía sobre Derechos Reales porque se los habían llevado a Madrid los Comisionados.

El problema era que esta información había sido ya solicitada a los Comisionados que, a su vez, habían dicho no tenerlos porque se los habían dejado en Bilbao. "(...)Como cabalmente dijimos aquí todo lo contrario claro está que aparecemos como gentes poco verídicas, y para remediarlo es preciso que le escriban Vds. de nuevo haciéndole ver que han cometido Uds. una equivocación; que los datos están efectivamente en la Diputación, pero que se requiere una labor penosa para entresecharlos y ordenarlos; y así, dando largas al asunto, se evita que los tengan en su poder antes de que se de solución al concierto. Y como los escarmentados van con los avisados, es preciso que tengan Uds. mucha cautela en adelante y no facilitar.

6 Carta del Presidente de la Diputación de Vizcaya al Vicepresidente de la Diputación de Vizcaya. 10 de noviembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A.- C.E. 2643/4
7 Oficio del Fiscal de lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Vizcaya al Presidente de la Diputación de Vizcaya. 18 de noviembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A.- C.E. 2643/2
8 Oficio del Presidente de la Diputación de Vizcaya (en funciones, Luis de Salazar) al Fiscal de lo Contencioso Administrativo de Vizcaya. 20 de noviembre de 1906
9 Carta Presidente de la Diputación de Vizcaya al Director General de lo Contencioso. 15 de noviembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A.- C.E. 2644/3...
La Reflexión de los Técnicos

dato ninguno ni al fiscal de los contencioso ni á ningún otro funcionario de Hacienda que lo reclame porque al suministrarlo comprometería quizás el éxito de nuestras negociaciones.10

Esta desairada posición de la Diputación vizcaína no tenía solución porque uno de los datos solicitados era el presupuesto de ingresos por los Derechos Reales, "por eso dijimos que no lo teníamos y el que aparezcan VV. en este asunto como gentes poco veraces no se puede remediar pues ni al Ministro ni á nadie convencerán VV. como no convenceremos nosotros que no tienen ni nosotros tenemos el presupuesto de derechos reales, pues esto tiene que estar siempre en la Diputación, y esto lo tiene que conocer Vd. para tratar con el gobierno. Mienten VV. y mentimos nosotros, miente el gobierno y miente todo el mundo. Es necesario mentir para tratar estos asuntos. No hemos facilitado dato alguno hasta la fecha ni pensamos hacerlo, pero para ello precisamente necesitamos decir que no los tenemos mejor excusa que su estancia en esa no encuentro. Digan VV que tampoco tienen y en paz. ¿Qué no creerán lo que se les diga? No me cabe duda y harán bien.11

Aún así Urquiola insistió en que rectificaran en Bilbao y reconocieran tener los datos, Salazar se resistió a hacerlo sugiriendo que rectificaran en Madrid, "negando que los tengan en su poder pues mi B.L.M. puede estar equívocado efecto de alguna confusión que ubo (sic) en las oficinas al recoger los papeles y se pudieron traspapeler los datos, también el detestable servicio de correos que padecemos puede tener la culpa y puede ocurrir muy bien que yo aún teniendo en mi poder todos los datos no los haya facilitado para no entorpecer la labor de Vd.: puede echarme todas las culpas, pero yo no las tengo ni se ni siquiera nada de eso".

Como vemos, además de la pretensión concreta de no quedar mal ni el Presidente ni el Vicepresidente de la Diputación, es obvio que el fin del asunto era no facilitar la tarea al Ministerio de Hacienda. Ministerio que por cierto, ante estas prácticas, se tenía que ingeniari para obtenerlos por otra vía. Ese verano había enviado a un inspector de Hacienda a las provincias "de incógnito" para obtener datos contables de los presupuestos y cuentas provinciales y municipales, con los cuales encargar la negociación.

Por lo que se desprende de las cartas que envió a sus jefes, la impotencia del inspector Valgañón, quedó cada vez más patente:

Esta gente es imposible pues no publica nada y nada facilita: tienen sus oficinas cerradas ó mejor blindadas para que los "maletos", como nos llaman, no podamos conocer el funcionamiento de la honrada administración vasca. Aquí todo es reservado y secreto. Los extractos de las sesiones de la Diputación son muy estudiadas y no reflejan ni dejen traslucir los procedimientos y recursos que utilizan para cubrir sus presupuestos. Son verdaderamente autónomos los poderes provinciales constituidos en Autoridad administrativa y de gobierno. Reciben los presupuestos municipales; los aprue-

---

10 Carta del Presidente de la Diputación de Vizcaya al Vicepresidente de la Diputación de Vizcaya. 21 de noviembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A.- C.E. 2643/4
ban con ó sin reformas: aprecian la conveniencia y necesidad de tal o cual arbitrio como denominan á las contribuciones exigibles y se guardan documentos, copias resultados, etc., así como las cuentas municipales, que si las exponen al público no están á nuestro alcance ni en la Diputación ni en los Ayuntamientos.

Aprendieron, sin duda, en las conferencias celebradas en 1894 para llegar al concierto de Febrero de aquel año, ampliado en Octubre de 1900, que su mejor defensa en evitación de nuevas concesiones ó aumentos, estriba en reservar en absoluto los elementos tributarios, base de la fijación del cupo, para quitar medios de discutir con algún fundamento sus proyectos y proposiciones.

La riqueza imponible por territorial, rústica, urbana y pecuaria, es aquí casi desconocida; sólo el Ayto. de la Capital [Bilbao] cobra el 2,80 % sobre la declarada por los propietarios de fincas urbanas, que parece ascender á 11.500.000 pesetas. En el resto de la provincia no se exige ninguna cantidad por este concepto porque sostienen que las leyes forales se oponen al establecimiento de las contribuciones directas.

En Industrial sucede lo propio, excepto en la Capital, que autorizada por la Diputación y sólo para cubrir el déficit, percibe el 16 % de las cuotas que para el Tesoro señala el Reglamento de 1896, reformado en 1901. […]

Mi propósito es utilizar todos los medios imaginables y compatibles con mi cargo para salir avante; pues confieso que las dificultades son muchas y algunas insuperables tales como las relacionadas con los datos para los impuestos de pagos y sobre sueldos de los empleados municipales de los Ayuntamientos de la provincia pues no hay forma de examinar los presupuestos en la Diputación y tratar de adquirirlos de cada uno es imposible.

La cantidad concertada por estos conceptos si se [ven los] presupuestos por la Diputación no se exige á los empleados provinciales ni municipales. El cupo ó cifra concertada es 126.332 pesetas se satisface con otros ingresos que producen los impuestos autorizados y muy principalmente con el de Consumos que es el nervio de los recursos con que cuentan la Diputación y los Ayuntamientos 13.

12 Carta de Arturo Valgañón (Inspector de Hacienda) al Subsecretario del Ministerio de Hacienda, Bernardo Sagasta, 13 de julio de 1906. A.M.H. leg. 11520. Como postdata incluye la siguiente frase: "Como aqul se me mira ya como ave de mal agüero, y por otra parte necesito ver cómo marcha el servicio en Vitoria y San Sebastián, mañana ó pasado iré para allá".
Si pueden ser curiosos estos párrafos, por el pesimismo que destilan, no dejan de serlo las contestaciones de los superiores: "no me extrañan las dificultades con que tropieza para llevar su cometido, es más, tenía ya descontado que nada podría averiguar en la oficina de la Diputación"\(^{13}\). Lo único con que contaba era con que diera una idea general. A los pocos días regresó Valgañón y volvió a dar nuevas a sus jefes:


tengo en buen camino y bastante adelantado los trabajos referentes a Guipúzcoa y Alava, pero en cambio los de Vizcaya avanzan poco porque aquí parece que todo se encuentra preparado para ocultar la situación económica de la provincia y las muestras de riqueza que posee.

Busco por todas partes, apelo a todos los medios que considero factibles y sin embargo obtengo escasos resultados, pues cuando espero alcanzar algo, tropiezo al fin con la impenetrable reserva y con la orden comunicada por la Comisión provincial para no facilitar ningún antecedente sin su consentimiento.

Estoy cansado y convencido de que no adelantaré mucho con los procedimientos seguidos hasta ahora(...)^{14}.

El funcionario tampoco obtenía respuestas claras de sus jefes ni cartas de presentación nuevas.

Comprendo la necesidad de conocer el sistema económico de Vizcaya en sus dos aspectos provincial y municipal y a ello encaminó mis esfuerzos; pero entiendo que puede y debe hacerse el trabajo de información que entraña aquel conocimiento con mucha calma y con elementos oficiales de que hoy se carece en absoluto.

Yo haré, sin embargo, lo imposible -y más si cabe- para conseguir datos de producción, tarifas, etc. y todo aquello que sea conveniente y juzgue necesario llevar á esa para que mejor estudio del asunto.

Hoy he podido recabar un presupuesto de la Diputación: las liquidaciones de los mismos, si se hacen y aprueban, no se publican, de modo que no hay posibilidad de conocerlos\(^{15}\).

Todos estos párrafos son muestra evidente de la amplia autonomía de hecho que tenía la Diputación vizcaína, así como sus hermanas, y lo poco dados que eran los responsables de

---

\(^{13}\) Carta del Ministerio de Hacienda (¿Director General de Contribuciones?) a Arturo Valgañón (Inspector de Hacienda). 19 de julio de 1906. A.M.H. leg. 11520.

\(^{14}\) Carta de Arturo Valgañón (Inspector de Hacienda) al Director General de Contribuciones y Rentas, Carlos Regino Soler. 21 de julio de 1906. A.M.H. leg. 11520.

\(^{15}\) Carta de Arturo Valgañón (Inspector de Hacienda) al Director General de Contribuciones y Rentas, Carlos Regino Soler. 21 de julio de 1906. A.M.H. leg. 11520.
las Corporaciones provinciales a facilitar datos a ajenos. Incluso, como explicación a la tardía aparición de las estadísticas tributarias, se encuentra esta afición al secreto.

Tras no pocas y complicadas gestiones el cupo se consiguió cerrar con una subida muy contenida, sobre todo debido a la intervención directa de los vascongados, no ya cerca del Presidente del Gobierno –lógico cuando no se ponían de acuerdo con el Ministro de Hacienda– sino con el propio Rey Alfonso XIII.

A primeros de diciembre de 1906 y tras varias semanas de negociaciones se había llegado a una situación de impasse. El Ministro de Hacienda, Navarro Reverter, no cedia en una subida de tres millones, para los primeros diez años de vigencia del Concierto, y cuatro para el segundo periodo de otros diez años. Los Comisionados vascongados habían aumentado su oferta hasta los dos millones y medio y tres millones para los últimos diez años. Ni uno convencía a los otros y viceversa.

Volvió Adolfo G. de Urquijo, el presidente de la Diputación vizcaína, a visitar al Rey, el 10 de diciembre, para ver si conseguía que mediera ante el Ministro para que cediese. En la antresala se encontró con los Ministros de Estado y Gracia y Justicia, Pérez Caballero y Barroso, los cuales le comentaron que creían que se llegaría a un aumento de tres millones, pero que no estaban dispuestos a romper las negociaciones por medio millón más o menos. Poco después llegó el Presidente de Gobierno, con quien no se llegó a ningún acuerdo, “pero sí que al fin lo dejará en manos del Rey, y manifestase clara y terminantemente que lo que el Rey resolviese, bien resulta estaría”.

Urquijo se quedó con Alfonso XIII, al que mostró datos (sobre el Impuesto de Consumos, que no otro) explicándole cómo las Vascongadas pagaban al Estado cantidades muy elevadas, siendo Vizcaya la tercera, tras Madrid y Barcelona. Le enumeró los servicios que prestaban las Diputaciones y los problemas que acarreaba un fracaso de las Comisiones en Madrid. “El Rey procuró obtener algunas ventaja para el Estado, y recabó del señor Urquijo la declaración de que las Comisiones accederían a un aumento superior a los dos millones quinientas mil pesetas, pero ante las razones que le adujo, expresó su deseo de que el Gobierno accediese a lo que pretendían los vascongados”. El Rey habló por teléfono al Presidente del Gobierno. Alfonso XIII justificó que las Diputaciones vascongadas pudieran pagar un poco menos que las demás provincias como premio a su buena administración. Esa misma noche de diciembre de 1906 el Consejo de Ministros aprobó el Concierto entre el Ministerio de Hacienda y las Diputaciones vascongadas.

El 12 se reunieron por última vez los Comisionados con la Comisión del Gobierno, nombrada por R.O. de 14 de noviembre de 1905, y aprobaron la última acta oficial, de 5 de noviembre, pero no hubo acuerdo sobre el articulado del Concierto. Los vascongados querían que las tarifas de Industria que habían pasado a Utilidades siguieran, a efectos del Concierto, en el subsidio industrial e incorporar los ferrocarriles mineros al impuesto de Transportes. Tampoco estaban conformes con la fórmula de renovación. Por fin, Navarro Reverter les

---

16 Actas de las conferencias tenidas en Madrid por las Comisiones de las Diputaciones vascongadas. 9 de diciembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A.- C.E. 2642/5.
17 Actas de las conferencias tenidas en Madrid por las Comisiones de las Diputaciones vascongadas. 10 de diciembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A.- C.E. 2642/5.
18 Actas de las conferencias tenidas en Madrid por las Comisiones de las Diputaciones vascongadas. 10 de diciembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A.- C.E. 2642/5.
La Reflexión de los Técnicos

contentó en todo, salvo en la incorporación de los ferrocarriles mineros. Así que el 13 de noviembre se firmó la última acta y el Rey firmó el Real Decreto por el que se renovaba el Concierto.  

Esta negociaciones, en cierta forma, marcan un estándar, un tipo más o menos seguido en la forma de renovar el Concierto. El siguiente proceso de negociación general (dejando aparte los de 1913, que sólo afectó a Vizcaya —eso sí, de forma muy importante para sus navieras— los de 1916 —en el que fueron las propias tres Diputaciones las que tuvieron que poner de acuerdo para repartirse el medio millón de pesetas de aumento pactado diez años antes— o los de 1920 —con inclusión de tarifas de Utilidades e Impuesto sobre el Mineral—) hubo de esperar a 1925, cuando correspondía al año siguiente.

En este caso nos encontramos con un supuesto que en la actualidad también podría dar de pensar; no se produjo un retiro o prórroga en su plazo de vigencia, sino todo lo contrario; se tuvo que abrir un proceso negociador con un año de antelación para solucionar un problema urgente, como fue la quiebra del Crédito de la Unión Minera. La Diputación vizcaína contó con la colaboración de las “fuerzas vivas” provinciales —o, según se mire, estas contaron con la Diputación— en la idea de que solucionar el problema del derrumbe de uno de los principales bancos de la plaza garantizaba su solvencia, pero ello sólo se podría hacer sí la Diputación acudía en auxilio de los depositantes. La Diputación, por su parte, no podía comprometerse a aportar fondos sin saber qué iba a pasar con el Concierto a un año vista; es decir, vista la clara evidencia de que su tesorería era insuficiente para, de una vez, afrontar el problema —el “estropicio” ascendía inicialmente a unos 100 de pesetas, menos las propiedades incautadas a los consejeros evaluadas en unos 35 millones— era igualmente evidente la necesidad de acudir al crédito, pero a un préstamo cercano a los 60 millones de pesetas (el presupuesto de la Diputación de Vizcaya, en 1924, ascendía a unos 29 millones).

El Gobierno, por su parte, vio la oportunidad de quitarle un peso de encima transfiriendo la misión de garantizar por lo menos una parte de los depósitos a la Diputación, desentendiéndose en definitiva del asunto. En este punto la figura crucial fue la de Horacio Echevarrieta quien intervino cerca del Gobierno para poner de acuerdo a las partes en dos fases: la primera en adelantar la negociación para poder solucionar el asunto del Crédito, y, en una segunda, servir de puente entre las Diputaciones y el Gobierno para la negociación efectiva del nuevo cupo a pagar desde enero de 1927.

Puede llamar la atención al lector avisado que Horacio Echevarrieta, un empresario bilbaíno de conocida militancia republicana actuara de nexo entre las partes, pero hay que tener en cuenta que la llegada de la Dictadura de Primo de Rivera —y el cierre de las Cámaras que trajo consigo— impidió utilizar el habitual recurso a parlamentarios en Madrid, que eran los que tradicionalmente se ocupaban de estas labores. El republicanismo de Echevarrieta, por otra parte, no le impidió tener buena relación personal y empresarial con Alfonso XIII o con Primo de Rivera, cerca de quienes hizo variadas gestiones entre febrero y junio de 1925, cuando finalmente se acordó el nuevo cupo a pagar desde enero de 1927 (40 millones) y, en un acta

---

19 A todo esto hasta que no se publicó los Comisionados no dieron publicidad a las cifras en concreto de los cupos; sólo dijeron que habían llegado a un acuerdo ventajoso. Por eso se desataron rumores de que si algún impuesto más se había concertado por tanto dinero.Carta del Vicepresidente de la Diputación de Vizcaya al Presidente de la Diputación de Vizcaya. 13 de diciembre de 1906. A.A.D.V. R.E.A. - C.E. 2643/4.
aneja, el compromiso de las Diputaciones —que a su vez habrían de arbitrar su reparto— de apoyar financieramente en la solución del asunto del Crédito.

Un año después se tuvo que negociar el Reglamento, es decir, la definición de una nueva redacción del concierto, salvando ya la discusión de las cantidades pactadas en 1925. Aquí volvemos a otra anomalía; si bien el Directorio Civil había comenzado ya actuar y por lo tanto ya había Ministros, fue la posición del encargado de la negociación, José Calvo Sotelo, la más llamativa. Mostró una actitud muy rigurosa respecto al Concierto y a que la existencia de una fiscalidad peculiar en las provincias permitiera a las empresas y particulares evitar la fisicalización ministerial. Y decíamos anomalía no por esto, que sería común a muchos Ministro anteriores, sino porque ante a otras ocasiones en que el Ministro se le superó accediendo directamente al Gobierno o al Rey, en este caso contó con el firme apoyo del Gobierno, de forma que fue un proceso negociador muy complicado, prolijo y largo, por cuanto se tuvieron que establecer novedades hasta entonces desconocidas: el comienzo de los llamados puntos de conexión, por ejemplo.

En definitiva, Calvo Sotelo intentó aumentar las recaudaciones del Ministerio no por vía del cupo —lo que no podía porque se había acordado un año antes— sino por medio de copar los espacios tributarios en que las Diputaciones no tenían un asidero claro. Como dijo uno de los que sufrió sus consecuencias:

Lo cierto es que en el Reglamento del Concierto, aprobado por R.D. de 24 de diciembre de 1926, con una muy desfavorable aplicación para nosotros del principio de la territorialidad para la Contribución de Utilidades en relación con la que se convino tan sólo unos meses más tarde en el Convenio Económico con Navarra, se abrió una brecha en el sistema -reglamentación de los Jurados Mixtos de utilidades y, sobre todo, redacción de los artículos 21 y ss- que a los que luego tuvimos que formar parte de dichos jurados frente a los técnicos de la Hacienda del Estado, gente muy preparada y respaldada, nos trajo por la calle de la amargura durante la decena de años en los que aquella brecha inicial se fue convirtiendo en alarmante boquete. Es que el Concierto, desde aquella reglamentación, llevaba plomo en el ala 26.

Como otra muestra de los problemas que tuvieron los técnicos de la Diputación no nos resistimos a transcribir unas frases del jefe de la Oficina de Hacienda de la Diputación vizcaína:

Afoturadamente para nosotros no hay nadie que pueda sustituir con ventaja al Señor Navarro Reverter, que es el hombre del Concierto, y estaba perfectamente impuesto de todos los artículos del mismo sobre todo del 20 al 25 que es donde

La Reflexión de los Técnicos

... está el meollo del actual Concierto, y como he dicho antes gracias a Dios no está en el Ministerio sino en el Banco Hipotecario, y que esté durante muchos años.

La vigencia del Concierto, en la medida en que se unía con el cupo, había de ser limitada en el tiempo. El lector avisado se preguntará por qué el convenio navarro (unos impuestos y un cupo) no tiene vigencia determinada. Y aquí la diferencia es doble: el convenio de 1841 es anterior a la reforma fiscal de Mon-Santillán y por lo tanto engloba la “contribución directa”. Y en segundo lugar, y más importante, no se puede comparar el desarrollo económico del País Vasco –sobre todo de Vizcaya– desde 1876 con el de Navarra. La “fama de ricos” de los vascos hacía muy difícil mantener un cupo contenido por un plazo indefinido, y cuando así fue, en 1887, tuvo su redacción menos longeva.

En la actualidad, una vez se ha separado el cupo del Concierto, que contamos con un cupo fijado por leyes quinquenales y revisado anualmente, se ha solventado, en cierta forma recordando a la fórmula de Gascue, que veremos después –la crítica tradicional de rigidez en la aportación–, es por ello que la propia vigencia del régimen pierde sentido. Es de lógica, por todo ello, que el siguiente texto del Concierto recoja de forma efectiva esta separación y establezca la indefinición del plazo de vigencia del Concierto.

**UN CUPO**

Siendo lo más llamativo del Concierto el elemento de la duración, que como hemos visto le distingue del equivalente navarro de forma clara, otro aspecto, en este caso mucho más cambiante por la modernización y cambios de la economía moderna, es el cupo.

Es aquí sin duda en donde se ha visto una mayor evolución del régimen del Concierto. Desde el original concepto de cupo, en equivalencia de lo que el Ministerio de Hacienda habría recaudado, al principio actual de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma hay mucho avance, de estadísticas y de configuración política (del esquema de tres provincias anterior al actual de tres territorios forales y una Comunidad Autónoma).

Pero tampoco nos hemos de dejar embucrar por las estadísticas, los flujos de capital o los sumatorios. El cupo actual funciona de una manera tal que soluciona los pretéritos problemas del cupo histórico (una cantidad fija durante una serie –crecientemente larga– de años). Pero vayamos por partes.

Al lector actual le puede extrañar, o se puede preguntar el motivo de la figura de un cupo, de una cantidad pagada anualmente, como hemos dicho en equivalencia de lo que hubiera recaudado el Ministerio de Hacienda si se hubiera establecido el régimen común tal...

---


60
cual. La causa o causas son de distinta naturaleza, unas intrínsecas al sistema de recaudación fiscal del momento y otras a la propia evolución monetaria.

Hay que partir de la base de que los impuestos habituales, o más generalizados del momento, se recaudaban por medio de un sistema de cupo, de forma que era el gobierno el que establecía, en cada presupuesto, el cupo a pagar por cada provincia por cada tributo[22]. Así que el sistema en nuestra caso era similar. La diferencia era que en el caso del régimen común ese cupo se fijaba anualmente –otro asunto es que fuera variado– y en el caso vasco no, sino que se hacía por una partida de años.

¿Por qué se hacía así, si ahora podemos dar por supuesto que por la inflación la cuantía del cupo sería decreciente en términos reales? Porque estamos hablando de una época en la que la inflación era muy pequeña, cuando no había deflación; esto es, que incluso en términos reales podría darse el caso de que el cupo constante significara un mayor gasto por aumento de valor de la moneda. No fue hasta los años de la Primera Guerra Mundial en que los procesos inflacionarios intensos comenzaron a dejar claro que el cupo con un prolongado plazo de validez era un buen negocio para las Diputaciones hermanas.

Esto es evidente si vemos lo que el cupo representó en términos reales. En los últimos tres lustros del siglo XIX, en donde se incluirían dos renovaciones de Concierto y otras tantas modificaciones parciales que supusieron elevaciones de cupo, en términos reales, ocasionaron un mayor gasto por cuanto se estaban produciendo fenómenos de deflación. Así se explica que se pudieran acordar por plazos crecientes. Pero desde 1914, incluso con el fuerte incremento de cupos que significó la renovación de 1925 (pagadera desde 1 de enero de 1927), su cuantía en términos reales estuvo por debajo, y bastante, de los términos corrientes. Se producen dos fenómenos; por una parte que desde 1926 las elevaciones automáticas (que ya habían aparecido en el acuerdo de 1906 a fecha –1916– y cuantía –500,000 pts.– fijas) se hicieran mucho más próximas, en forma de aumentos trienales de 500,000 pts.

---

[22] Desde 1846, en que se comenzó a reglamentar la Contribución Territorial, por ejemplo, se mantuvo como impuesto de cupo, paulatinamente se fueron introduciendo reformas que lo hizo de forma variable o mixta, de cupo y de cuota. Vd. PIERNAS HIURTADO, J. (1900-1901). Tratado de Hacienda pública y examen de la española. Madrid, Victoriano Suárez, vol II, pp. 414 y ss.

En segundo lugar, si hacemos relación del cupo con los ingresos que supuso al Estado obtenemos semejantes consecuencias desde otra vertiente. Los repetidos aumentos del cupo sí hacían que a corto plazo incrementara su participación en el ingreso del Estado, dentro del apartado de los impuestos directos en donde se contabilizaban, pero a la larga mantenían una tendencia decreciente como ingreso. Incluso la fuerte subida de 1927, como se aprecia en el Gráfico 2, aunque supuso un incremento porcentual relativamente importante no evitó que la tendencia continuara, y cada vez más intensa por cuanto el presupuesto del Estado crecía cada vez más.

Gráfico 2. Participación del cupo concertado líquido en los ingresos totales y de los impuestos directos del Estado. 1878-1935 (%).
Este efecto ya fue indiscutible para los contemporáneos, tanto para las Diputaciones como para el Ministerio y sus técnicos. La crítica más evidente, y se perfiló cada vez en mayor grado en la medida en que los impuestos paulatinamente pasaron a ser de cuota, era la escasa relación entre la evolución de la recaudación tributaria del Estado y el cupo. Sobre todo durante la Gran Guerra, en que las reformas fiscales y la elevada inflación provocaron la subida de recaudaciones de Utilidades, mientras que el cupo no crecía.

Pero volviendo al cupo, o en realidad, al propio proceso de negociación. ¿Qué era lo que se negoció en 1878, o en 1906? ¿Los fundamentos de un régimen tributario descentralizado o las sumas que habrían de pagar las Diputaciones vascongadas?

Pues en realidad lo segundo. La aplicación de un modelo calculado y previsto fue posterior, bastante posterior. Porque realmente, y por eso hay vigencia limitada u otras características, el Concierto arranca no de la voluntad de establecer un sistema organizado y sólido de relaciones tributarias, sino de la necesidad de arreglar un problema inmediato casi de cualquier manera. No vamos a insistir en este hecho, por cuanto detalladamente lo hemos abordado en otro sitio\(^\text{21}\), pero evidenciamos que el grueso de las negociaciones que se fueron sucediendo entre 1878 y 1925 giraron sobre manera en el cupo, en la cantidad a pagar, viendo todo lo demás por añadidura; en función de cuánto habría de pagarse se aumentaban los tributos concertados, el plazo de vigencia o se compensaba mediante declaraciones de independencia económico administrativa (1894) o de caducidad del cupo pero no del régimen en sí (1926), en la idea de que así se ganaba en seguridad jurídica; en definitiva, se pagaba más por mejorar el status legal del Concierto.

Un cupo por plazos prolongados tenía el evidente riesgo de no recoger la elasticidad propia de los ingresos fiscales, sobre todo en la medida en que los tributos de cupo se van sustituyendo por los de cuota, y se moderniza el aparato fiscal del Estado, con introducción de novedades tales como la Contribución de Utilidades, posiblemente la mayor novedad fiscal del siglo XX hasta la llegada del IRPF en 1977.

Ante esta realidad hubo diversas reacciones desde las Diputaciones. Además de posiciones más o menos ideales, o meramente voluntaristas, como ya encontramos en 1886 en los borradores y proyectos previos a la primera renovación del Concierto, en que se tomaba como punto de partida al régimen de Convenio navarro, y su cupo sin caducidad y sin variabilidad, fue a la altura de 1906 cuando encontramos las primeras ideas, más o menos serias, de calcular un cupo resultante de alguna fórmula matemática.

La Reflexión de los Técnicos

cien por ejemplo, y que transcurridos los diez años, el Estado recaudase un 5% más; nuestra cuota sufriría ese aumento de un 5% aún comprendiendo que esto no sería de rigurosa equidad, porque la tributación del resto de España está en relación con el aumento o disminución de la riqueza tributaria, y aquella alteración pudiera no corresponder a la que hubiese sufrido la riqueza de nuestro país.

Esta idea fue retomada tres lustros más tarde por la Diputación guipuzcoana que plantearía una fórmula semejante en 1918 con ocasión del debate sobre la autonomía. Sin embargo, fue el vizcaíno Federico de Zabala el que le dio una mayor precisión. El punto de partida de nuestro autor serían las modificaciones en el número de habitantes como índice de riqueza, pero también en el valor de la moneda, aspecto inédito pero que se explica por la fuerte inflación vivida en el país durante los años de la pasada Gran Guerra y que había dejado claro el magnífico negocio que podía ser una cuota fija cuando la moneda se depreciaba velozmente, como hemos visto antes. Otros elementos a considerar serían el volumen de exportaciones, el movimiento de mercancías o de las operaciones bancarias. En definitiva, se trataba de buscar un término de relación con la riqueza total del país.

Esta parte de la riqueza se transplantaría a los ingresos efectivos del Estado por impuestos, rentas y contribuciones. Esta porción, en definitiva, sería proporcional a la riqueza de las Provincias vascas en relación con la total del país, fracción fijada invariablemente por un plazo de 50 años, pasados los cuales se podría modificar a instancia del Gobierno o las Diputaciones si se produjeran cambios sensibles de riqueza en las provincias o en el total nacional.

Al hacerlo así el cupo sería una proporción fija (el porcentaje de riqueza asignada a las provincias) de una cantidad variable (el ingreso real del Estado en los tributos concertados). El cálculo se haría en principio sobre las sumas presupuestadas por el Estado, con lo que se abonaría un cupo provisional o a cuenta. Tras la revisión de cuentas del ejercicio, y vistas las recaudaciones efectivas se liquidaría el cupo definitivamente, con aumento si la recaudación hubiera sido superior a lo calculado, o con disminución si hubiera ocurrido lo contrario. De este modo se evitaría la periódica discusión de las cantidades concertadas y una de las principales pegas que se le ponían al cupo, como era su inelasticidad; puesta de manifiesto en 1900 por Fernández Villaverde, y en 1921 por Francisco Cambó.

Como es sabido muchos de estos elementos se han materializado en el cupo actualmente calculado quinquenalmente, pero revisado anualmente. Ya se ha sumido el "riesgo unilateral" que significa vincularlo no a los ingresos posibles o proporcionales, sino a los gastos del Estado, que si se quiere es todavía más arriesgado, aunque el déficit se computa como resto.

Figura 1. Concepto de Cupo desde el presupuesto del Estado.

---

El cupo, desde su nueva formulación del Estatuto de Autonomía, ya no recoge una participación del ingreso del Estado, sino parte del gasto, en concreto el correspondiente a las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma (Fondo de Compensación Interterritorial, Intereses y cuotas de amortización de la deuda, Defensa y Asuntos exteriores y Relaciones financieras con la Unión Europea). Pero este cupo no se calcula tal cual, sino que se hace por medio de una fórmula que parte de los gastos del Estado menos las competencias que paga el Gobierno vasco:

CNA = Total gastos- Competencias Asumidas (CA)

Es a esa diferencia, y no directamente a lo que podría decir la lógica de calificar directamente los gastos del Estado en el País Vasco, sobre la que se aplica el índice (el famoso 6,24%). Tomando como ejemplo el año 97:

\[
\text{CNA}_{97} = 23.892.771,6 - 11.386.103,3 = 12.506.668,3
\]
\[
\text{CNA P. Vasco} = i \times \text{CNA Estado}
\]
\[
\text{CNA P. Vasco} = 6.24\% \times 12.506.668,3
\]
\[
\text{CNA P. Vasco}_{97} = 780.416,1
\]

Visto así, la operación sería sencilla; pero hay un pequeño detalle que nos relaciona esta aparente automatización del cálculo, y por ello su función de arreglo al eterno problema del cupo de pagar más o pagar menos. Se trata del índice de imputación del 6,24%, puesto que los gastos del Estado y las competencias asumidas serían los elementos variables.

Este índice fue uno de los aspectos fundamentales a negociar en 1980. Una vez dado forma el acuerdo, y tras un primer cupo fijado en 1981, las sucesivas leyes quinquenales de

---

25 "(d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma." Art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.
cupo han continuado aplicando el índice de imputación de 6,24%. Así se ha materializado, por tanto, la separación entre cupo y Concierto.

Artículo cincuenta y tres.- Indices de imputación

Uno. Los índices para efectuar las imputaciones a que se refieren los artículos cincuenta, cincuenta y uno y cincuenta y dos anteriores se determinarán básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos.

Dos. Dichos índices, en su expresión conceptual, se señalarán en la Ley del Cupo y se aplicarán durante la vigencia de ésta, sin perjuicio de su distinta valoración anual26.

Como vemos en el artículo 53 del Concierto el índice de imputación se determinó en 1980 —no ha variado en los últimos veinte años— básicamente en función de la renta con el 6,24. El hecho de que últimamente parece que cuadre con las estadísticas no deja de ser una casualidad. En cualquier caso si parece, por referencias de negociadores del acuerdo de 198027, que hubo una negociación de última hora entre el Ministro de Hacienda (García Álvarez) y el Consejero de Hacienda del Gobierno Vasco (Pedro Luis Uriarte), por la que el segundo, sobre todo haciendo énfasis en el asunto del riesgo unilateral —agravado en un momento en que no se sabía cómo iba a evolucionar el presupuesto del Estado, ni el propio cupo— consiguió que el primero cediera unas décimas por debajo, en ese índice de imputación.


---

26 Acuerdo, de 29 de diciembre de 1980, de aprobación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. Acuerdo aprobado, como se sabe, por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de artículo único.
27 Como es sabido, el acuerdo inicial fue de diciembre de 1980 pero no tuvo efectos en forma plenamente legal hasta mayo de 1981 en que se aprobó aquél por una Ley de artículo único.
El cupo, aunque es evidentemente más complejo que lo que hemos señalado aquí, en definitiva se basa, además de en su distinta procedencia conceptual (gasto vs. ingreso, ingreso posible vs. gasto efectivo), en un parecido elemento de negociación (6,24%). Al igual que se hizo fijo el calculo de la base de 1887 y se negotió sobre ella oficialmente, porque realmente se hacía a tanto alzado, la creciente complejidad de la hacienda pública no nos ha de llevar a engaño, se puede negociar lo mismo bajo diferente vestidura.

**UNOS IMPUESTOS**

Tras el plazo y el cupo, el tercer eje tradicional de las negociaciones del Concierto Económico han sido los elementos sujetos al propio acuerdo; es decir, los impuestos. Si ya en su día, allá por 1878, se partió de la base de que la recaudación de los tributos la harían las Diputaciones, que pagarían al Estado un cupo por ello, es claro que en la medida en que estos tributos sean más o menos en cantidad y calidad el cupo debería ser más o menos amplio.

La tendencia, lógica por demás, es a tratar de incorporar la mayoría de los tributos en vigor en cada momento porque, aunque el cupo sería más elevado, las Diputaciones tendrían más instrumentos para recaudarlos, o no recaudarlos en función de sus propios intereses. Esto es una obviedad que se tiende a olvidar; es da por supuesto que si en 1878 el Concierto fijó un cupo en equivalencia de las recaudaciones de Hacienda, las Diputaciones hubieran de cobrar los impuestos sujetos a concierto. Pero nada más lejano de lo real; cada Diputación optó por su propio sistema y recaudó los impuestos que tuvo a bien cuando así lo decidió. Así, encontramos que la Diputación alavesa continuó recaudando el viejo Impuesto de capitanía medival, la Hoya de Hermandad, hasta 1914, o que Gutxiézcoa fue de los últimos territorios europeos en donde las herencias estuvieron libres de impuestos, hasta 1918, o que en Vizcaya no se comenzó a recaudar la Contribución Territorial hasta el segundo semestre de 1913. En la medida en que sus respectivos sistemas eran suficientemente eficientes —otra cosa es que fueran “justos” o “injustos”— como para recaudar el cupo y permitir un sobrante a la correspondiente Corporación, para el pago de sus servicios o atenciones que se fijaran en cada momento, no tenía por qué recaudar otros tributos.

Este aspecto es muy importante porque explica el profundo interés por los negociadores de 1878, y posteriores, de incorporar los impuestos principales al acuerdo; porque distanciaba a la Hacienda central de las provincias, que es de lo que en definitiva se trataba. A la pregunta típica de las novelas de detectives, móvil medios y oportunidad, encontramos el móvil en ello. Son los dirigentes provinciales, los propietarios, los que evitan así que la fiscalidad común recaiga sobre sus propiedades; haciendo gravitar el peso de la recaudación sobre los arbitrios provinciales. En Vizcaya esto es especialmente claro, aunque cuente con la salvedad de la propiedad de un ferrocarril minero, como el de Tríano, que reporte cuantiosos ingresos a las arcas provinciales, y permita deducir que no todo el ingreso provincial sea ingreso puramente fiscal.

---

28 Hay que tener en cuenta que tras el cálculo general aquí mostrado, hay que hacer varios ajustes (tributos no concertados, ingresos no tributarios del Estado, déficit del Estado) y compensaciones (Alava) y otros más por la financiación de la Policía Autonómica, Inclusión, Inverso y, por ajustes financieros por la recaudación de IVA e Impuestos especiales.
Ya desde sus inicios el Concierto recogía la posibilidad de que cualquier impuesto concertado desapareciera o fuera sustituido por otro, en cuyo caso se vería si el cupo continuaria igual o se reduciría. Luego, con la aplicación práctica, se vieron diversas situaciones; impuestos que desaparecían pero no lo hacían del encabezamiento, como por ejemplo lo ocurrido con los Consumos en 1911, nuevos tributos que se añadían con igual elevación del cupo, como el nuevo impuesto sobre electricidad de 1898, impuestos transformados que se desencabezaban, como la contribución sobre alcoholes que en 1904 representó la merma del cupo, o incluso tributos nuevos, refundición parcial de otros viejos más alguna novedad, como la archiconocida Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de Fernández Villaverde, que en parte fue encabezada, sin elevación del cupo, y en parte quedó fuera del convenio, en 1900. Este proceso, que ya hemos analizado detenidamente en otro sitio, fue el que realmente evidenció que el Concierto era más que una simple solución provisional, un parche, a pesar de que así se había ideado inicialmente.

En efecto, ya incluso antes de su primera renovación, desde la aprobación de la Ley Provincial de 1882 se entró en la vía del supuesto evidente de que el régimen no caducaba en 1886. Pero fue tras su primera renovación, cuando comenzaron a aparecer novedades fiscales, cuando empezó a manifestar su capacidad de cambio. La razón estaba ya prevista en el artículo 14 de la Ley de Presupuestos de gastos e ingresos del Estado de 1887; con la aparición de nuevos tributos los encabezamientos se debían modificar. Así, cuando en 1888 por Ley de 26 de Junio se creó el Impuesto sobre Alcoholes, ley que no rigió hasta la promulgación de una nueva ley de 21 de Junio de 1889, hubo que hacerse una pequeña adaptación de los cupos. Esta disposición no entró en vigor plenamente hasta la publicación del Real Decreto de 21 de septiembre de 1889, en que se fijaban las normas para el cobro de este impuesto en las Provincias Vascongadas. En 1892, con la vuelta al procedimiento de patentes

30 “Cualquier otra nueva contribución, renta o impuesto que las Leyes de Presupuestos sucesivas establezcan, obligarán también a las Provincias referidas en la cantidad que les corresponda satisfacer al Estado, y se harán efectivas en la forma que el Gobierno determine, oyeo previamente a las respectivas Diputaciones provinciales.
en los Presupuestos para el ejercicio 1892-1893, se tuvo que dictar un nuevo reglamento\(^{33}\), por lo que la Hacienda central, mientras que no se modificara el convenio vigente, autorizó a las Diputaciones vascongadas a continuar cobrando el impuesto sobre fabricación de alcoholes, pero con arreglo a las nuevas tasas\(^{34}\).

Fue, finalmente, desde 1893 cuando claramente se vio la posibilidad de incluir nuevos tributos, como vemos en el Cuadro 1, en un proceso continuado hasta 1926.

**Cuadro 1. Contribuciones e impuestos concertados. 1878-1926.**

<table>
<thead>
<tr>
<th>1878</th>
<th>1887</th>
<th>1893</th>
<th>1894</th>
<th>1900</th>
<th>1906</th>
<th>1913</th>
<th>1920</th>
<th>1925/26</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Concierto Económico</td>
<td>Primera revisión general</td>
<td>Revisión parcial</td>
<td>Segunda revisión general</td>
<td>Revisión parcial</td>
<td>Tercera revisión general</td>
<td>Revisión parcial</td>
<td>Revisones parciales</td>
<td>Cuarta revisión general</td>
</tr>
<tr>
<td>Inmuebles, cultivo y ganadería</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Industria y comercio</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Derechos Reales y Transmisiones de bienes</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Considera comprendido el impuesto de Derechos Reales sobre concesiones administrativas</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Papel sellado</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Declara no comprendido el Timbre de negociación</td>
<td>(Especifico los conceptos comprendidos)</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Timbre sobre los productos envasados</td>
</tr>
<tr>
<td>Consumo de Carnes. Consumo de la sal</td>
<td>Consume</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>1% sobre pagos</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>1.20% sobre pagos</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Patentes de Alcoholes</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Desaparece</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

---


\(^{34}\) Oficio de la Administración especial de Hacienda de la Provincia de Vizcaya a la Diputación de Vizcaya. 13 de diciembre de 1892. A.A.D.V. REA-CE. 2639/1
<table>
<thead>
<tr>
<th>Suelos provinciales y municipales</th>
<th>Idem</th>
<th>Queda comprendido en Utilidades (cupo industrial)</th>
<th>Idem</th>
<th>Idem</th>
<th>Idem</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Tarifas de viajeros y mercancías (Compren día las vías terrestre, marítima y fluvial)</td>
<td>Amplía las líneas concertadas y excluye la vía marítima y los ferrocarriles mineros</td>
<td>Lo denomina «Transportes por las vías terrestre y fluvial», incluye más líneas.</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Carruajes de lujo</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Asignaciones de ferrocarriles para gastos de inspección</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Casinos y disfrutos de recreo</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Utilidades, en parte incluida en el cupo industrial</td>
<td>Incluye las compañías navieras vascongadas</td>
<td>Aplica la territorialidad. Incluye las de las Compañías mineras</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
<tr>
<td>Alumbrado</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
<td>Idem</td>
</tr>
</tbody>
</table>

(Fuente: DIPUTACION DE VIZCAYA. Régimen del Concierto Económico y sus revisiones. Bilbao, 1927)

El efecto de esta adaptabilidad fue evidente. Desde mediados de los años noventa ningún tributo se recaudó efectivamente sin que el Ministerio de Hacienda hubiera tratado sobre él con las Diputaciones. Muestras variadas de ello tenemos.
El Delegado de Hacienda en Vizcaya hizo hincapié en la dificultad de recaudar el Impuesto de Viajeros y Mercancías, establecido en transitoriamente en 1866 y definido en 1872, en 1893:

Me permito manifestarle confidencialmente que en esta provincia hasta ahora, a pesar de las gestiones que se han puesto en práctica varias veces, no ha sido posible establecer el impuesto de viajeros y mercancías, más que a las empresas de carruajes que tienen el servicio entre Bilbao y Santander, pues tanto esta Diputación provincial, propietaria del ferrocarril de Trianó, como las demás compañías de ferrocarriles y tranvías se acogen al concierto y se consideran exentas de tributar dicho impuesto. En virtud de las referidas gestiones de esta Administración cerca de las Compañías a que me refiero para que tributasen, en 23 de Septiembre de 1890 elevaron al Ministerio una instancia protestando de la exacción del impuesto de que se trata, y como hasta la fecha no ha recibido resolución, sigue todo en el mismo estado. En vista de lo expuesto, me creo en el deber de ponerlo en el superior conocimiento de V.E. para que lo tenga en cuenta en estas circunstancias que juzgo muy oportunas; debiendo añadirle que las distintas veces que se ha intentado para formar idea de la cifra a que alcanzaría el indicado impuesto, no se han podido reunir las Memorias de las Compañías, no obstante los buenos oficios del Sr. Gobernador Civil en aquellas épocas, excepción hecha de la Diputación provincial porque en sus presupuestos figura la explotación del ferrocarril de Trianó⁵⁶.

Pero no nos hemos de confundir, la reticencia de las Diputaciones a las novedades fiscales no sólo eran las obvias, su recaudación directa por la Hacienda central, o en el mejor de los casos, su concertación, se trataba de mantener su independencia económica administrativa.

En la Ley de presupuestos de 30 de Junio de 1892 se creó el Impuesto del 1% sobre pagos a cargo de presupuestos del Estado, provinciales y municipales⁵⁷, sobre la fabricación de alcoholes y se establecían las patentes de venta de este último artículo⁵⁷.

⁵⁶ Carta del Administrador Especial de Hacienda de Vizcaya al Ministro de Hacienda. 11 de enero de 1893. A.M.H. 11.520.
⁵⁸ Vid. B.O.P.V. 22 de febrero de 1893. nº 196, fol. 782.
Las Diputaciones vascongadas se alarmaron, sobre todo, por el intento de implantar el impuesto sobre el 1% en su territorio. El motivo de la preocupación no se derivaba tanto de la suma a la que podía ascender sino por los mecanismos de exacción, que era el siguiente:

Los ordenadores de pagos hacen efectivo el descuento en las obligaciones satisfechas por el Estado y las Diputaciones y Ayuntamientos deben pasar a las administraciones de Hacienda copias de los presupuestos de gastos que formen, y trimestralmente certificación de los pagos que hayan realizado.

Los recelos de las Diputaciones eran lógicos. Hay que tener en cuenta sus empeños en seguir manteniendo el control exclusivo de los presupuestos municipales y, sobre todo, los suyos propios.

Parece que las Delegaciones de Hacienda en las tres capitales enviaron, inmediatamente después de la publicación del presupuesto, oficios para que se les remitieran los presupuestos municipales y de las Diputaciones. Las Diputaciones vascongadas prontamente se pusieron de acuerdo para evitar la ejecución de tales instrucciones.

La concertación de nuevos impuestos tiene, por lo que hemos visto, una larga trayectoria, trayectoria que el Concierto de 1981 recoge, al igual que las sucesivas modificaciones del Concierto con Alava recogió. Sin duda las más evidentes fueron las correspondientes al IVA desde 1986 y la última modificación parcial, de 1997, en que, en vista de la trayectoria descendente del cupo por sus medios de cálculo, se incorporaron los impuestos especiales o de alcohol (dejados de recaudar por las Diputaciones allá como por 1904).

Cuadro 2. Ingresos fiscales no concertados.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Antes de la Reforma de 1997</th>
<th>Tras la Reforma de 1997</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Renta de Aduanas</td>
<td>Renta de Aduanas</td>
</tr>
<tr>
<td>Hidrocarburos</td>
<td>Retenciones de funcionarios y empleados del Estado</td>
</tr>
<tr>
<td>Alcoholes</td>
<td>Retenciones del Capital en Activos emitidos por el Estado o las CC.AA. de régimen común</td>
</tr>
<tr>
<td>Cerveza</td>
<td>Monopolios fiscales</td>
</tr>
<tr>
<td>Labores del Tabaco</td>
<td>No residentes</td>
</tr>
</tbody>
</table>


39 Las Diputaciones se negaron siempre a entregar sus presupuestos al Gobierno o al Tribunal de Cuentas, por miedo a que el Gobierno tuviera información de primera mano para, así, poder modificar el Concierto. Además de este fin instrumental directo se mantuvieron firmes en su propósito de reservarse el control de la Administración municipal, como herencia directa del ordenamiento local.

40 Eso se desprende de la carta que envió el Presidente de la Diputación de Guipúzcoa a sus compañeros de Alava y Vizcaya. 9 de julio de 1892. A.A.D.V. R.E.A.-C.E. 2639/2.
Retenciones de funcionarios y empleados del Estado

Banca Oficial del Estado, concesionarias

Monopolios del Estado

Retenciones del Capital en Activos emitidos por el Estado o las CC.AA. de régimen común (Deuda)

Cotizaciones Sociales

Cotizaciones Sociales


Hoy en día sólo quedan sin concertar –como mostramos en el Cuadro 2– pequeños impuestos, además de las tarifas aduaneras, que son base de la financiación de la Unión Europea, y las cotizaciones sociales, fenómeno inédito en el Concierto por cuanto en 1878 ni siquiera había un sistema de protección social y el concepto de cotización social estaba lejos de la mentalidad de los vascongados que negociaron con Canovas no un régimen de relación tributaria, sino una salida al problema foral que permitiera alejar a la Hacienda del Estado del país.

BIBLIOGRAFÍA


5. A PROPÓSITO DE LA RENOVACIÓN DEL CONCIERTO. 
POR JAVIER MUGURUZA ARRESE.

* Javier Muguruza Arrese ha sido Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia en el periodo 1999-2003. 
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de marzo de 2001, ref. 015.068.

1. SOBRE LA DURACIÓN DEL CONCIERTO DE 1981

Dice el artículo uno del texto vigente del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de diciembre, que “durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001”.

Pero, ¿por qué el texto de 1981 establece una fecha de caducidad, y por qué precisamente la del 31 de diciembre del año 2001?

Establece una fecha de caducidad por simple y mecánica tradición. Desde el primer Concierto, es decir desde que el 28 de febrero de 1878 se recogiera por primera vez en un texto legal el pacto político en virtud del cual habrían de articularse las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y las Provincias Vascongadas, luego de la abolición de la exención fiscal que durante siglos habían consagrado los Fueros, todos los sucesivos textos, excepto uno, han ido autolimitando su duración.

Renovado sucesivamente en 1887, en 1894, en 1906 y en 1925, es a partir de este quinto texto del Concierto cuando se instaura la costumbre de fijar su duración por plazos de veinticinco años. Asimismo, al de 1925 le suceden con regular cadencia los de 1952 y 1976, si bien con vigencia limitada en exclusiva para Alava, en virtud del castigo impuesto a Bizkaia y Gipuzkoa por Franco, quien por medio del tristemente célebre Decreto de 23 de junio de 1937, les suprimió el Concierto so pretexto de su condición de provincias traídas, por permanecer leales al gobierno legítimo de la II República y no secundar su alzamiento militar del 18 de julio de 1936.

Pues bien, cuando en 1980, una vez restaurada la normalidad democrática en el Estado, se negocia el nuevo texto con el que restaurar igualmente la normalidad tributaria foral, la cuestión de su duración se plantea desde un doble condicionamiento.

Por una parte, parece conveniente hilvanar el nuevo texto con el que permanecía vigente en la “leal” Alava, como evidencia idónea de la accidentalidad de la parcial y transitoria suspensión del Régimen, que por cercana y dolorosa no dejaba de ser una anécdota de valor relativo ínfimo en el contexto de casi quinientos años de Hacienda Foral autónoma de la del Estado español.

Por otra parte, el propio Estatuto de Autonomía aprobado por una Ley Orgánica de 1979, al ordenar la recuperación para todo el País Vasco del sistema foral tradicional de
Concierto Económico, había previsto en su Disposición Adicional Octava que el primer Concierto que se celebrase con posterioridad a su aprobación y el de 1981 lo sería, se inspiraría en el contenido material del entonces vigente en la provincia de Álava y no supondría detrimento alguno para la misma.

Sobre esta doble premisa se determinó, pues, que la expiración del texto se hiciera coincidir con la expiración que, por el plazo tradicional del cuarto de siglo, se había previsto en el Concierto Álaves de 1976, es decir la del 31 de diciembre de 2001.

2. SOBRE LA PRETENDIDA CADUCIDAD DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Sí, llegado el 31 de diciembre de 2001, caduca el texto de 1981 sin que se haya aprobado otro que le sustituya, ¿podría entenderse que ha caducado el Concierto Económico y que las facultades de orden tributario de las Diputaciones Forales revierten al Estado?

De ningún modo.

En primer lugar, porque difícilmente podrían revertir al Estado unas facultades que históricamente nunca ha ostentado.

Desde que en 1379 se formalizara la integración de Bizkaia en la Corona de Castilla bajo la fórmula de una peculiar unión personal -el rey de Castilla fue reconocido Señor de Bizkaia- nunca, excepto durante los cuarenta años de franquismo, se ha producido una formal integración de sus respectivas haciendas.

Mientras se respetaron los Fueros, oportunamente jurados por los sucesivos reyes de Castilla y de España, aquellos declararon expresamente la exención fiscal de la Provincia, cuyos naturales no estaban obligados a contribuir a la Corona, del mismo modo que tampoco quedaban obligados a servir en sus ejércitos, ni sujetos a sus leyes en tanto éstas no superasen el trámite del pase foral, una aceptación formal y expresa de las mismas por las Juntas Generales.

A partir de la Ley abolitória de 21 de julio de 1876, suprimidos con los Fueros la exención de quintas y el pase foral, las relaciones económicas con el Estado tampoco se resolvieron por una integración de las Provincias Vascongadas en la Hacienda del Estado, sino mediante el establecimiento de un régimen económico administrativo peculiar.

Abolido la exención fiscal, las Provincias quedaron obligadas a contribuir a la Hacienda española con una cantidad fija, el cupo, que las Diputaciones habrían de satisfacer con los medios que ellas mismas se procuraran, mediante la recaudación de sus propios tributos. Pero, en todo caso, el sistema se fundó sobre la base de que sólo las Diputaciones, y nunca el Estado, tenían competencia para exaccionar tributos en el País Vasco.

Este régimen económico administrativo peculiar, que se negoció y pactó por primera vez en 1878 entre los comisionados de las Diputaciones de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia y el entonces Jefe de Gobierno del Reino, D. Antonio Cánovas del Castillo, es el que con el tiempo llegaría a conocerse como Concierto Económico.

¿Cómo surge la denominación de Concierto Económico?

De una forma absolutamente casual. Alcanzado el acuerdo entre Diputaciones y Gobierno para sentar las bases de una nueva convivencia fiscal sin Fueros, y definido el nuevo régimen, parece que ni los comisionados vascos ni el propio Cánovas dedicaron un sólo
minuto a bautizar con un título solemne la criatura legal que acababa de ver la luz. Es más, ni siquiera el formalismo jurídico para su puesta en vigor y publicación en la Gaceta Oficial les preocupó lo más mínimo, hasta el punto que el trámite se resolvió encomendando a un funcionario la redacción de un simple Real Decreto en el que plasmar el texto de los acuerdos alcanzados.

El anónimo burócrata, bien adiestrado en la retórica de la época, comenzó la redacción del preámbulo de lo que sería el Real Decreto de 28 de febrero de 1878, con la siguiente expresión: “Establecida la unidad constitucional en las Provincias Vascongadas; verificada la primera quinta (...) faltaba sólo que entrassen aquéllas en el concierto económico; faltaba que, cuantas manifestaciones tributarias se consignasen en los presupuestos generales del Estado, y cuantos gravámenes pesasen sobre la propiedad, la industria y el comercio, afectasen de igual modo a los naturales de aquel país que al resto de los españoles...”. La expresión concierto económico se recogió con minúsculas y, en el contexto, parece claro que se utilizó en la primera acepción académica del término concierto, que es la de “buen orden y disposición de las cosas”.

Algunos años más tarde, D. José María de Estecha, un Secretario de la Diputación de Bizkaia que en 1901 publicó una recopilación de las disposiciones tocaentes al Régimen político-administrativo de las Provincias Vasco Navarras -todavía hoy, de referencia obligada para transcribir el texto erróneamente, seguramente de forma deliberada, vertiendo a mayúsculas (Concierto Económico) lo que en el original de la Gaceta eran minúsculas- y encabezando el texto con la leyenda “Primer Concierto Económico”. Con este gesto Estecha, en su contexto, pasa de la primera acepción de concierto a la segunda, “ajuste o convenio entre dos o más personas o entidades”, acuñando un título que hará fortuna y será, desde entonces, la denominación con la que se identifique el régimen peculiar vascongado.

Pero, volviendo a la cuestión de la caducidad prevista en el artículo 1 del texto aprobado por la Ley de 1981, expuesto lo que queda dicho, está claro que lo que se da es el texto, y no el Concierto Económico, régimen especial inveterado por el paso del tiempo, cuya vigencia no está al alcance de un particular Real Decreto o Ley en los que se haya plasmado para su formulación temporal.

Por si el histórico no fuera suficiente, el marco constitucional vigente ratifica el argumento con precisión y sabia prudencia. No sólo en la genérica formulación de la Disposición Adicional Primera de la Carta de 1978, al declarar amparo y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, sino de forma más explícita en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, que establece: “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio”. El cumplimiento de este mandato de rango orgánico, evidentemente, está por encima de la contingencia de la caducidad del texto de 1981, de forma que si caducado éste no se dispusiera de otro, habría de adoptarse una solución que en todo caso sepa por el mantenimiento y respeto del régimen tradicional.

Nótese a estas alturas que, sobre lo expuesto, no debiera hablarse del nuevo Concierto o del Concierto de 2001, puesto que el Concierto es un régimen y como tal único. Lo correcto sería referirse a la renovación del Concierto o al texto de 2001.
3. ¿ES OBLIGADO QUE EL CONCIERTO QUEDE SUJETO A RENOVACIONES PERIÓDICAS EN FECHAS CONCRETAS?

El precedente de la renovación de 1887 -la primera- en la que no se contiene una fecha de expiración, así como el caso del Convenio Económico con Navarra, de fundamento histórico y jurídico parejos a los del Concierto, que no está sujeto a caducidad, son la mejor prueba de que no existe una razón intrínseca al Régimen peculiar que lo hagan necesariamente renovable a fecha fija.

Las primeras renovaciones, hasta la de 1925, centran el punto álgido de las negociaciones y, por ende, de los textos, en la determinación de la cifra del cupo que debían pagar las Diputaciones. Desde esta perspectiva, desde el temor, compartido por las dos partes negociadoras, de que la determinación del cupo se volviera con el devenir de los años desfavorable a sus intereses por desequilibrarse respecto de las bases iniciales sobre la que se hubiese calculado, el compromiso de renovación constituía una garantía recíproca de poner límite al riesgo.

Hoy, sin embargo, la situación es diferente.

La renovación de 1981 contiene dos Capítulos bien diferenciados. En el primero, referente a los "Tributos", se exponen las bases para la convivencia de las soberanías tributarias estatal y foral, los llamados puntos de conexión que delimitan el alcance de las respectivas competencias en los ordenes normativo y de gestión. En el segundo, bajo el epígrafe "Cupo", se incluye la metodología para la fijación del mismo.

En materia de Cupo, en virtud de lo dicho en el artículo 48, la caducidad del texto se adelantaba respecto de la general de 2001, al ordenarse que "cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del Cupo que ha de regir en el quinquenio". En cumplimiento de dicho mandato se han ido aprobar las sucesivas Leyes quinquenales de Cupo, hasta la vigente de 4 de agosto de 1997, que lo determinó para el periodo 1997-2001.

Es decir, la garantía de revisión del Cupo, en la vigencia actual del Régimen peculiar, no la da la renovación del Concierto, sino que se consigue con el mandato específico de renovación de la metodología para su fijación. Con ello, desaparece el argumento que históricamente podría justificar la caducidad a fecha fija de cada renovación del Concierto.

Por cierto, es de resaltar que la Ley por la que se determina la metodología del Cupo para el quinquenio 1997-2001, contiene una Disposición Transitoria en la que se prevé expresamente la eventualidad de que, transcurrido su plazo de vigencia no se hubiere aprobado otra que la sustituya, circunstancia para la que declara una prórroga automática. El hecho de que la Comisión Mixta de Cupo se planteara en 1997, expresamente, la posibilidad de que no hubiera acuerdo para revisar la metodología en 2001, mismo año en que corresponde la renovación del Concierto, avala la tesis de que ni por lo más remoto se consideró en aquella instancia, responsable última de las negociaciones, un escenario de no Concierto en el caso de que no hubiera acuerdo para la renovación, hasta el punto de que se garantizó una metodología para seguir calculando el Cupo. Como no podía ser de otra forma, añadiéramos.

La necesidad de renovar el Concierto, por mucho que se determinen fechas fijas para ello, ha venido y va a seguir viéndolo dictada por la propia evolución y transformación de los sistemas fiscales sobre los que se pacte en cada momento.
Del mismo modo que las reformas tributarias de Garmazo o de Fernández de Villaverde obligaron a revisiones “extemporáneas” en 1893 o en 1900, en la vigencia del de 1981 hemos asistido a cinco reformas. En algunos casos realmente sustanciales, como la que exigió la implantación del IVA en 1986, o la que transfirió competencias recaudatorias en Impuestos Especiales y normativas en el IRPF en 1997. Esta última, ni siquiera se suscitó por una modificación del sistema fiscal, sino que surgió de un pacto político entre los partidos que sustentaban el gobierno del Estado y los de las Diputaciones Forales, de origen absolutamente “extrafiscal”.

Es decir, la pretensión, públicamente manifestada no sólo desde las Diputaciones Forales sino incluso desde determinadas instancias “civiles”, de que el texto que surja de la próxima renovación del Concierto no quede sujeto a fecha fija de caducidad está absolutamente justificada.

Al parecer, este objetivo también fue perseguido por la representación vasca en la negociación de 1981, oponiéndose a ello los representantes del Estado con el peregrino argumento de la referencia, ya citada, que contiene el Estatuto de Autonomía al “primer Concierto que se celebre con posterioridad a su aprobación”. Si el Estatuto preveía “un primer Concierto” era, a su entender, porque también preveía que hubiese un segundo, un tercero etc., signo inequívoco de que el primero debería tener una fecha de caducidad (?).

A propósito de esta cita, es curioso -y buena prueba de hasta qué punto es flexible el Concierto como instrumento político- el episodio que sugirió la concertación, en 1997, de los Impuestos Especiales. Como la limitación de la Disposición Adicional Octava del Estatuto establecía que en el primer Concierto no se concertase la imposición del Estado sobre alcoholizos, hubo quien, con la lógica de aquel espíritu, sostuvo que era imposible transferir todos los Impuestos Especiales, lo que sólo sería posible a partir del 31 de diciembre de 2001, cuando expirase el texto de 1981.

La solución vino, una vez más en materia de Concierto, de la mano de la voluntad política más que de la hermenéutica jurídica. Así, la Exposición de Motivos de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprobó la reforma, incluyó un párrafo del siguiente tenor: “Se está, pues, ante una segunda concertación circunscrita al ámbito específico de los Impuestos Especiales. En este contexto de segunda concertación limitada y de plena integración de la potestad foral resulta posible y necesario llevar a cabo, además, la concertación de la imposición especial sobre alcoholes”. Es decir, si en el primer Concierto tras el Estatuto no se podían concertar los alcoholizos, bastaba con llamar a la reforma “Segundo Concierto” para resolver el gran dilema legal.

4. ¿Qué trámite exige la renovación del Concierto?
Como pacto político que es, la renovación del Concierto se centra en una negociación entre el Estado y las Diputaciones Forales.

En 1980, sobre la nueva legalidad estatutaria que había creado el Gobierno Vasco, que antes nunca había existido en tiempo de negociación del Concierto -ya no la hubo durante la vida del de 1937- se articuló una práctica que luego se ha consagrado.
La representación vasca se compuso por representantes del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales -con los respectivos Diputados Generales- bajo la presidencia del Consejero de Hacienda.

Concluidas las negociaciones y alcanzado acuerdo sobre un texto -lo que se logró el 29 de diciembre de 1980- se planteó la cuestión de cómo incardinario en el ordenamiento jurídico del Estado.

Ciertamente el Concierto, desde siempre, ha sido una rara avis en el esquema de fuentes normativas. Negociado entre dos estamentos político-administrativos que se reconocen recíprocamente compartida soberanía tributaria, se hace imposible someter el texto a la discusión parlamentaria, ni en las Cortes ni en las Juntas Generales, para convertirlo o no en ley sobre la base de las mayorías en las respectivas cámaras y con trámite de enmiendas que pudieran transformar y desvirtuar el objeto del acuerdo.

Por otra parte, su ratificación como simple Real Decreto, fórmula que se empleó hasta 1925, tampoco satisface la sensibilidad jurídica de nuestros días.

La fórmula que finalmente se articuló fue la de su tramitación parlamentaria como Proyecto de Ley, pero sustraída al trámite de revisión del texto acordado. Para ello, lo que se envió a las Cortes fue un Proyecto de Ley de un solo artículo que rezaba: "se aprueba el Concierto Económico", incluyéndose el texto acordado como Anexo. De esta forma, el debate parlamentario quedaba reducido a la aprobación o no del texto completo, sin posibilidad de enmendarlo, fórmula ingeniosa que permite elevar el acuerdo al rango de Ley salvando la integridad del mismo.

En el propio texto de 1981 se incluyó una Disposición Adicional Segunda que establecía que cualquier modificación se haría por el mismo procedimiento seguido para su implantación. Y así se ha hecho en las cinco ocasiones en que se ha reajustado el texto desde su aprobación inicial.

Las Juntas Generales de Bizkaia en tres de las cinco ocasiones también han ratificado los textos acordados por medio de Normas Forales.

El trámite está sin duda inspirado en el que, por parecidos motivos de praxis, se sigue para la integración en el ordenamiento jurídico del Estado de los Tratados Internacionales.

Aunque, curiosamente, el texto de 1981 prevé que su modificación se sujete al referido ritual, nada se prevé por el contrario para la renovación del Concierto.

No obstante, nada impide tampoco proceder de la misma forma, como sin duda se hará.

5. ALGUNAS CLAVES PARA ABORDAR LA RENOVACIÓN DE 2001

Acabamos de comenzar el año 2001, a cuyo término, sin perjuicio de lo expuesto, debería estar acordado el nuevo texto del Concierto.

Es obvio que las circunstancias políticas y el momento histórico no los hubiera elegido ningún defensor del Régimen peculiar para negociar los términos de su nueva formulación. ¡He aquí el gran problema de la renovación a fecha fija!

Con independencia de las posturas concretas que se sostengan en relación con las reglas generales del concertación tributaria y la metodología para la determinación del cupo,
incluso de las opciones técnicas que se entiendan correctas por los servicios oportunos del Ministerio de Hacienda y de la representación foral, va a resultar difícil sustraer la negociación del Concierto a los avatares del nivel de crispación política general y del radical enfrentamiento entre los partidos que soportan las Instituciones implicadas. La más que probable convocatoria electoral en el País Vasco no favorecerá desde luego la situación, y es muy posible que condicione absolutamente el ritmo de la negociación.

Pero en los antecedentes históricos del Concierto ya se han conocido situaciones parecidas y hasta mucho peores. No olvidemos las propias circunstancias en las que ve la luz, a resultas de la abolición foral tras dos guerras civiles. La negociación que concluyó con el nacimiento del Concierto estuvo permanentemente violentada por episodios gravísimos de disolución de las Diputaciones, de embargo de sus cajas, de prohibición de usar el término “foral” etc. y sin embargo concluyó en un acuerdo que satisfizo razonablemente a carlistas y liberales, a intratables y a moderados.

En las circunstancias que vistamos, la negociación del Concierto va a exigir consensos esenciales de los que tan necesitados estamos en el País. Y ello, quizás, sea una vez más su mejor contribución a la disensión, como lo fuera a finales del XIX.

Una clave interesante para abordar el proceso sería la de buscar el encuentro en la defensa del Concierto sin abondar demasiado en las razones por las que cada uno lo defiende. Será más fácil estar de acuerdo en apoyarlo al Concierto que en el por qué apoyarlo.

Desde la responsabilidad institucional y en la fase que nos encontramos sería un despropósito ahondar en el detalle técnico de las razones a esgrimir como argumento para variar los términos de la concertación. Algunos puntos esenciales son, sin embargo y por lo obvio, de obligada referencia como claves de la negociación.

La próxima ha de ser la primera renegociación del Concierto que se haga dentro del nuevo marco legal de la Comunidad Europea. El Concierto no plantea por definición ninguna incompatibilidad con las Instituciones y con las Reglas de la Comunidad. Sin embargo, una mal medida dialéctica forense en conflictos de origen y dimensión que nunca debieron superar el ámbito estatal, y un todavía peor calibrado sentido de la oportunidad, han hecho de él un objeto de experimentación de la Dirección General de la Competencia.

Será posible mejorar la definición y la determinación del alcance de la soberanía fiscal foral para mejor esgrimirla frente a quienes se empeñan en considerar el sistema tributario foral un régimen regional de ayudas de Estado. Pero, por encima de ello, la negociación debería concretar un pacto de mínimos que arbileye mecanismos de conciliación previos a la elevación de los conflictos entre Administraciones al ámbito comunitario, lo que redundaría en beneficio recíproco. El que se avance en la armonización fiscal a partir de conflictos internos del Estado español puede ser bueno para Europa, pero no es claro que sea bueno para el Estado español sino todo lo contrario.

Sobre la mesa de negociación del nuevo texto del Concierto se va a poner una abultadísima cartera de recursos contencioso-administrativos planteados por el Estado y, en ocasiones, por Comunidades Autónomas, contra normativa fiscal foral. En los últimos meses la abogacía estatal recurrida de forma convulsiva casi absolutamente todas las iniciativas fiscales forales de rango superior al Decreto.

Es cierto que la razón última de esta situación no se encuentra en el Concierto en sí, sino en la vulnerabilidad de las Normas Forales por razón de su rango, que las hace
residenciales ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no obstante regular materias sometidas, por imperativo constitucional, a reserva de ley, y que en el origen de este dilema está una disposición de ámbito vasco como es la LTH. Ahora bien, es igual de cierto que el que recurre y se aprovecha de la situación es siempre el Estado y que, por lo tanto, el problema se resolvería tanto calificando las Normas Forales de Leyes como con un compromiso de no recurrirlas.

El Acuerdo conocido como "Paz Fiscal" que se suscribió el 18 de enero de 2000 en el seno de la Comisión Mixta de Cupo, y que propició la desactivación de un buen número de procedimientos pendientes de sentencia, arbitró un interesante mecanismo de conciliación previa al litigio por medio de una "Comisión de Evaluación Normativa". Desgraciadamente, los avatares políticos han impedido ponerla en práctica, y hoy, un año después de su creación, sigue sin estrenarse, sin que por ello haya menguado el celo contencioso del Estado, sino todo lo contrario.

La integración de esta Comisión en el nuevo texto del Concierto, siempre que se acompañe de un sincero compromiso de utilizarla, sería un evidente avance en la configuración del Régimen peculiar. No ya como remedio inmediato a una forma absurda de encarar el conflicto político a través del Poder Judicial, sino como signo de entendimiento y asunción de la auténtica esencia del Concierto Económico.

Porque, las más de las veces, es una frivolidad el confiar sistemáticamente la interpretación del Concierto a la exégesis jurídica, y a menudo hasta una petulancia de leguleyo el pretenderlo, siendo, como es, un pacto eminentemente político que ni siquiera agota las competencias forales en los términos de su literalidad. Citése como prueba la salvaguardia que contiene el texto de 1981 a las competencias que en el orden económico y administrativo reconocía a las Diputaciones el Decreto de 13 de diciembre de 1906, que trae causa directa del Decreto de 1 de febrero de 1894. Por cierto, argumento y preceptos éstos casi siempre ignorados por los jurisconsultos que han abordado el análisis legal de las competencias forales, no sólo para atacarlas sino, lo que es peor, incluso para defenderlas.

6. LA RENOVACIÓN, UNA OCASIÓN PARA QUE CONOZCAMOS EL RÉGIMEN DE CONCIERTO ECONÓMICO

Un Régimen tan absolutamente peculiar y con un enraizamiento histórico y social como el del Concierto Económico es, sorprendentemente, muy poco conocido por los ciudadanos vascos, directos beneficiarios del mismo.

Encuestas recientes demuestran que pocos contribuyentes de las Haciendas Forales son capaces de responder a por qué pagan sus tributos a las Diputaciones, o desde cuándo existen las Haciendas Forales.

Seguramente no sería higiénico ni saludable un pueblo en el que hasta los niños fueran expertos tributaristas, sin embargo, reconcilia poco con el sentir colectivo la idea de que un rasgo tan absolutamente propio y distinto de nuestra organización político-administrativa, del que, además, se desprenden consecuencias que nos afectan tan directamente como la cuantía de los tributos que debemos pagar, pase desapercibido a la mayoría.
La renegociación del Concierto es una ocasión que las Instituciones y los responsables de las fuerzas políticas y sociales no deberían desaprovechar para extender y propiciar el conocimiento de sus orígenes y de su esencia.

Habrá que ser respetuosos en distinguir perfectamente lo que es el Concierto Económico de lo que es el ejercicio, a su amparo, de una concreta política fiscal. No se puede exigir el apoyo incondicional a un modelo de tributación, pero sí, entendemos, a un modelo de organización financiera que ha sido desde siempre el propio de este País y que, además, se consagra hoy en los textos fundamentales que rigen nuestra convivencia.
6. UN NUEVO SIGLO, UN NUEVO MILENIO Y UN NUEVO CONCIERTO ECONÓMICO. POR JOSÉ LUIS VIVANCO MUGARZA.

* José Luis Vivanco Mugarza es Subinspector de Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia.
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de mayo de 2001, ref. 015.156.

1. INTRODUCCIÓN

Creo que si pudiésemos realizar una de esas encuestas al uso -sondeos de opinión en la terminología actual- y preguntásemos sobre la oportunidad de acometer cualquier nuevo proyecto (dejar de fumar, aprender inglés, comenzar a hacer deporte, etc.) en el primer año de un nuevo siglo, la opinión mayoritaria se inclinaría por considerarlo un momento adecuado.

Si a continuación hiciésemos la misma pregunta pero precisanando que ese primer año del siglo es, además, el primero de un nuevo milenio, la opinión mayoritaria se inclinaría sin duda en el mismo sentido pero además creo que apostarían claramente por el éxito del proyecto acometido.

Pues bien, gracias a la casualidad o, más probablemente, a que el vigente Concierto Económico recogió la estela del último aprobado para la provincia de Álava en 1976, cuya vigencia se extendía hasta el 31 de diciembre de 2001, nos encontramos en el primer año de un nuevo siglo y milenio y ante un nuevo proyecto cuyo es el de proceder a la renovación del Concierto Económico.

Así las cosas, parece que en esta ocasión no podrá achacarse únicamente a mi contumaz optimismo la confianza que tengo depositada en que el primer Concierto del tercer milenio marque un nuevo hito en la regulación de las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco. Es muy probable que esta opinión tan optimista no sea compartida por muchos y por ello reivindico para mí solo el derecho a arder en la hoguera de las críticas que esta actitud pueda merecer41.

Permitanme situar los diferentes Conciertos Económicos en su contexto histórico a través de unos pequeños resúmenes que les presente a continuación.

2. RESÚMENES "SUI GENERIS" DE LOS CONCIERTOS ECONÓMICOS:

Primer Concierto
Aprobación: Real Decreto de 28 de febrero de 1878.

41 Esto de la " hoguera" es un recurso literario que utiliza el autor. Espero que nadie lo tome literalmente.
La Reflexión de los Técnicos

**Duración:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1°, se fija el cupo que debe pagar cada una de las Provincias Vascongadas en cada uno de los 8 años económicos a contar desde el 1 de julio de 1878.

**Época:** Reinado de Alfonso XII.

**Notas:**
- En la Exposición del Real Decreto de 28 de febrero de 1878 —firmado por Antonio Cánovas del Castillo— se acuña por primera vez la expresión "concierio económico" que después fue aceptada de manera definitiva como nombre para esta institución: "Establecida la unidad constitucional en las Provincias Vascongadas; verificada la primera quinta, y estándose llevando a cabo las preliminares de la del presente año con la misma regularidad que en la demás del Reino, faltaba sólo que entrasen aquéllas en el Concierio económico;..."
- Se reconoce desde ese momento la diferencia del sistema impositivo de las Provincias Vascongadas —también en la Exposición del mencionado Real Decreto— cuando se dice: "No será la misma la forma de exacción de las contribuciones, rentas e impuestos en estas provincias que en las demás del Reino;...",
- De acuerdo con lo previsto en este Real Decreto los cupos se fijaban por ocho años económicos a contar desde el 1 de julio de 1878 esto es, hasta el 30 de junio de 1886, sin embargo el artículo 1°, quinto, de la Ley de 12 de enero de 1886, prorroga "...hasta 30 de Junio de 1887 el estado actual de tributación en las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya."
  - Estuvo vigente desde el 01-07-1878 hasta el 30-06-1887 (9 años).

**Segundo Concierio**

**Aprobación:** Ley de 29 de junio de 1887, Presupuesto Generales del Estado.

**Duración:** No se establece duración alguna para las cantidades totales que en concepto de cupo debían pagar las Provincias Vascongadas a partir del 1 de julio de 1887.

**Época:** Regencia de María Cristina de Habsburgo-Lorena.

**Notas:**
- El no establecimiento de duración de este Concierio económico ha llevado a muchos autores a tomar este segundo Concierio como referente para la defensa de la duración indefinida del Concierio Económico. Sin embargo la no fijación de periodo alguno en esta ocasión bien pudo deberse al hecho de que es ésta la única ocasión en la que un Concierio Económico se aprueba dentro del texto de otra disposición más amplia como es, en este caso, la Ley de Presupuestos Generales.
  - Estuvo vigente desde el 01-07-1887 hasta el 30-06-1893 (6 años).

**Tercer Concierio**

**Aprobación:** Real Decreto de 1° de febrero de 1894.

**Duración:** De acuerdo con lo dispuesto en la Exposición del citado Real Decreto, el Concierio Económico se fija por 13 años cuando establece "La duración del nuevo Concierio (doce años más el corriente), pedida por las provincias, ha sido aceptada por el Gobierno, teniendo principalmente en cuenta que la región vascongada, por natural inclinación apegada a sus tradiciones, necesita más que otra alguna de la Península el
concurso del tiempo para aclimatizar las reformas económicas que han de ser consecuencia necesaria del mayor sacrificio que se les exige.

**Época:** Regencia de María Cristina de Habsburgo-Lorena.

**Notas:**
- Mediante el Real Decreto de 8 de mayo de 1906 "Se prorroga hasta el 31 de Diciembre próximo el régimen económico establecido en las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava..." ajustándose así a la definición de "año económico" adoptada por la Ley de 28 de diciembre de 1899, según se desprende de la de la Exposición del mencionado Real Decreto.
- Estuvo vigente desde el 01-07-1993 hasta el 31-12-1906 (13 años y 6 meses)

**Cuarto Concierto**

**Aprobación:** Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.

**Duración:** De acuerdo con lo dispuesto en la Exposición del mencionado Real Decreto, este Concierto Económico se establece por un periodo de 20 años: "...se ha llegado felizmente a un acuerdo sobre las cifras de los cupos que pueden representar una equitativa proporcionalidad tributaria, así como sobre la duración del Concierto, un poco mayor que la del que terminará en 31 del mes actual, si bien se divide, con prudente previsión, en dos períodos, de un decenio cada uno...."

**Época:** Reinado de Alfonso XIII.

**Notas:**
- Este Concierto viene a asumir la reforma fiscal de Raimundo Fernández Villaverde si bien, y por este motivo, el anterior ya había sido modificado parcialmente por el Real Decreto de 25 de octubre de 1900 cuando entró en vigor la mencionada reforma.
- Es la primera vez que se establece un incremento sobre las cantidades fijadas inicialmente como cupo, si bien el incremento estaba ya predeterminado y tenía efectos en el segundo decenio de los dos para los que se establecía el Concierto.
- Vuelve a hacerse referencia a la capacidad de establecer tributos por parte de las Diputaciones cuando en el artículo 15 del citado Real Decreto al hablar de los pactos internacionales se establece, "No obstante, no podrán adoptar (se refiere a las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava) disposición alguna tributaria que se halle en contradicción con los pactos internacionales, ajustados por España, con las naciones extranjeras."
- Estuvo vigente desde el 01-01-1907 hasta el 31-12-1926 (20 años).

**Quinto Concierto**

**Aprobación:** Real Decreto de 9 de junio de 1925.

**Duración:** De acuerdo con lo dispuesto en la base primera del artículo 1º del citado Real Decreto, este Concierto Económico se establece por un periodo de 25 años: "Primera. El Concierto se celebrará por 25 años, a contar desde el primero de Enero de 1927."

**Época:** Reinado de Alfonso XIII, dictadura de Primo de Rivera (Directorio Militar).

**Notas:**
- Se fija como cupo una cifra progresiva que aumenta por periodos de cinco años.
- El Concierto es objeto, por primera vez, de un amplio desarrollo mediante un Reglamento aprobado por Real Decreto de 24 de diciembre de 1926.
- Se firma en plena dictadura del General Primo de Rivera.
- De nuevo se hace mención a la capacidad normativa de la Diputaciones cuando en el artículo 48 del Reglamento de 24 de diciembre de 1926 se establece: “En cuanto al sistema tributario, las Diputaciones vascongadas tendrán amplias facultades para establecer el que estimen procedente, con la limitación de que no adopten disposición alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales que celebre España con las naciones extranjeras, ni se refiera a las contribuciones, rentas o impuestos cuya administración se reserva el Estado.”. Parecida definición de este concepto de “soberanía tributaria” se mantiene en el sexto y séptimo Conciertos.
- Estuvo vigente desde el 01-01-1927 hasta el 31-12-1952 (25 años).
- El 17 de julio de 1931 se proclama la segunda República.
- El 6 de octubre de 1936 se promulga el Estatuto de Autonomía.
- El 23 de junio de 1937 un Decreto-Ley del Gobierno de Burgos suprime el Concierto para las provincias de Biskaya y Gipuzkoa.

**Sexto Concierto**

**Aprobación:** Decreto de 29 de febrero de 1952 (sólo para la provincia de Álava).

**Duración:** 25 años

**Época:** Dictadura del General Francisco Franco

**Notas:**
- Es el primero de los dos Conciertos que se aprueban exclusivamente para la provincia de Álava.
- Estuvo vigente desde el 01-01-1953 hasta el 31-12-1976 (24 años).

**Séptimo Concierto**

**Aprobación:** Decreto 2.948/1976, de 26 de noviembre (sólo para la provincia de Álava).

**Duración:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º del mencionado Decreto este Concierto se establece por un periodo de 25 años: “El presente texto regulador del concierto económico con la provincia de Álava, entrará en vigor el día 1 de enero de 1977 y tendrá una duración de veinticinco años.”.

**Época:** Reinado de Juan Carlos I.

**Notas:**
- La aprobación de este Concierto Económico se produce en el periodo comprendido entre la muerte del General Franco en noviembre de 1985 y la celebración de las primeras elecciones generales en junio de 1977.
- No se completó la vigencia prevista de 25 años, al ser derogado por el apartado 1 de la Disposición Derogatoria de la Ley 12/1981, por la que se aprobó el octavo Concierto Económico.
- Estuvo vigente desde el 01-01-1977 hasta el 31-05-1981 (4 años y 5 meses).

**Octavo Concierto**

**Aprobación:** Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
Duración: En este caso la duración del Concierto Económico se establece fijando su finalización al establecer en su artículo 1º: “El presente Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco, conforme a lo dispuesto en su Estatuto de Autonomía, durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001.”.

Época: Reinado de Juan Carlos I.

Notas:
- Se eleva a rango de Ley la disposición mediante la cual se aprueba el Concierto.
- Va a estar vigente desde el 01-06-1981 hasta el 31-12-2001 (20 años y 7 meses).
- Modificado por la Ley 45/1985, de 27 de diciembre.
- Modificado por la Ley 2/1990, de 8 de junio.
- Modificado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre.
- Modificado por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

3. ALGUNAS CONCLUSIONES AL HILO

3.1. El Concierto Económico se basa en la capacidad de pacto

Como puede observarse repasando los resúmenes en los que se han recogido determinados extremos de los 8 conciertos habidos hasta el momento, el Concierto Económico como institución, ha sido una figura que ha sabido evolucionar y adaptarse a un sin número de situaciones gracias a la capacidad negociadora desplegada en cada momento por los políticos a quienes ha correspondido establecerlo, modificarlo o renovarlo.

El fino sentido político que refleja esa capacidad negociadora viene impulsado en buena parte por el profundo respeto que los vascos tenían y tienen en sus seculares instituciones y que se reconoce ya desde la Exposición de motivos del conocido como primer Concierto Económico cuando reconoce que entre otras cuestiones se ha tenido en cuenta en su aprobación “...lo difícil y arriesgado que es prescindir de un modo violento de instituciones seculares, encarnadas, por decirlo así, en cada uno de los vascongados, y que constituyen su manera de ser social, política y económica,...”.

3.2. El Concierto Económico se adapta con facilidad

Si ha sabido adaptarse a la reinstruación monárquica –tras la primera República y las guerras Carlistas– en la figura de Alfonso XII, a la regencia de Mª Cristina de Habsburgo, a la monarquía de Alfonso XIII incluida la dictadura del General Primo de Rivera, a la segunda República, al periodo de guerra civil 1936-1939 y la posterior dictadura del General Franco –si bien en este periodo únicamente en Álava– y a la transición democrática para terminar integrándose en la Constitución de 1978 y en el Estatuto de Autonomía de 1979, llegando hasta los albores de este recién estrenado siglo, no es una ilusión pensar que el Concierto Económico del siglo XXI, del tercer milenio, del euro –como mejor geste en denominarle cada cual– que está a punto de negociarse, perviva y continúe adaptándose a las nuevas situaciones, consolidándose más aún si cabe como instrumento regulador de las relaciones financieras y tributarias entre el Estado español y el País Vasco y se integre de forma natural y
La Reflexión de los Técnicos

sin sobresaltos en el entramado de esa unión económica, monetaria y política hacia la que se encamina Europa.

3.3. El Concierto Económico tiene que ser capaz de superar “pequeños problemas”.

Para que no se confunda mi optimismo con el alejamiento de la realidad debo reconocer que para continuar con este hilo argumental ha sido preciso hacer abstracción de ciertos aspectos, generales los unos y muy concretos el otro.

Entre los generales debo hacer abstracción, entre otras, de cuestiones tales como que las bolsas de todo el mundo sufren fortísimas caídas en sus índices más significativos, que las mayores economías del planeta comienzan a sufrir las consecuencias de los despidos masivos por parte de sus empresas más importantes, que la economía japonesa no responde a la política de tipos de interés “cero”, que el pulmón de Europa (Alemania, claro) parece estar con asma, que el euro no levanta cabeza cuando faltan pocos meses para que pase a ser la “moneda única”, que la mayoría de los países europeos reajustan sus previsiones de crecimiento económico, o que los países comunitarios intentan sellar sus fronteras en un vano intento de prevenir la expansión de la crisis de las vacas locas o evitar la propagación de la fiebre aftosa o poner freno al imparable fenómeno de la inmigración mientras miran de nuevo y de reojo hacia los Balcanes donde el ejército Macedonio, en un ataque de nacionalismo irracional, intenta masacrar a la guerrilla albanesa.

Y en lo concreto debo hacer abstracción de un hecho muy significativo, cual es que los gobiernos de Madrid y Vitoria nunca han estado tan distanciados a la hora de negociar un Concierto, como consecuencia del proceso electoral abierto en la Comunidad Autónoma del País Vasco y que se cerrará el próximo 13 de mayo, día en el que se conmemora el vigésimo aniversario de la aprobación de la Ley 12/1981, por la que se aprobó el vigente Concierto Económico.

4. Finalizando

Para ser fiel al espíritu que me ha animado a escribir estas líneas y por si sirve algo terminare confesándole que mi Concierto ideal sería,

- Un concierto en el que la soberanía fiscal sobre la totalidad de los tributos radique en las Instituciones competentes de los Territorios Históricos –Diputaciones Forales y Juntas Generales– sin más limitaciones que las impuestas, de una parte, por los “principios generales” y normas de “armonización fiscal” que se pacten en el propio Concierto Económico y, de otra, por las normas de armonización fiscal que se deriven de las instituciones comunitarias.

42 Actores principales, junto con las Diputaciones Forales, de la negociación del Concierto Económico.
43 ¿Respetando el principio de neutralidad financiera? No puedo contestar a esta pregunta en espacio reservado para una nota a pie de página.
44 Quiero precisar que en esta soberanía fiscal incluyo la Seguridad Social por el carácter de “cuasi tributo” que, a mi juicio, tienen sus cuotas.
Un Concierto en el que se establezcan los mecanismos oportunos para que, con carácter previo a la interposición de recursos judiciales, puedan solucionarse los conflictos de interpretación que en los últimos años han dado lugar a una exagerada intervención del poder judicial en la interpretación de cuestiones que debieran ser solucionadas por las representaciones firmantes del concierto al ser éstas las que al haberlo pactado pueden realizar la mejor interpretación de sus límites.

Un Concierto que contenga otros mecanismos que impidan la posible existencia de tributos “no concertados” –hoy podríamos referirnos como ejemplo al Impuesto sobre la Renta de No Residentes– y que impida, así mismo, la existencia de otras figuras tributarias “no concertadas” como pudiera ser el caso de las retenciones o de los ingresos y pagos a cuenta.

Un Concierto que contemple de manera inequívoca la posibilidad de que las Instituciones Competentes tengan presencia y participación en todos aquellos foros internacionales en los que se traten aspectos que afecten o estén relacionados con el Concierto Económico.

Un Concierto que se negocie como los pactos de estado, es decir al margen de partidismos políticos y cualesquiera otras circunstancias externas a la propia esencia del pacto.

Un Concierto que, asumiendo la revisión quinquenal, o un plazo menor si así se pacta, del cupo y su metodología, no establezca limitaciones en cuanto a su duración y que simultáneamente prevea los mecanismos suficientes para que, de forma casi automática, sean revisables determinados límites o cuantías que en el Concierto se contengan, sin necesidad de llegar a modificaciones con rango de Ley pues como ya se avanzaba en la Exposición del Real Decreto por el que se aprobaba el denominado cuarto Concierto Económico: “Conviene a la paz de los pueblos que no sean frecuentes las renovaciones de estos Concierdos tributarios”.

Para terminar, espero que la última referencia a mi Concierto ideal se entienda en sus justos términos, en caso contrario a aquellos que hayan interpretado mi “cita” como un solapado llamamiento a las armas, les invito a unirse con aquellos otros pesimistas a los que me refería al comenzar este artículo y corran todos juntos a encender la hoguera.

Feliz siglo, feliz milenio y feliz concierto. Fin.
SECCIÓN 2ª

EL CONCIERTO ECONÓMICO:
ASPECTOS GENERALES
7. EL NUEVO CONCIERTO ECONÓMICO CON EUSKADI: UNA REFLEXIÓN DESDE EL MODELO DE CONVENIO CON NAVARRA. POR FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR.

* Fernando de la Hucha Celador es Doctor en Derecho y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pública de Navarra.
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de noviembre de 2001, ref. 015.336.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sobradamente conocido, el 31 de diciembre de 2001 expira la vigencia del Concierto Económico con el País Vasco, conforme lo dispuesto en el art. 1 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, dictada al amparo de lo previsto en el art. 41.1 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, sin que, en caso de inexistencia de acuerdo entre el Estado y la CAPV, se haya previsto la posibilidad de su prorroga temporal, algo a considerar a la vista de que faltan menos de cuatro meses para la expiración del peculiar régimen que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y, teniendo en cuenta los trámites parlamentarios que exigen su incorporación al ordenamiento con efectos desde el 1 de enero de 2002.

Esta temporalidad del Concierto vasco contrasta con el carácter indefinido del Convenio con Navarra, y tiene su origen, posiblemente, en la no muy afortunada Disposición Transitoria Octava del Estatuto de la CAPV que, so pretexto de garantizar los derechos económicos de Alava (única provincia vasca que gozaba con anterioridad a la Constitución de un régimen de concierto), dada la supresión en 1937 de los convenidos con Guipúzcoa y Vizcaya, determinó que el primer Concierto que se celebrare con posterioridad a la aprobación del Estatuto "se inspirará en el contenido material" (sic) del vigente (desde 1976) en aquella provincia. Puesto que el Concierto con Alava tenía fecha de caducidad se entendió, en el momento de aprobación del vigente Concierto, que la norma convenida con la CAPV

---

45 El hecho de tratarse de un Proyecto de Ley de artículo único no exime la habitual lentitud del procedimiento parlamentario (hay que tener en cuenta que en el último trimestre del año 2001 entrarán en las Cortes Generales, entre otros, el Proyecto de Ley de Presupuestos que, conforme los Reglamentos de las Cámaras, goza de tramitación preferente). Cabe, evidentemente, la opción -seguida, por ejemplo, en la modificación parcial del Convenio con Navarra efectuada en 1998- de dotar de efectos retroactivos la aprobación del Anexo (que es donde, en puridad, se contiene el Concierto) al 1 de enero caso de que la aprobación de la Ley estatal se produzca entrado el 2002.
46 En concreto, el aprobado por Real Decreto 2948/76, de 26 de noviembre.
47 Vid. Decreto-Ley de 23 de julio de 1937, que se salía completamente la legalidad republicana vigente; claro que, por ejemplo, ninguna norma del Estado franquista derogó la Constitución de 1931.
había de estar sujeta a iguales límites temporales de vigencia\textsuperscript{48}, razón que explica la situación actual, aun cuando supusiera una interpretación muy estricta del concepto de la inspiración en el contenido material. En cualquier caso y prescindiendo de la historia si cabe entender que el segundo Concierto postconstitucional no se verá hipotecado por la DT Octava del Estatuto y, por tanto, no hay obstáculos estatutarios para que tenga vigencia indefinida (salvaguardando la posibilidad de denuncia por las partes) siempre y cuando así lo convengan las representaciones estatal y vasca\textsuperscript{49}.

Las negociaciones de cara al nuevo Concierto, desde las reflexiones que suscita la experiencia del Convenio (título de nuestra colaboración), no dejan de provocar dudas, porque si bien arrancan de presupuestos materiales comunes y de anclajes constitucionales similares (la conocida DA Primera de la CE), existen diferencias formales –en algún caso con trascendencia material– que no cabe desestimar. Junto a ello, hay que resaltar que las divergencias entre el Estatuto de la CAPV y el Amejoramiento en cuestiones aparentemente menores a la hora de regular, respectivamente, los regímenes de Concierto y de Convenio constituyen un factor diferencial que habrá que examinar. Otras dos cuestiones adicionales conviene destacar en esta exposición de motivos de nuestra colaboración: por un lado, que en la CFNavarra ha coincidido, tanto con ocasión del Convenio de 1990 (Ley 28/1990, de 26 diciembre) como con ocasión de la modificación relevante introducida por la Ley 19/1998, de 15 de junio, la formación política que sustentaba, parlamentariamente, a los Gobiernos de Iruña y de Madrid, circunstancia que, evidentemente, no se produjo en 1981 ni se producirá en 2001 entre los Gobiernos de Gazteiz y del Estado; por otro que las divergencias observables en las potestades tributarias normativas de determinados impuestos entre el Concierto vigente y el Convenio de 1990 se han visto notablemente atenuadas como consecuencia de las modificaciones introducidas en una y otra norma con la ley de 1998 para Navarra y con la Ley 38/1997, de 4 de agosto, sobre modificación del Concierto en el caso de la CAPV\textsuperscript{50}.

No cabe tampoco olvidar los efectos que, desde una perspectiva política de la negociación, hay que atribuir al nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, sobre todo teniendo en cuenta las conexiones subliminares que cabe establecer entre la reforma de la LOFCA (en 1996) y la modificación del Concierto en 1997; en otros términos, la ampliación de competencias recaudatorias y, sobre todo, normativas de las CC.AA de régimen común debería, para mantener el hecho diferencial reconocido en la

\textsuperscript{48} No obstante, ha sido un hecho diferencial en el pasado (salvo en el lapso entre 1937 y 1981) la tradicional divergencia entre el carácter indefinido de los Convenios navarros y el carácter temporal de los Conciertos con el País Vasco y/o con Alava. Así, el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio último Convenio preconstitucional con Navarra, aunque su vigencia se extendiera hasta 1990, carecía de fecha de caducidad explícita.

\textsuperscript{49} Igualmente, si se adoptara la fórmula tradicional en el País Vasco de vigencia temporal limitada, se podría prever una cláusula de revisión automática para el supuesto de no llegar a un acuerdo sobre el nuevo Concierto.

\textsuperscript{50} Una circunstancia interesante, aunque sobre ella no podemos profundizar, consiste en determinar hasta qué punto el nuevo Concierto influirá en una posible modificación del Convenio, caso de que sea dable observar divergencias entre ambos, que contradirían la unificación competencial perceptible en las modificaciones legislativas reseñadas.
propia CE\textsuperscript{51}, conllevar una modificación significativa de las competencias de los territorios históricos del País Vasco en materia tributaria\textsuperscript{52}.

2. **ANALOGÍAS Y DIFERENCIAS ESTATUTARIAS ENTRE EL CONCIERTO VASCO Y EL CONVENIO NAVARRO**

Conforme señalábamos, la existencia de un sustrato material común en la esencia de los regímenes forales vasco y navarro no debe hacernos olvidar las diferencias formales (con trascendencia sustantiva) que existen entre ambos. Las divergencias proceden, en algún caso, de los respectivos Estatutos de autonomía, de forma que quedarían extramuros de la negociación del futuro Concierto en cuanto su eliminación exigiría la previa reforma estatutaria; no obstante jurgamos útil siquiera sea su enumeración, a fin de situar en su debido contexto las posibilidades de actuación de la representación vasca. Partiendo de la idea de que la DA 1\textsuperscript{a} de la CE reconoce y ampara los derechos históricos de los territorios forales, conviene tener presente que los títulos objetivos de los mencionados derechos son, por un lado, la CFNavarra y, por otro, los territorios históricos señalados en el art. 2 del EAPV\textsuperscript{53}, de donde se desprende una primera conclusión consistente en que la CAPV no es titular de derechos históricos, frente a lo que ocurre con Navarra, donde el acceso a la condición de Comunidad Foral unipersonal determinó una novación subjetiva en la titularidad de los derechos que correspondían a la antigua Diputación Foral\textsuperscript{54}. Ello, a su vez, genera una doble consecuencia, material y formal: por un lado, el futuro Concierto, al igual que el vigente, ha de respetar las competencias tributarias de los territorios históricos, sin que sea posible una transferencia de titularidad a favor de la CAPV, algo que no puede realizar el Concierto dado el límite del art. 42.2.a) del EAPV; por otro, que teniendo en cuenta la distribución de competencias legislativas y reglamentarias deducibles de la CE, la potestad tributaria de la CFNavarra se traduce, por imperativo del art. 31.3, en la emanación de leyes reguladoras de los distintos tributos, mientras que en el caso de los territorios históricos de la CAPV sus normas tributarias tienen rango reglamentario\textsuperscript{55}, conclusión que, desde el punto de vista procesal, es palmaria a

\textsuperscript{51} A este respecto puede consultarse, HUCHA CELADOR, F. Hacienda autonómica y hecho diferencial, dentro de la obra colectiva Estado autonómico y hecho diferencial de Vasconia, Colección Lankidetza, núm. 15, IYAP/Euskal Basaitzak, Donosti, 2000, pp. 271-288.

\textsuperscript{52} Ciertamente, desde esta perspectiva política, no cabe descartar el hecho de que la modificación del Concierto en 1997 se produjo en una situación en la que el Gobierno contó con los votos del Grupo Parlamentario vasco para la investidura y para la tramitación de las principales leyes, dada la inexistencia de mayoría absoluta.

\textsuperscript{53} De forma más clara, el art. 3 del propio EAPV y la Sentencia del TC 11/1984, de 2 de febrero, donde señala que "los territorios forales son titulares de derechos históricos".


\textsuperscript{55} Y ello por mucho que el art. 8.1 de la Ley de la CAPV de 25 de noviembre de 1983 distinga entre una potestad normativa (Normas Forales de las Juntas Generales) y una potestad reglamentaria (Decretos Forales, en lo que ahora nos interesa en materia tributaria), ya que la contundencia de los apartados 1 y 3 del art. 38 del EAPV no da pie a discusión alguna. Sobre el carácter reglamentario de todas las normas emanadas de los órganos forales de los territorios históricos, vid. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, Los derechos históricos de los territorios forales, Ed. Civitas, Madrid, 1985, pp. 149 y ss.
la vista de su susceptibilidad de impugnación en vía contencioso-administrativa, algo que no sucede con las leyes tributarias navarras cuya impugnación ha de llevarse a cabo ante la jurisdicción constitucional. La distinción es importante, porque coadyuva a una litigiosidad más fácil (en términos procesales) contra las normas vascas que contra las navarras, planteando otras cuestiones dignas de interés (la inaplicación de la reserva de ley, la integración de normas penales en blanco a través de disposiciones reglamentarias, etc.) cuya extensión nos impide entrar en su examen. Sin embargo, la solución a esta contradicción no es constitucional ni estatutariamente posible ya que la única alternativa consistiría en que la CAPV dictara las normas reguladoras de los distintos tributos, pero la expropiación y/o transferencia de competencias tributarias desde los territorios históricos hacia aquélla no es, como hemos señalado, factible.

El segundo hecho diferencial entre los cuatro territorios forales viene dado por la divergente redacción de los preceptos estatutarios respectivos destinados al Concierto y al Convenio. En efecto, mientras que el art. 41 del EAPV señala como contenido del Concierto la regulación de las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco, el art. 45 de la LORAFNA alude, como contenido del Convenio a la regulación de la actividad tributaria y financiera de Navarra, de donde se desprendería que éste tendría una mayor amplitud material que el Concierto puesto que habría de regular también las relaciones presupuestarias, patrimoniales y de crédito público; sin embargo, y a la vista de ambos textos, se trata de una distinción por el momento intrascendente, por cuanto que el Convenio es un texto esencialmente tributario, sin referencia alguna a otras cuestiones financieras (salvo el cupo)\textsuperscript{56}. Mayor interés tienen las diferencias en cuanto a los límites del Concierto y del Convenio; en el caso de Navarra, los límites son los contenidos en el Título Preliminar del Convenio entonces vigente de 1969 más los derivados del principio de solidaridad a que se refiere el art. 1 de la propia LORAFNA\textsuperscript{57}; en el caso del Concierto, el art. 41.2.f) del EAPV se refiere explícitamente a una solidaridad juridificada como es la contenida en los arts. 138 (cuya realización corresponde al Estado) y 156 de la CE, siendo trascendente la referencia a este segundo precepto porque se refiere a la solidaridad financiera\textsuperscript{58}. En todo caso, existe una cierta concomitancia entre la remisión a los principios del Convenio de 1969 y los límites que, para el Concierto, impone el art. 41.2 EAPV\textsuperscript{59}, si bien cabe hacer notar la mayor laxitud de los límites del Título Preliminar del Convenio de 1969. De igual manera existe una peculiaridad en el contenido del Concierto que afecta a los territorios históricos y que deriva de la peculiar organización institucional de la CAPV; peculiaridad consistente en que sus potestades tributarias pueden verse limitadas no sólo por el Concierto (en su versión formal

\textsuperscript{56} Aportación económica de Navarra al Estado, en la terminología del Convenio.
\textsuperscript{57} Donde se habla de la solidaridad de la Comunidad Foral con los pueblos integrados en la nación española, lo que constituye más una declaración que una norma jurídica stricto sensu.
\textsuperscript{58} Que, curiosamente, es una solidaridad imputable a las Comunidades Autónomas y no a los territorios históricos, aunque sean éstos en última instancia, quienes colaboren, mediante la aportación al cupo global del País Vasco, en la realización de ese principio.
\textsuperscript{59} Sin embargo, el Título Preliminar del Convenio de 1969 no alude a la exigencia de aprobar las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar a territorio común, algo que sí se impone a los territorios históricos por el art. 41.2.c) del EAPV.
externa de ley estatal) sino también por las leyes que dicte la CAPV⁴⁶. Y, por último, hay que mencionar una distinción aludida en la introducción y derivada de la DT 8ª del EAPV, referida a la inspiración del primer Concierto aprobado con posterioridad a la sanción del Estatuto, norma que entendemos inaplicable en los momentos actuales de cara a la negociación de un nuevo Concierto, de donde se desprenden consecuencias tales como la innecesariedad de respetar los derechos económicos de Alava, de limitar temporalmente la vigencia del Concierto o de inspirarse en éste o en el de 1976 con el citado territorio. De ello se colige una situación harto particular y es que, mientras que Navarra, salvo reforma estatutaria, siempre estará vinculada en la negociación del Convenio a los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio de 1969, la eficacia de la DT 8ª del EAPV concluye, con el primer Concierto, el 31 de diciembre de 2001, de forma que el segundo Concierto carece, a priori, de inspiración (jurídicamente hablando) en norma alguna, incluso el vigente Concierto o, dicho en otros términos, se puede aprobar ex novo un Concierto cuyo único límite venga contenido por las disposiciones del art. 41 del EAPV.

3. ANALOGÍAS Y DIFERENCIAS ENTRE LOS VIGENTES REGÍMENES FORALES DE CONCIERTO Y CONVENIO ECONÓMICOS

Aun cuando las reformas operadas en el Concierto y en el Convenio en 1997 y 1998, respectivamente, han minimizado las diferencias existentes en los textos originarios, ampliando las competencias normativas de los territorios históricos en determinados impuestos (singularmente el IRPF), no es menos cierto que todavía cabe advertir alguna divergencia significativa. Así, no existe en el Convenio un precepto regulador de los principios generales (art. 3 del Concierto) si bien éstos aparecen enucleados dentro de los límites que debe respetar el ejercicio de la potestad tributaria navarra. Del art. 3 del Concierto cabe destacar la referencia al respeto a la estructura general impositiva del Estado y a la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los territorios históricos; el respeto a la estructura general plantea dos problemas: por un lado, se trata de una exigencia no explícitamente prevista en el Convenio y, por otro, genera una cuestión hermenéutica como es la de precisar qué significa el sustantivo "atención" empleada por el Concierto y el adjetivo "general" referido a la meritada estructura. Porque si la atención significa traslación mimética habrá que precisar antes cuál es la estructura general del sistema tributario estatal o, dicho en otros términos, si los territorios históricos pueden, por ejemplo, no transplantar el Impuesto sobre Primas de Seguros; de interpretar que estructura general coincide con sistema tributario estatal, se impondrá a los territorios históricos la necesidad de importar cualquier nuevo impuesto que el Estado establezca y/o derogar cualquier tributo que sufra igual suerte.

⁴⁶ Norma potencialmente conflictiva, ya que puede ser dudoso su ejercicio constitucional caso de que, al amparo de la citada habilitación, el Parlamento vasco dictare normas que vacieran o restrinjan gravemente las potestades tributarias de los territorios históricos. En desarrollo de dicho precepto, se dictó la Ley del Parlamento Vasco de 30 de mayo de 1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.
La Reflexión de los Técnicos

en territorio común. Por su parte, la referencia a la coordinación y armonización interna es una norma superfluas cuando incorporada formalmente a una Ley estatal como es la aprobatoria del Concierto, en cuanto pertenece a esquema de distribución de competencias CAPV-territorios históricos, sin que el Estado pueda invadir dicho esquema.

En lo que atañe a los criterios generales de armonización, existe sustancial coincidencia entre los contemplados en los arts. 7.1 del Convenio y 4 del Concierto, aunque cabe realizar algunas observaciones importantes: de un lado, la sujición a la terminología y conceptos de la LGT estatal revela la necesidad de una interpretación estricta de dicha sujición, ya que los territorios forales son competentes para dictar sus propias normas generales y la traslación de conceptos y terminología no puede servir para excluir la existencia de diferencias, siempre y cuando sean razonables y justificadas desde el punto de vista del principio de igualdad. Junto a ello, la referencia a las peculiaridades establecidas en el Concierto y/o en el Convenio es perfectamente superflua, salvo que en el futuro Concierto se establezcan aquellas.

Por su parte, la referencia al mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado ha solido constituir fuente de conflictos y recurso habitual del Estado a falta de mejores argumentos. La reforma del Concierto y del Convenio supuso un empeoramiento técnico del precepto puesto que en la redacción inicial se hablaba de presión fiscal no inferior; pero, además de esta cuestión, hay que dilucidar que significa cada uno de los adjetivos que acompañan a la presión fiscal. Si la presión que hay que respetar es la efectiva, entonces no puede limitarse a una mera comparación de tipos de gravamen o de beneficios fiscales, sino que habrá que contemplar la total estructura del impuesto; si la presión fiscal a comparar es la global cabe la duda de precisar si hay que tener en cuenta la imposición municipal y/o la presión tributaria de la Seguridad Social. Junto a ello habrá que precisar que se entiende por resto del Estado, dada la inexistencia de vasos comunicantes entre el Concierto y el Convenio; se trata de un problema que afecta también a ambas normas cuando, por ejemplo, utilizan el término territorial común porque habrá que precisar si se refieren al resto del Estado y/o al resto del Estado excepto aquellas partes que tengan un régimen tributario foral. En todo caso, hay que destacar que el citado límite se aplica al sistema

---

61 Ciertamente, se trata de una cuestión que viene dada por la redacción del art. 41.2.a) del EAPV, pero convendría que se matizara en el futuro Concierto el significado de los términos, en vez de reproducir miméticamente la norma estatutaria.
62 Cabe preguntarse si, a la vista de este principio, puede el Estado impugnar una norma de un determinado territorio histórico porque, a su exclusivo juicio, vulnera los criterios armonizadores dictados por el Parlamento vasco. Cuestión distinta y paradójica es que sea el Estado el garante constitucional de los derechos históricos de los territorios forales, frente a eventuales agresiones de la CAPV.
63 Por citar tres ejemplos, alguna jurisprudencia ha venido aplicando este precepto para defender la igualdad de los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias, cuando ello excede de la literalidad del precepto. Por otro lado, la reciente LFST de 13 de diciembre de 2009 introduce un concepto de sujeto pasivo diferente del contemplado en el art. 30 de su homónima estatal, sin que se haya interpuesto ningún tipo de recurso. Curiosamente se invocó este principio cuando se interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la derogado Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, de IRPF, por establecer un recaudo por declaraciones-liquidaciones fuera de plazo que no coincidía con los porcentajes establecidos en el art. 61.3 de la LGT.
64 Por ejemplo, el art. 17.2 del Concierto determina la aplicación de la normativa estatal del IGCU cuando la entidad, teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco, realice en territorio común más del 75% de sus operaciones. ¿Qué ocurre cuando una entidad realiza en el País Vasco el 24% del total de sus operaciones, el 26% en Navarra y el 50% en el resto del Estado? La indefinición del concepto de territorio...
tributario conjunto de los territorios históricos, sin que pueda invocarse desde el Estado que
cualquier reducción de la presión fiscal relativa en un determinado Impuesto implica, ex
necesite, una conculación de dicho principio. Convien, además, destacar que se trata de un
límite que no exige la LOFCA para las Comunidades de régimen común, sí bien es cierto que
la facultad de imposición propia de éstas es muy reducida como consecuencia de las
restricciones impuestas por el art. 6.

Por su parte, el art. 4.c) del Concierto contiene una redacción más amplia pero más
limitativa que su homónimo, el art. 7.1.c) del Convenio; en efecto, a la CFNavarra no se le
exige que su normativa tributaria provoque menoscabo de las posibilidades de competencia
empresarial ni distorsión en la asignación de recursos, lo que resulta sorprendente, porque
manifesta, de consumo con otros datos, jurídicos pero no normativos, una diferencia de trato
por parte del Estado a la hora de imponer limitaciones a la potestad tributaria de los cuatro
territorios forales. En una posición radical podemos afirmar que el precepto sobre su
integridad, porque a esta limitación se encontrarían sometidos los territorios históricos, aun en
ausencia de referencia por parte del Concierto, como consecuencia de las previsiones de los
arts. 139.2 y, parcialmente, 157.2 de la CE. De todos modos carece de relevancia jurídica la
posible pretensión del Estado tendente a pensar que cualquier divergencia (por importante que
pueda ser) entre la normativa estatal y la normativa vasca en el IS produce, por se, un
menoscabo en las posibilidades de competencia empresarial porque para ello tendría que
demostrar que el sistema fiscal es el único factor (o si no el más importante) que guía las
decisiones de localización de la inversión de las empresas, obviando el hecho de que otras
común plantearía problemas no sólo de determinación de la legislación aplicable partiendo del dilema
normativa estatal-normativa del territorio histórico, sino que, si modificamos los porcentajes, podría
plantear problemas también con la CFNavarra, cuyo Convenio contiene un precepto similar en el art.
16.2. Para un examen en profundidad de esta cuestión vid. PEREZ-SIERRA ARECHABALA, I. El
Impuesto sobre Sociiedades en el Concierto Económico, tesis doctoral inédita, Facultad de Ciencias

46 Paradojicamente, y como el límite sólo se impone a los territorios históricos, la CAPV no se ve afectada
por esta condición, de donde cabe colegir que si el sistema impositivo de la Comunidad se desarrollara
(algo muy difícil porque le afectan las mismas restricciones que al resto de Comunidades Autónomas, salvo
Navarra), los territorios históricos habrían de modificarse a la baja su presión fiscal para evitar vulnerar el art.
4.b) del Concierto. ¿Qué ocurriría si la CAPV se decidiera a establecer —se hizo transitoria y
excepcionalmente en 1983— recargos (cuya consideración como impuestos propios de la Comunidad no
ofrece dudas, pese a la redacción del art. 42.b) del EAPV) sobre el IRPF? ¿Contra quién actuaría el Estado,
contra la CAPV o contra los territorios históricos, porque, dada la literalidad del precepto, es evidente
(aunque se refiera a un tributo en concreto) que podría estarse transgrediendo el principio que
comentamos?

47 Es muy ilustrativo comprobar cómo ha existido una diferente posición procesal del Estado a la hora de
interponer recursos contra normas del IS de los territorios históricos o contra la LFIS en el caso de
Navarra sobre todo teniendo en cuenta que ésta se ha limitado, en muchas ocasiones, a transcribir
beneficios e incentivos fiscales originariamente procedentes de las Haciendas vascas. También es curioso
comprobar cómo determinadas Comunidades Autónomas limitrofes han combatido la normativa del IS de
los territorios históricos y se han abstenido de la interposición de recursos contra la normativa navarra
siendo sustancialmente idéntica en determinados aspectos conflictivos.

48 Ciertamente se puede argumentar, con un exceso de formalismo jurídico, que este precepto se refiere
sólo a las Comunidades Autónomas, categoría en la que no entran los territorios históricos; sin embargo,
como hemos visto, también se contiene en el Convenio y no cabe duda de la consideración de Navarra
como Comunidad Autónoma en el ordenamiento estatal, pese a su calificación como foral.
Comunidades Autónomas (e, incluso Corporaciones locales) atraen, indirectamente, inversión mediante actuaciones proyectadas sobre el gasto público o sobre la política urbanística (subvenciones, recalificaciones, etc.).

En lo que se refiere a las competencias exclusivas del Estado se observa una concordancia entre el Concierto y el Convenio (tras las modificaciones de 1997-98), resultando sorprendente (con incidencia no en la potestad recaudatoria pero sí en la normativa de los territorios históricos y de la CFNavarra) el monopolio de la producción legislativa sobre aquellos sujetos pasivos que sean no residentes en territorio español, norma cuya justificación no atisbamos a comprender, salvo el deseo de impedir que, para determinados tributos, se adquiera la condición política de vasco o de navarro.

Y también suscita perplexidad haber incorporado al Concierto una norma, como la contenida en el art. 5.2, sobre obligación recíproca entre el Ministerio de Hacienda y los territorios históricos, de cara a la comunicación de las normas fiscales o de los correspondientes proyectos; y no sólo porque se trate de una cuestión no regulada explícitamente en el Convenio, sino porque se ignora la sanción por incumplimiento de esta previsión (o la reacción de otro tipo por parte del ordenamiento jurídico). Curiosamente, desde la literalidad del Concierto, este deber no pesa sobre el Gobierno ni el Parlamento vascos, pese a que sus proyectos y/o normas pueden incidir o modular las competencias, sobre todo de los territorios históricos, deducibles del Concierto.

Y también hay que hacer mención destacada a los preceptos comunitarios del Convenio y del Concierto sobre el deber estatal de arbitrar los medios tendentes a la colaboración de las instituciones navarras y vascas en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación de sus regímenes tributarios. A nuestro juicio, y la experiencia lo demuestra, no se trata sólo de arbitrar mecanismos (concepto difuso), sino de permitir la participación de las representaciones vasca y navarra en determinados foros europeos (con especial interés en la Unión Europea) y, en concreto, a la hora de debatir los proyectos de Directivas o Reglamentos comunitarios de naturaleza tributaria que puedan incidir en los respectivos regímenes fiscales. En esta línea debería moverse el nuevo Concierto, puesto que

---

66 Paradójicamente, la potestad recaudatoria de los territorios históricos cohonestada con la sujeción del contribuyente no residente a la normativa estatal puede resultar más beneficiosa, en términos económicos, para aquellos. Así, transmutando el ejemplo de Navarra, si un padre residente dona a su hijo no residente en la Comunidad Foral un bien (esclavidos inmuebles), la operación está sujeta y no exenta al Impuesto sobre Donaciones (en puridad el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, puesto que sigue vigente el Acuerdo de la Diputación Foral de 1970) mientras que si el hijo es residente la donación estaría exenta, sujeta únicamente al tipo de 0,80% por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Como se observa, si coincidieran los sujetos activos de la potestad normativa y recaudatoria, los derechos económicos serían mayores que los deducibles de la divergencia entrambas potestades.

65 Salvo la mención genérica del art. 5.1 al hecho de que Navarra y el Estado se facilitarán mutuamente las informaciones necesarias. Si nos consta, empero, que, por ejemplo, el Proyecto de LFGT fue remitido a la Dirección General de Tributos quien aconsejó su proposición puesto que se iba a dictar una nueva LGT estatal —cántinela que quien suscribe lleva oyendo desde 1991-. Lo cierto es que, pese a la admonición, la norma se aprobó por el Parlamento Foral sin que el Estado haya utilizado ningún mecanismo reactivo.

70 Aunque se trate de una cuestión menor o de matriz, cabe observar cómo el art. 5.3 del Concierto se refiere a las instituciones del País Vasco (no de los territorios históricos como en el apartado anterior) lo que, a nuestro juicio, implica no sólo a los territorios históricos sino también a la CAPV.
la redacción vigente no contempla esta posibilidad que, sin embargo, es perfectamente concorde no sólo con el Derecho Comunitario\textsuperscript{71}, sino también con nuestro orden constitucional\textsuperscript{72}.

Los criterios de sujeción o los puntos de conexión de los contribuyentes guardan una diferente estructuración formal en el Concierto y en el Convenio. Mientras que en el primero se regulan (art. 36) dentro de la Sección destinada a las normas de gestión y procedimiento, el Convenio los incorpora (art. 7.2) en el precepto destinado a los criterios generales de armonización. No obstante, son materialmente similares y, en algún caso, heredan los defectos técnicos derivados de la transposición de preceptos contenidos en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Ceseión de Tributos\textsuperscript{73}. Así, el Concierto habla de residencia de las personas físicas en el País Vasco, olvidando que lo decisivo es la permanencia en el territorio histórico (o que en éste tenga su vivienda habitual o su principal centro de intereses, por citar algunos de los puntos de conexión). Ello plantea, a su vez, dos problemas colaterales: de un lado, obliga a la normativa de los territorios históricos a determinar los criterios de residencia en el mismo\textsuperscript{74} y, de otro, suscita la cuestión en cuya virtud una persona física puede ser residente, conforme el art. 36 del Concierto, en el País Vasco y, sin embargo, no estar sujeto a tributación por el IRPF en ninguno de los tres territorios históricos\textsuperscript{75}. Los problemas de gestión tributaria y de concurrencia potencial de competencias de hasta cinco Administraciones fiscales (las tres Diputaciones Forales vascas, la CFNavarra y el Estado) no deben ser obvios y cabe esperar que el nuevo Concierto solviente estas cuestiones que no son sólo conflictivas respecto de otras Administraciones, sino también internamente entre los tres territorios históricos\textsuperscript{76}. Evidentemente, habrá también que realizar un aggiornamento del Concierto en esta materia.

\textsuperscript{71} Como pone de relieve la experiencia de los Estados federados en Alemania. A nuestro juicio, es más importante garantizar esa presencia que consagrar que el Estado arbitre mecanismos para que los territorios históricos y el Gobierno vasco estén informados de un proyecto de convenio de doble imposición con Etiopía.

\textsuperscript{72} La Sentencia 252/1988, de 20 de diciembre del TC señala que "de la interpretación sistemática de la Constitución y de la supresión de ésta sobre los Estatutos se deriva la necesidad de colaboración entre la Administración central y las autonómicas, colaboración que puede eximir en muchos casos, en relación sobre todo con nuestra incorporación a la CEE, formas de articulación [...] que sólo una interpretación inadecuada de los preceptos constitucionales y estatutarios puede obstaculizar". O, como señala PEREZ CALVO, A., \textit{Estado autonómico y Comunidad Europea}, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, p. 172 "cabe deducir que, cuando concurre junto a la competencia internacional el Estado una competencia autonómica, se impone al competente internacional la participación de la Comunidad Autónoma en la adopción de sus decisiones o actos. Más exactamente, según parece desprenderse de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la necesidad de participación surge cuando la Comunidad Autónoma ostenta una competencia de contenido normativo". Aun cuando la doctrina constitucional y la cita doctrinal se refieren a las Comunidades Autónomas, pensamos que no hay dificultades en transponerlas, en materia tributaria, a los territorios históricos.

\textsuperscript{73} Los preceptos citados del Concierto y del Convenio fueron modificados en 1997 y 1998.

\textsuperscript{74} Vid., ad exemplum, art. 3 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF de Gipuzkoa.

\textsuperscript{75} Pánsese en una persona física que resida tres meses en cada uno de los tres territorios y el resto del año en territorio común. Y, si se quiere complicar más el ejemplo, añádase que dicha persona tiene su vivienda habitual en la CFNavarra y que su centro de intereses se encuentra en Andalucía, siendo su último domicilio fiscal declarado el familiar radicado en Valencia.

\textsuperscript{76} Por mucho que las normas del IRPF de los tres territorios históricos de la CAPV transaplen lo previsto en el art. 36 del Concierto (lógicamente referido a su territorio y no al País Vasco) pueden surgir conflictos competenciales entre las respectivas Diputaciones Forales.
teniendo en cuenta la bifurcación de la tributación de las personas físicas residentes y no residentes como consecuencia de las Leyes estatales 40/1998 y 41/1998, de 9 de diciembre. Por razones técnicas, convendría mejorar la redacción del art. 36.1.1º del Concierto en lo que se refiere al IRPF y al ISD, ya que es metafisicamente imposible que una persona física pueda residir en el País Vasco más días del período impositivo en el primero de los impuestos citados o más días de cada año (sic) en el ISD. En el caso del IRPF hay que efectuar una interpretación correctiva entendiéndolo que se es residente fiscalmente en el País Vasco cuando el sujeto ha permanecido en dicho territorio más de 183 días durante cada año natural (salvo en los supuestos de períodos impositivos cortos, por fallecimiento del contribuyente, donde habrá que estar a la permanencia por más de la mitad de los días de su período). En el caso del ISD los defectos técnicos son más acusados puesto que ligan la permanencia anual de la persona física a un tributo que, a diferencia del IRPF, no es periódico sino instantáneo. Junto a ello hay que tener en cuenta que, conforme el art. 26 del Concierto, no coinciden los puntos de conexión que determinan la competencia recaudatoria de las Diputaciones Forales (ya veremos qué ocurre con la competencia normativa) con las previsiones del art. 36, puesto que la residencia en el determinada sólo se aplica a los sujetos pasivos del ISD (cfr. art. 26.5). Ello exige diferenciar –y perdonenos la digresión– entre la tributación de las adquisiciones lucrativas mortis causa e inter vivos. En el caso de las sucesiones la residencia del causante –punto de conexión– se determina conforme el art. 36 del Concierto o, por el contrario, y con base en el art. 26.5, al ser los criterios del anterior precepto mencionado aplicables sólo a los sujetos pasivos y no pudiéndolo ser, por razones elementales, el fallecido, hay que entender que los criterios de residencia deben ser cumplidos por el causahabiente? A nuestro entender, las Diputaciones Forales son competentes para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones cuando el causante residiera en su territorio con, al menos, un año de antelación a la fecha del devengo, con independencia de que esa condición se cumpla o no en el heredero o

77 Se trata de un defecto heredado de la Ley de Ceseión de Tributos y que se revela no sólo en el Concierto sino también en el Convenio o en el art. 59 de la Ley estatal del IRPF.
78 Adicionalmente si cabe reseñar que a los cambios de residencia del causante buscando una menor tributación efectiva para sus causahabientes no les son de aplicación las reglas del art. 36.6.b) del Concierto, ya que entendemos que esta norma cautela sólo es de aplicación al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio. Curiosamente este concepto carece de sentido en el caso del País Vasco (puesto que con el transcurso de tres años se obtuvieron las consecuencias del citado precepto) ya que hasta los cinco años de residencia del causante se produciría una bifurcación entre potestad recaudatoria foral y normativa estatal. Pero, en el caso de la CFNavarra, la exlución sí tiene sentido porque no existe una norma similar a la del Concierto de manera que la competencia para la exacción arroje, siempre y en todo caso, la competencia normativa. Dicho en otros términos, y de cara a residencias de conveniencia a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, es más interesante el Convenio que el Concierto. Téngase en cuenta que, desde territorio común e, incluso, desde algún territorio histórico, se puede invocar el art. 36.6.b) del Concierto o el art. 38.2.b) del Convenio para considerar que no ha habido cambio de residencia a efectos del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio, pero no de cara al Impuesto sobre Sucesiones, con un monto diferencial entre los distintos territorios forales que un ejemplo ayudará a comprender. Si una persona física se traslada desde territorio común a Navarra y fallece, tras haber residido únicamente dos años, se puede invocar la cláusula antilusión (siempre y cuando concurren las circunstancias cuantitativas señaladas en los preceptos mencionados) en la imposición personal sobre la renta y sobre el patrimonio pero la sucesión de esa persona tributaria en Navarra conforme su propia legislación (y en los supuestos más comunes estaría exenta). Si la misma situación se produjera pero el traslado se efectuaría a cualquiera de los territorios históricos del País Vasco, podría, al igual que en el caso anterior, el Estado invocar sus
legatario, de modo que el art. 26.5 (y la remisión al art. 36 del Concierto) no es aplicable al sujeto pasivo de este tributo. La situación es distinta en el caso de las donaciones, donde (dejando de lado las referidas a bienes inmuebles y aquellas a que se refiere el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores29) el punto de conexión es la residencia del donatario, ya que aquí es de aplicación en su plena literalidad el art. 26.5 en relación con el art. 36 del Concierto y la competencia recaudatoria del territorio histórico exige la residencia del sujeto pasivo con, al menos, un año de antelación a la fecha del devengo del impuesto.

Igualmente hay que hacer referencia a la norma que, también importada desde la Ley de Cesión de Tributos, se contiene en el art. 36.6.b) del Concierto (art. 38.2.b) del Convenio), referida a los cambios de residencia que tengan por objeto lograr una menor tributación efectiva, que plantea algún conflicto y debería ser revisada en el futuro Concierto por un doble orden de concausas; de un lado, puede afectar al derecho fundamental consagrado en el art. 19 sobre libertad en la elección de residencia que no puede verse constreñido o limitado, ni siquiera en el reducido ámbito fiscal; de otro puede, en situaciones de precariedad laboral, generar situaciones injustas para el contribuyente y conflictos innecesarios entre las Administraciones de los territorios históricos y el Estado80.

Por razones técnicas es también fuente potencial de problemas la segunda de las reglas de aplicación sucesiva, conforme el art. 36 del Concierto, para determinar la residencia habitual en el País Vasco, en concreto la referida al centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF81. Aquí la cuestión consiste en determinar con arreglo a qué legislación –estatal o foral– se determina el territorio donde obtiene la mayor parte de la base imponible, porque, especialmente en lo que afecta a los rendimientos del trabajo, es difícil observar la existencia de diferencias, que pueden

29 En estos supuestos y puesto que prima absolutamente como punto de conexión un criterio de territorialidad objetiva es indiferente la residencia o no del donatario en el País Vasco.

80 Piensen un contribuyente, residente en territorio común, con una base imponible de 1.400.000.- pts; una empresa vasca le ofrece un empleo temporal por dos años con un sueldo de 5.000.000.- pts, siendo su base imponible de 3.700.000.- pts. Al concluir dicho plazo vuelve a residir en territorio común. Supuesto que en el primer año del cambio de residencia, la tributación efectiva por el IRPF fuere en el País Vasco inferior a la del Estado, estaríamos ante un supuesto reductible al art. 36.6.b) del Concierto. La única solución consiste en entender que la presunción contenida en este precepto no sólo es turis tantum, sino que puede ser destruida por el contribuyente no sólo con la prolongación de la residencia en el País Vasco por más de tres años sino también mediante cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, para evitar situaciones absurdas e injustas como la descrita. Y, si se quiere complicar un poco el ejemplo, piénsese que la empresa vasca le destina el primer año a su sucursal en Zaraust (con un sueldo de 3.000.000 pts) y el segundo año a la fábrica que igualmente posee en Pamplona, de forma que, al producirse la renovación del contrato temporal, el sueldo pasa a ser de 6.500.000.- pts. ¿Cabe, en este supuesto, que la Hacienda guipuzcoana se dirija contra el contribuyente si, por ejemplo, ha satisfecho sus impuestos a la Hacienda navarra, logrando por aplicación del IRPF foral una menor tributación efectiva?

81 Se excluyen para el cálculo de la mencionada magnitud las rentas e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Observe la deficiencia técnica del precepto ya que ¿cómo los incrementos de patrimonio no son renta?
ser relevantes, a la hora de cuantificar esta magnitud. Y no digamos nada si entra en juego Navarra donde la vigente LF 22/1998, del IRPF (tras la modificación introducida por la LF 20/2000) configura el mínimo personal y el mínimo familiar (esta es la novedad respecto de la redacción inicial de la norma) como reducciones en la base imponible, es decir, como determinantes de la configuración de la base liquidable.

Y también en relación con el domicilio o la residencia de las personas físicas cabe cuestionar el art. 36.5 del Concierto que atribuye a la Junta Arbitral prevista en el art. 39 la resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto de la domiciliación de los contribuyentes, previa audiencia de éstos. Cabe suponer que dicha resolución de discrepancias habrá de efectuarse mediante acuerdo del citado órgano, con la peculiaridad de que dichos acuerdos, conforme el art. 39.5, son únicamente susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. Evidentemente si fuera el contribuyente quien discrepara del acuerdo de la Junta Arbitral asumiría la carga procesal (y económica) correspondiente a la causación de estado directa en vía administrativa y, sobre todo, vería muy mermado su derecho a la doble instancia.

Para concluir este epígrafe, simplemente mencionaremos los problemas potenciales que plantea la atribución a las Diputaciones Forales de las facultades de tutela financiera en materia de imposición y ordenación de tributos y precios públicos sobre las entidades locales (art. 45 del Concierto), especialmente por lo que atañe al condicionante puesto al ejercicio de estas competencias consistente en que no suponga un nivel de autonomía de las entidades locales vascas inferior a las de sus homólogas de régimen común\(^{82}\). Se trata de una norma que no se desprende expresamente de las competencias que a las instituciones de los territorios históricos atribuye el art. 37.3 del EAPV (aunque responda, históricamente, a la filosofía de los Concierios precedentes incorporando las reformas introducidas por el Estatuto municipal de 1924) y a las que alude, de forma indirecta y por remisión a la Ley del Concierto, el art. 7.a), 6 de la Ley de Territorios Históricos de 1983. Quizá se trate de una limitación inspirada no sólo en el principio constitucional de autonomía local sino también en el art. 46.3 del Amejoramiento navarro, con la particularidad de que el Convenio no transpone de forma tan minuciosa como el Concierto la tributación obligatoria municipal de conformidad con la Ley de Haciendas Locales de 1988 y, sobre todo, no contiene una norma tan, valga la expresión, loapizante como el art. 44 del Concierto o, dicho en otros términos, y pese a la sujeción —en el caso de Navarra, por la vía estatutaria— al límite fundamental del respeto a una autonomía similar a la de los municipios de régimen común, cabe entender que las competencias de los territorios históricos en materia de Haciendas locales son inferiores a las que corresponden a la CFNavarra\(^{83}\). Junto a ello, han de tenerse presentes los condicionantes que no sólo se derivan del respeto a una autonomía similar a la de las entidades locales de régimen común sino las cautelas adicionales, dudosamente constitucionales y con difícil anclaje

---

\(^{82}\) Obsérvese cómo aquí se hace referencia expresa al régimen común, y no al territorio común, como sucede en otros preceptos del Concierto, lo que, a nuestro juicio, excluye las dudas sobre la inclusión o no de Navarra a la hora de efectuar las comparaciones pertinentes.

en el EAPV, impuestas por el citado art. 44 del Concierto, con especial referencia a la contenida en el apartado b) que demuestra una prevención del legislador estatal frente al ejercicio de estas competencias por los territorios históricos que, por ejemplo, no se tiene con Navarra\textsuperscript{14}.

4. SOBRE LAS REFORMAS DEL NUEVO CONCIERTO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

El nuevo Concierto habrá, en primer lugar, de corregir los errores y disfunciones detectados tras veinte años de vigencia del actualmente existente. La compartición del poder tributario entre el Estado y los territorios históricos exige afinar los criterios de sujeción y, sobre todo, la delimitación de las potestades normativas de los mencionados territorios. Por razones elementales no vamos a entrar aquí a tratar las cuestiones que plantea la fijación del cupo y que no son baladíes; simplemente mencionaremos la necesidad de revisar determinados porcentajes puesto que se han producido variaciones en el peso de la CAPV en el PIB español desde 1981 hasta nuestros días. De igual manera habrá que ser cauteloso si se avanza en el proceso de transferencias a la hora de fijar el coste efectivo de los servicios transferidos, puesto que el sistema previsto en el art. 50 del Concierto siembra algunas dudas\textsuperscript{15}. Igualmente cabe recordar que, conforme el EAPV, el cupo de la CAPV no es sino la suma de los subcupos correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos\textsuperscript{16}, de modo que la Comunidad aparece como un mero intermediario entre éstos y el Estado.

Centrándonos en los aspectos tributarios del Concierto, cabe reseñar como un hecho positivo pro futuro el mantenimiento de la diferenciación entre tributos concertados y no concertados, con la salvedad de la posible discusión sobre la competencia normativa estatal de

\textsuperscript{14} El art. 44 del Concierto sitúa la competencia de los territorios históricos en materia de Haciendas locales en el marco del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la DA 1\textsuperscript{a} de la CE (lo que es cierto, pero no permiite deducir por qué dichas competencias no se reconocieron, prima facie, en el EAPV —como sucede, ad exemplum, en el Amejoramiento). Sin embargo, deben someterse a la estructura general establecida para el sistema local de régimen común y al no establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a la de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco. Este segundo criterio es, a nuestro juicio, humillante y vergonzoso para las instituciones competentes de los territorios históricos y no se conlleva, ni siquiera, en el art. 6 de la LHL a la hora de establecer los principios que han de respetar, en el ejercicio de su poder tributario, las entidades locales de régimen común. No se aclara, en efecto, si la prohibición afecta a la traslación jurídica y/o económica, o a ambas, ni se precisa cómo se determina el carácter indirecto del impuesto; por otro lado, de los cinco impuestos municipales contemplados en el art. 60 de la LHL (tres obligatorios y dos facultativos), sólo se predica expresamente el carácter de indirecto respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (art. 101.1).

\textsuperscript{15} Conviene reparar en los efectos perniciosos sobre la aportación económica que, en los primeros años de vigencia del Convenio de 1990 tuvo, para Navarra, la transferencia (previa) de competencias en materia de sanidad y educación (especialmente), principales causantes de los déficits abultados del Presupuesto de la CFNavarra en la primera mitad de la década de los noventa del siglo pasado. Muy sintéticamente expuesto el problema se circunscribe a determinar si el coste de los servicios es el estatal o el de la Comunidad Autónoma.

\textsuperscript{16} Así se deduce no sólo del contenido de los apartados d) y e) del art. 41 del EAPV sino del hecho reiterado de que la titularidad de las competencias tributarias corresponde a los territorios históricos y no a la CAPV.
la Reflexión de los Técnicos

los tributos en los que el contribuyente sea un no residente en territorio español, relegando a las Diputaciones Forales al papel de meras recaudadoras de impuestos en cuya regulación no pueden participar\(^7\). Dado que no creemos que puedan esperarse concesiones estatales respecto de la reducción de los tributos no concertados (y subsecuente ampliación de los concertados a favor de los territorios históricos) conviene detenerse en la diferenciación subyacente en estos últimos entre concertados de normativa autónoma y de normativa común, puesto que la pretensión de los territorios históricos no debe ser el convertirse en meros recaudadores de tributos sobre los cuales no tengan facultades normativas sino que han de buscar la capacidad necesaria para influir en la conformación de la estructura del impuesto\(^8\). Bajo esta perspectiva habría que descartar las posibles pretensiones tendentes a lograr la variación en el status de los tributos concertados de normativa común que, a su vez, se encuentren sometidos a criterios de armonización derivados de la pertenencia a la Unión Europea (en concreto el IVA y la mayor parte de los Impuestos Especiales); sin embargo, ello debería conllevar la defensa de la participación de las instituciones vascas, de la mano del Estado, en los foros comunitarios donde se debaten las normas armonizadoras, ya que, de lo contrario, nos encontraríamos ante una doble armonización, la impuesta por Bruselas y por Madrid. Y cabe tener presente que, en el caso del IVA, la transposición de las Directivas comunitarias aún deja un cierto margen de libertad a los Estados miembros, de forma que cabría (si se modifica el Concierto) una normación autónoma de los territorios históricos que se amoldara a las citadas Directivas sin que ello supusiera, como en los momentos actuales, traslación mimética (salvo en aspectos tangenciales, vid., art. 27.2 del vigente Concierto) de la normativa estatal.

En el caso de los impuestos especiales de fabricación, la reforma del Concierto de 1997 supuso la ampliación de la asunción de potestades recaudatorias por las Diputaciones Forales estableciéndose como punto de conexión del derivado del devengo. Teniendo en cuenta que se trata de tributos concertados de normativa común y considerando el creciente grado de armonización comunitaria, podría parecer ocioso su tratamiento, si bien suscitan cuestiones dignas de interés, cuya reflexión deberá hacerse a la vista del nuevo Concierto. El mayor peso

\(^7\) Esta cuestión es especialmente preocupante en el IRPF y en el IS porque niega a los territorios históricos, sin motivación aparente, la facultad de autonomoría. Y decimos sin motivación aparente porque, dados los puntos de conexión de cara al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (que habrá que explicitar dada la aparición del tributo en 1998, con posterioridad a la última modificación del Concierto), pero que, previsiblemente, absorberán los contenidos en los arts. 9, 16 y 17 del vigente Concierto) no es fácil atisbar qué riesgos de deslocalización, de concurrencia de la libertad de establecimiento o de obstáculos a la inversión empresarial pueden deducirse. Si una empresa extranjera desea invertir en el País Vasco preferirá hacerlo a través de una filial domiciliada en cualquiera de los territorios históricos que canalizar la inversión a través de establecimientos permanentes, de forma que la cautela estatal puede verse fácilmente enervada a través del ordenamiento mercantil.

\(^8\) Y ello con una advertencia que, frecuentemente, se olvida desde territorio común y es que la capacidad normativa de los territorios históricos redunda exclusivamente en perjuicio y/o beneficio suyo y de la CAPV o, dicho en otros términos, los ciudadanos de régimen común no experimentan las consecuencias positivas o negativas de la política tributaria de las Diputaciones Forales. Por otro lado, y aunque ello constituya una consideración política, tampoco el Estado representa un paradigma de la coherencia cuando, por un lado, reduce la presión fiscal o alberga de la reducción de impuestos y, por otro, plantea ante la Unión Europea la prórroga de los fondos de cohesión hasta el año 2007.
recaudatorio dentro de estos impuestos corresponde al de Hidrocarburos\(^9\) y el devengo (punto de conexión) se produce en la generalidad de los supuestos, conforme el art. 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, con la salida de fábrica de los productos sujetos a gravamen. Ello supone, a priori, un beneficio inmediato para la Hacienda vicerreal e, indirectamente, para la Hacienda vasca pero carece de efectos relevantes para las otras dos Haciendas de los territorios históricos, cuya fabricación de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos puede calificarse de testimonial. El problema, empero, no es interno entre las Diputaciones Forales, sino externo puesto que careceremos de datos suficientes para afirmar si la producción de hidrocarburos en el País Vasco es concorde o no con el consumo de tales productos o, dicho en otros términos, si las bases imponibles se corresponden con el consumo imputable a los tres territorios. Los impuestos especiales de fabricación son impuestos sobre consumos específicos, superpuestos al IVA, de donde se colegiría (aunque habría que modificar la estructura de cada uno de ellos) la necesidad de coordinación entre el punto de conexión y el objeto del impuesto, que, sin embargo, no coincide con su hecho imponible\(^9\).

En los tributos concertados de normativa autónoma es donde, a nuestro juicio, deberían perfilarse las mayores exigencias de cara al nuevo Concierto, ya que, como hemos señalado, es en ellos donde se manifiesta en su plenitud la potestad tributaria (no sólo la recaudatoria) derivada del régimen foral. No habiendo problemas de especial consideración en el caso del IRPF (salvo los que dimanan de los beneficios fiscales para los empresarios y profesionales personae fiscales dada su conexión con el IS), y juzgando adecuado el punto de conexión utilizado, sólo cabe reseñar la necesaria adaptación del criterio de sujeción de los no residentes que obtengan rentas en cualquiera de los territorios históricos a fin de ajustarlo al nuevo sistema tributario derivado de la implantación del IRNR y de la coetánea supresión del régimen de obligación real (que afecta no sólo al IRPF sino también al IS).

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, no obstante su menor incidencia recaudatoria, sería positivo el mantenimiento de la conexión en el criterio de sujeción con el IRPF, salvo en lo que se refiere a los sujetos pasivos por obligación real, donde existe una asimetría evidente que debería ser, en su caso, corregida. En efecto, el requisito de que la totalidad de los bienes y derechos estén situados en territorio vasco para reconocer la competencia recaudatoria de las Diputaciones Forales supone un freno importante para el ejercicio de los derechos económicos de éstas. Piénsese, además, que al tratarse de contribuyentes no residentes la normativa aplicable es la estatal y, por tanto, no hay riesgo alguno de diferencia de trato, salvo que, al fraccionarse el patrimonio neto se reduzca la progresividad del impuesto (ya de por sí mínima). De lege ferenda, parecería más coherente un sistema en cuya virtud el no residente tributara al Estado o a los territorios históricos en

\(^9\) En 1998 (último año del que existen datos públicos) la recaudación estatal por el citado Impuesto ascendió a 1,398 billones de pts., mientras que el Impuesto sobre Labores del Tabaco recaudó 0,612 billones; el resto de los impuestos de fabricación tiene una incidencia recaudatoria mucho menor. Así, el Impuesto sobre la Cerveza recaudó 0,030 billones de pts., el Impuesto sobre la Electricidad 0,084 billones y la imposición sobre alcoholes 0,016 billones de pts. Véase Memoria de la Administración Tributaria, 1998, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 767.

\(^9\) Esta discordancia entre objeto del impuesto y hecho imponible se produce también en el caso del IVA pero existe una diferencia fundamental entre la prolijidad y concreción de los puntos de conexión en el impuesto general (cfr. art. 28 del Concierto) y en los impuestos específicos.
La Reflexión de los Técnicos

función de los bienes y derechos sitios o ejercitables en uno u otro lugar (guardándose así una concomitancia con el IRPF); alternativamente, cabría sugerir el criterio del contribuyente que, no residente, conserve la condición política de vasco para determinar la sujeción a la competencia recaudatoria de las Diputaciones forales, de forma que habría un doble criterio de sujeción: contribuyentes con la condición política de vascos que tributarían por la totalidad de los bienes y derechos sitios o ejercitables en territorio español y contribuyentes no residentes que no tuvieran dicha condición, los cuales tributarían únicamente por los bienes y derechos sitios o ejercitables en el País Vasco. Desde luego, la redacción actual propicia situaciones gravemente injustas ya que basta que uno de los bienes o derechos integrantes del patrimonio del contribuyente no esté radicado en el País Vasco para que la competencia recaudatoria se atribuya en exclusiva al Estado.

Las mayores discrepancias sobre el ejercicio de las competencias normativas derivadas del Concierto se han producido, como es sabido, en el IS, tributo que tiene un carácter bifronte en cuanto puede ser de normativa autónoma o normativa común y donde los criterios de sujeción se complican porque el art. 18 del Concierto utiliza, debidamente combinados según los casos, tres criterios distintos: el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y el lugar de realización de éstas. Con independencia de la mayor o menor aptitud de los puntos de conexión y de consideraciones a realizar sobre la conveniencia, en algún caso, de su modificación (así en lo que se refiere al quantum del volumen total de operaciones), creemos que el futuro Concierto debería resolver algunas cuestiones técnicas que conllevan algún problema aplicativo. Así, hay que partir del concepto de poder recaudatorio exclusivo de las Diputaciones para deducir de él la competencia normativa de los territorios históricos y del concepto de tributación conjunta a ambas Administraciones para determinar la aplicación de la normativa correspondiente a su domicilio fiscal; no obstante, se percibe una leve desamortización interna entre los arts. 18 y 17 del Concierto (y el orden inverso es importante) porque se suscita la duda, resoluble por vía hermenéutica, de qué sucede con los sujetos pasivos del IS que, tributando exclusivamente a las Diputaciones (por encontrarse en el supuesto contemplado en el art. 18.1 del Concierto) y teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco, realicen más del 75% de sus operaciones en territorio común; ciertamente se puede argüir que se trata de una retorsión de la norma propia de universitarios, pero el inciso inicial del art. 17.2 ("No obstante lo dispuesto en el apartado anterior...") de consumo con la segunda frase del citado precepto podría dar pie para interpretar que las entidades con volumen de operaciones inferior a 500 millones de pesetas, domicilio en el País Vasco y que hayan realizado en territorio común más del 75% de sus operaciones han de aplicar la normativa estatal. Aun cuando entendemos que, en este supuesto, no cabe duda de la competencia normativa de los territorios históricos, sería conveniente una mejora técnica del precepto para evitar interpretaciones sesgadas. Y los problemas de determinación de la competencia normativa no sólo se plantean en relación con el Estado, sino que la referencia compulsiva del Concierto al territorio vasco y su confrontación con el territorio común, puede plantear cuestiones.

91 Y nótese que se trata de una cuestión puramente recaudatoria, puesto que la aplicación de la normativa estatal determina una neutralidad relativa para el contribuyente; y decimos relativa para adelantarnos a las críticas que suscitaba el fraccionamiento de la base imponible (no existe base liquidable en el régimen de obligación real), en el segundo de los casos, con las consecuencias antedichas sobre la progresividad del tributo.
conflictivas con la CFNavarra, dada la similitud de los puntos de conexión en el IS, unido a la falta de comunicación horizontal entre el Convenio y el Concierto. Así, por ejemplo, cabe plantearse qué ocurre con una empresa, cuyo volumen de operaciones sea inferior a 500 millones de pts., y domiciliada fiscalmente en el País Vasco que, sin embargo, haya operado exclusivamente en territorio navarro, pese a que habría una doble competencia de la Diputación Foral donde tenga el domicilio fiscal (art. 18.1.a) del Concierto) y de la Hacienda Foral navarra (art. 17.1.b) del Convenio). Por otro lado, sigue latente, tanto en el Concierto como en el Convenio la laguna que afecta a las entidades y aunque el supuesto sea difícil de producirse en la práctica conviene reseñarlo en aras de una mejora técnica del futuro Concierto que evite cualquier tipo de lagunas que, no teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco y siendo su volumen de operaciones inferior a 500 millones de pesetas, realicen integralmente aquéllas en territorio vasco, ya que en este caso, conforme el Concierto, se desconoce cuál es el territorio foral competente para la exacción y, por consiguiente, la normativa aplicable.

Además de las cuestiones técnicas, de entre las que hemos entresacado las más relevantes en lo que se refiere a puntos de conexión y competencias normativa y recaudatoria, subsisten las objeciones estatales sobre el respeto a los criterios de armonización, singularmente en lo que afecta a los beneficios e incentivos fiscales, aspecto éste que, al haber sido tratado con anterioridad, nos exime de su reiteración. Simplemente cabe constatar la conveniencia, en su caso y para evitar litigiosidades innecesarias, de determinar con precisión el ámbito territorial de la concesión de incentivos ligados a la inversión, lo que disiparía algunos de los riesgos de deslocalización o de distorsión de la competencia empresarial frecuentemente invocados por el Estado en sus recursos. Cabe, además, recordar que estamos en presencia de un tributo no armonizado, en sus aspectos estructurales, a nivel comunitario, lo que, si bien posibilita un ejercicio autónomo de las competencias normativas de los territorios históricos en mayor medida que en otros impuestos, no debe hacernos olvidar la existencia de una jurisprudencia de la Unión Europea sobre las ayudas de Estado (art. 92 del Tratado), de forma que el futuro desarrollo del nuevo Concierto debería coherente el respeto a criterios a priori difíciles de compatibilizar como son los principios constitucionales españoles, el ejercicio de un verdadero poder normativo autónomo de los territorios históricos y la no interpretación de los incentivos fiscales como una ayuda de Estado incompatible con la realización de los objetivos del mercado interior y de la no discriminación de otros principios comunitarios (libre elección de la inversión empresarial, etc.). Empero no se trata de un reto que afecte, in se, al futuro Concierto, sino al desarrollo que de sus potestades normativas en el IS realicen los territorios históricos.

92 Se trata de un defecto de ambas normas que hemos venido reiterando y que erige al Estado (integración vertical) en sujeto activo potencial de la solución de los problemas competenciales entre territorios forales, salvo, evidentemente, las buenas relaciones que existen entre las distintas Haciendas.

93 El hecho de que el supuesto sea difícil de producirse en la práctica no nos exime de plantear la cuestión del conflicto de competencias recaudatorias y normativas de ambos territorios forales. También a la inversa se plantea el problema: piénsese en una empresa con domicilio fiscal en Navarra y volumen de operaciones inferior a 500 millones de pesetas que realice integralmente sus operaciones en territorio vasco; en este caso y si se quiere complicar aún más la cuestión competencial supóngase que, del total de operaciones, 250 millones se localizan en Bidaia, 150 en Gipuzkoa y 100 en Araba.
Por último, debemos referirnos al ISD, tributo que, no obstante su regulación formal unitaria, cabe descomponer en sus dos hechos imponibles básicos –adquisiciones lucrativas inter vivos y mortis causa– por exigirlo así no sólo el art. 26 del actual Concierto, sino también la propia normativa estatal. Pese a su calificación como tributo concertado de normativa autónoma cabe realizar determinadas precisiones porque el período temporal de residencia del causante y/o del donatario puede hacer variar esa calificación, introduciéndose la posibilidad de bifurcar la competencia recaudatoria y normativa de las Diputaciones Forales, circunstancia que, como reseñamos, no se produce en el caso de la CFNavarra. Junto a ello hay que destacar que se trata del único tributo concertado donde guarda relevancia (aunque marginal como veremos) un criterio personal en la aplicación de las normas tributarias como es la condición política de vasco. Sería conveniente, empero, que el nuevo Concierto despejara algunas dudas que plantea el punto de conexión especial del art. 26.1.c), ya que se pueden producir situaciones de colisión entre los distintos criterios de sujeción. Así, en las transmisiones mortis causa, la sujeción a la competencia recaudatoria de los territorios históricos viene determinada por la residencia habitual del causante (con los problemas ya estudiados sobre la determinación de dicha residencia en base al art. 36 del Concierto) pero cabe plantear qué ocurre cuando el causahabiente –el sujeto pasivo– tuviera su residencia en el extranjero, puesto que, en este caso, parece que sería preciso que todos los bienes y derechos que integran el caudal relictus estuvieran situados o fueran susceptibles de ser ejercitados en territorio vasco; se trata de una norma no concordante con el art. 26 del Convenio navarro, donde se produce una preeminencia indiscutible del criterio de sujeción derivado de la residencia del causante, sin que quepa la posibilidad de interpretaciones discutibles derivadas de la concurrencia de distintos puntos de conexión. Creemos, por tanto, que habría que defender la competencia exclusiva de las Diputaciones forales cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco cualquiera que fuera el lugar de residencia del contribuyente e, incluso, siguiendo el modelo navarro (ya que la conclusión no se desprende con claridad del art. 26.2 del Concierto, que regula la potestad normativa, no la recaudatoria), defender dicha competencia cuando el causante, no residente en territorio español, conserve la condición política de vasco.

En el caso de las transmisiones lucrativas inter vivos y excluyendo las referidas a bienes inmuebles –donde se sigue el criterio del us loch–, el punto de conexión viene determinado por la residencia habitual del donatario, siendo aquí congruente la remisión del art. 26.5 al art. 36 del Concierto a la hora de fijar dicha residencia. Ello no obsta la posibilidad de aparición de situaciones conflictivas como la referida a donaciones mixtas –de bienes inmuebles radicados en el País Vasco y muebles, radicados en otros territorios– cuando el donatario tuviera su residencia en el extranjero, donde vuelven a plantearse cuestiones litigiosas derivadas de la concurrencia de los puntos de conexión señalados en las letras b) y c) del art. 26.1 del Concierto. Y, al igual que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, nos cabe la duda sobre la conveniencia de mantener el criterio, cuando el contribuyente reside en el extranjero, de que la totalidad de los bienes y derechos estén situados o hayan de ejercitarse en territorio vasco, puesto que sería más razonable (no obstante la progresividad del ISD y los problemas técnicos que se derivan de la partición de la base imponible) seguir el único criterio posible, el de territorialidad objetiva teniendo en cuenta la bifurcación del poder tributario entre el Estado y
los territorios históricos. Junto a ello, conviene tener presente las conexiones del Derecho Civil Foral a la hora de conformar las competencias normativas de los territorios históricos en el ISD, aun cuando ello excedería de nuestro cometido.

Por último, conviene postular la desaparición de la discriminatoria (por relación a Navarra) asimetría entre la potestad recaudatoria y normativa que se desprende del art. 26.2 del Concierto en función de la antigüedad de la residencia del causante o del donante en el País Vasco, puesto que si aquéllas es inferior a cinco años los territorios históricos habrán de aplicar la normativa de territorio común, de forma que, por esta vía, se excepciona, para dichos supuestos, la tipificación del tributo como concertado de normativa autónoma, pasando a ser catalogable como de normativa común. Simplemente cabe hacer, en torno a esta cuestión, dos observaciones: de un lado que si la pretensión del Estado es evitar residencias de conveniencia en el País Vasco de cara, sobre todo, a las sucesiones, la misma situación existe (corregida y aumentada) en el caso de Navarra, sin que el Convenio contenga una norma similar; de otro que, como es bien sabido, los territorios históricos del País Vasco (y singularmente Gipuzkoa) han conocido, hasta la reforma del ISD en 1992, las denominadas domiciliaciones de conveniencia de futuros causantes a favor de la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, si se quiere mantener la norma cautelar del Concierto, extiéndase a Navarra o, si se ha suprimido en ésta, deróguese en el futuro Concierto; el híbrido actual entre los cuatro territorios forales no tiene ninguna racionalidad lógica.

Razones de espacio nos impiden entrar en consideraciones sobre el ITPAJD, cuyo aspecto más controvertido fue el representado por la sujeción de los documentos notariales al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, con una posición reaccional del Estado muy curiosa y distinta en el caso del País Vasco y de Navarra, con ocasión de la reducción del tipo de gravamen desde el 0,50% al 0,10%.

---

94 Esta apreciación afecta al Impuesto sobre Donaciones porque en el caso de las sucesiones ya nos hemos pronunciado sobre la necesidad de eliminar las contradicciones internas entre las letras a) y c) del art. 26.1 del Concierto.

95 Por ello, remitimos al lector interesado a la tesis doctoral de ATXABAL RADA, A. La fiscalidad del Derecho Civil Foral del País Vasco. Deputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1999.

96 En el caso de Navarra, articulado a través de la LF 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF, interpuso recurso de inconstitucionalidad, se suspendió la aplicación de la norma y retiró éste la CFNavarra accedió a volver a mantener el tipo en el 0,50%. La modificación del Reglamento notarial en 1995 ha desactivado los problemas que planteaba el ejercicio de las competencias normativas de los territorios forales en este tributo.
8. LAS EXIGENCIAS DE LA LIBERTAD DE
ESTABLECIMIENTO Y EL RÉGIMEN DE CONCIERTO.
POR RAMÓN FALCÓN Y TELLA

* Ramón Falcón y Tella es Abogado, Doctor en Derecho y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid.

** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de junio de 2001, ref. 015.195.

1. LA ARTICULACIÓN DEL CONCIERTO Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Una regla básica del ordenamiento comunitario europeo es la que se conoce como principio de autonomía institucional y procedimental (STJ de 11 de febrero de 1971, 39/70, Rec. p. 58), según la cual el ordenamiento comunitario no supone modificaciones en el reparto interno de competencias, siempre que ello no se traduzca en incumplimiento. La ejecución del ordenamiento comunitario se efectúa por cada Estado, en consecuencia, siguiendo "las reglas de forma y de fondo de su Derecho nacional" (STJ de 21 de septiembre de 1983, 205 a 215/82, Rec. pág. 2669), es decir por la instancia central, autonómica, regional o local que resulte competente, existiendo en este ámbito una amplia libertad de los Estados, como reconoce la STJ de 25 de mayo de 1982 (Comisión/Holanda).

Este principio de autonomía institucional y procedimental supone el pleno mantenimiento del régimen de Concierto, sin más limitaciones para los territorios históricos, aparte de las impuestas por el propio concierto, que las que derivan de las normas de armonización fiscal emanadas de las instituciones comunitarias. Dicho en otros términos, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, un régimen tributario propio, con sujeción a los principios y reglas del concierto, por un lado, y a los principios del Tratado y las Directivas de armonización fiscal, por otro.

A este respecto hay que observar que, del doble límite mencionado, el constituido por el propio Concierto es mucho más intenso que el emanado de la normativa comunitaria. En el IVA, por ejemplo, el art. 27.2 del Concierto declara la aplicación íntegra de la normativa estatal, reconociendo a los Territorios históricos únicamente competencia para aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del Estado, y para fijar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. En el estado actual de armonización del IVA hubiera sido posible, sin embargo, reconocer a los Territorios Históricos competencias mucho más amplias en la regulación del hecho imponible, de la base o de los sujetos pasivos, sin que ello supusiera una vulneración de la normativa comunitaria.

Desde esta perspectiva, la adhesión a las Comunidades europeas no ha supuesto ninguna alteración en la distribución de competencias entre el Estado y los Territorios históricos, tal como
La Reflexión de los Técnicos

figura diseñada en el concierto. Aunque la responsabilidad en el plano internacional, ante eventuales incumplimientos, corresponde sólo al Estado, en el plano interno ello no supone modificación alguna en la distribución de competencias. Es cierto que la jurisprudencia ha declarado reiteradamente que no cabe alegar "dificultades surgidas a consecuencia de las modificaciones del reparto de competencias entre el poder central y las colectividades regionales o locales" (STJ de 2 de febrero de 1982, 73/81), pero esta jurisprudencia se ha producido en supuestos de ejecución tardía de directivas de armonización fiscal. Es decir, no cabe extraer de ella ninguna limitación a las competencias de los Territorios Históricos, sino únicamente la obligación de estos últimos de ejercer sus competencias dentro de los plazos que concedan las Directivas comunitarias para su ejecución.

Cuanto acaba de exponerse es predictable no sólo del régimen de Concierto sino de todos los titulares de poder tributario en cualquiera de los Estados miembros. La peculiaridad del régimen de Concierto radica en que en este caso es mucho más intenso el poder tributario de los Territorios Históricos, en comparación con las Haciendas territoriales de otros Estados. Pero ello no permite modificar la conclusión anterior. La adhesión a las Comunidades europeas, en el caso español, ha supuesto la integración en el acervo comunitario de diversos sistemas tributarios, el penal del Estado y el de los Territorios históricos, además del navarro, y la subsistencia de esta pluralidad de sistemas tributarios constituye una regla "de fondo" básica de la estructura constitucional española que el Acta de Adhesión no ha pretendido modificar. Es significativo, en este sentido, que no exista mención ni reserva alguna en dicha Acta de Adhesión en relación con el régimen de Concierto.

Por tanto, cualquier conflicto que pueda plantearse, entre los Territorios Históricos y el Estado o con las instituciones comunitarias, ha de solucionarse armonizando las exigencias derivadas del ordenamiento comunitario con el pleno respeto del Concierto, que -insistimos- la integración en las Comunidades europeas no modifica ni limita especialmente.

Esta necesidad de interpretación armónica no excluye, sin embargo, que puedan surgir conflictos insoportables entre las normas emanadas de los órganos competentes de los Territorios históricos y el Derecho comunitario, bien porque en el ejercicio de sus competencias dichos órganos no se ajustan a las exigencias comunitarias, bien porque la falta de coordinación entre las instancias forales y los órganos generales del Estado de lugar a discrepancias o disfunciones inadmisibles desde la perspectiva comunitaria. En el primer caso, los órganos competentes de los Territorios históricos han de eliminar el incumplimiento detectado. En el segundo la eliminación de dicho incumplimiento exige la coordinación con el Estado cuya ausencia provocó el incumplimiento.

2. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN A EFECTOS DE NORMATIVA APLICABLE PREVISTO EN EL CONCIERTO

Un claro ejemplo de disfunción o discrepancia, respecto a la libertad de establecimiento consagrada en el art. 43 (ex art. 52) del Tratado de Roma, está representado por los puntos de conexión para la aplicación de la normativa foral relativa a la imposición sobre la renta, si bien es cierto que las sucesivas reformas, especialmente la operada a través de la Ley 38/1997, han ido eliminando algunos de los conflictos posibles.
Así, la regla segunda del art. 6 establece la competencia exclusiva del Estado "para la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español", lo que hace que el impuesto sobre la renta de los no residentes sea, en principio, el regulado por el Estado; con independencia de a quien corresponda la recaudación, que resulta irrelevante a los efectos que nos ocupan.

Aunque la citada regla del art. 6 no ha sido modificada expresamente, el apartado tres del art. 17, introducido por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, ha supuesto una innovación importante al extender a los establecimientos permanentes las reglas sobre normativa aplicable en el impuesto sobre Sociedades previstas para los residentes. Así, en este último impuesto, es claro que a partir de la citada reforma, la normativa foral se aplica:

- a las sociedades y establecimientos permanentes que tributan exclusivamente al País vasco, esto es, cuando operen exclusivamente en el País vasco, o cuando tengan su domicilio en el País vasco y su volumen de operaciones no exceda de 500 millones.
- a las sociedades y establecimientos permanentes con un volumen de operaciones superior a 500 millones que operen en ambos territorios, cuando tengan su domicilio en el País vasco y realicen en dicho territorio al menos el 25 por 100 de sus operaciones totales.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cuestión es más discutible, pues la remisión a la regla segunda del art. 6 contenida en el art. 7.1 parece indicar que sólo se aplica la normativa foral a las personas físicas residentes con domicilio en el País vasco. Entiendo, sin embargo, que es posible una interpretación distinta, habida cuenta del tradicional paralelismo, en materia de tributación empresarial y profesional, entre el IRPF y el IS, según la cual la normativa foral sería también aplicable a los establecimientos de personas físicas. Tégase en cuenta, además, que el art. 9 (relativo a las rentas obtenidas en territorio vasco por no residentes) se aplica también a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento por personas jurídicas, según el art. 18.3.a); y las reglas del art. 18 en materia de establecimiento permanente se aplican también a las personas físicas, según el art. 9.1.a); lo que permite afirmar la existencia de una cierta conexión entre la sección 2ª y la sección 4ª del Capítulo I, relativas respectivamente al IRPF y al IS. Y en función de dicha conexión, pese a la inexistencia de norma expresa, estimo perfectamente defendible la aplicación del art. 17.3, contenido en la sección 4ª, también en el ámbito de la sección 2ª.

Por lo tanto, se aplica la normativa del Estado, actualmente, en los siguientes casos, algunos de los cuales son susceptibles, como veremos, de provocar distorsiones desde la perspectiva de la libertad de establecimiento:

a)- rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente.

57 Este es el criterio seguido por la norma foral 5/1999, de 15 de abril, de Vizcaya. En cambio las normas forales de Álava y Guipúzcoa, en su tenor literal, parecen limitar la aplicación de la normativa foral a los establecimientos de “entidades”, con exclusión por tanto de las personas físicas.

58 Los Territorios históricos han regulado, sin embargo, como tributo concertado de normativa autorómica, el impuesto sobre la renta de los no residentes, el cual se aplica a las rentas obtenidas en el País vasco sin mediación de establecimiento permanente, además de a los establecimientos permanentes con un volumen de operaciones inferior a 500 millones o, si es superior, cuando se realicen menos del 25 por 100 de dicho volumen en territorio común. Véanse las normas forales 7/1999, de 19 de abril (Álava); 2/1999, de 26 de abril (Guipúzcoa) y 5/1999, de 15 de abril (Vizcaya). Conviene observar que el contenido de la regulación, en algunos casos, se aparta de la estatal, precisamente para evitar discriminaciones a los residentes en otros
La Reflexión de los Técnicos

b) rentas obtenidas por personas físicas residentes con domicilio en territorio común, aunque todas o la mayoría de las rentas se obtengan en el País vasco.

c) rentas obtenidas por establecimientos o sociedades que operen en ambos territorios, con domicilio en territorio común, aunque la mayoría de su renta se obtenga en el País vasco.

d) rentas obtenidas por establecimientos o sociedades que operen en ambos territorios, con domicilio en el País vasco, y con volumen de operaciones superior a 500 millones, pero que realicen en el País vasco menos del 25 por 100 de sus operaciones.

Para apreciar hasta que punto la aplicación de la normativa estatal en estos supuestos es susceptible de provocar distorsiones desde el punto de vista de la libertad de establecimiento, especialmente cuando de la normativa foral resulte una carga tributaria inferior, es preciso analizar cuáles son las consecuencias fiscales de la libertad de establecimiento en el ámbito de la imposición sobre la renta, lo que sólo puede hacerse a la luz de la jurisprudencia comunitaria.

3. CONSECUENCIAS FISCALES DE LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO: LAS SENTENCIAS SCHUMACHER, WIELOX Y ASSCHER

La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sobre las consecuencias fiscales de la libertad de establecimiento arranca de la STJCE 28 enero 1986 (Rec. p. 285, Asunto 270/83; comentada en Rev. Inst. Eur., vol. 13, núm. 2, 1986), la cual, en relación con la admisibilidad de discriminaciones basadas en la residencia (proscritas en otros ámbitos del ordenamiento en cuanto que generalmente enuncian una discriminación basada en la nacionalidad) afirmó que "no se podría excluir absolutamente que una distinción, según el domicilio de una sociedad o según la residencia de una persona física, en ciertas condiciones pudiera estar justificada en un ámbito como el Derecho fiscal". Sin embargo, cuando la legislación nacional da el mismo tratamiento tributario a los residentes y a los no residentes (como es generalmente el caso cuando estos últimos actúan a través de un establecimiento permanente), limitándose a excluir para estos la aplicación de determinado beneficio fiscal (en el caso concreto planteado, el "avoir fiscal"; que Francia negaba a las sucursales y agencias de compañías de seguros de otros Estados), tal discriminación resulta incompatible con el Tratado; quedaba abierto, por tanto, el problema de la compatibilidad o no con el Tratado de un régimen de obligación real o de tributación de los no residentes que sea sustancialmente diferente a la obligación personal, como ocurre normalmente cuando se actúa sin establecimiento permanente.

La sentencia de 8 de mayo de 1990 (Asunto Bishl, C-175/88, Rec. 1-1779) se ocupa también de la residencia, pero no como punto de conexión o criterio de sujeción al tributo, sino como requisito exigido entonces en Luxemburgo para obtener la devolución del exceso ingresado a cuenta. El Tribunal considera dicho requisito contrario a la libertad de establecimiento, ya que discrimina a los nacionales de otros Estados miembros que, lógicamente con más frecuencia que los luxemburgueses, carecen de una residencia permanente en el territorio del Estado.

El tema de la residencia como punto de conexión vuelve a plantearse en la sentencia de 26 de enero de 1993 (Asunto C-112/91, Hans Werner), que se enfrenta a la pretensión de un no residente (en este caso persona física), que obtiene la mayoría de sus rentas en territorio alemán,
de que se le aplique la obligación personal (y por tanto, en Alemania, el sistema del splitting). Sin embargo, en dicha ocasión el Tribunal, basándose en la nacionalidad alemana del recurrente, considera la cuestión como un problema puramente interno (pues el no residente tenía la nacionalidad del país en que tributaba por obligación real, y por tanto, difícilmente podía entenderse que dicho régimen de obligación real encubriera una discriminación en razón de la anacionalidad).

En la sentencia de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93, Schumaker), reproducida en el núm. 4/95 de la revista Quincena Fiscal, vuelve a plantearse el problema, pero en esta ocasión el sujeto pasivo por obligación real resulta ser nacional de un Estado distinto, lo que obliga al Tribunal a pronunciarse; y la conclusión a que se llega es que la discriminación basada en la residencia pueden vulnerar el principio de igualdad de trato que consagra el art. 7 del Tratado (hoy derogado, si bien dicho principio sigue recogido en diversos preceptos), ya que muy a menudo los no residentes son precisamente no nacionales. Ahora bien, tal discriminación a efectos fiscales -es decir, el distinto régimen aplicable en la obligación real y en la obligación personal- se justifica cuando la mayor parte de los ingresos se obtienen en el Estado de residencia. En estos supuestos es admisible que en la obligación real se excluyan determinadas deducciones, como las ligadas a la situación personal o familiar del contribuyente, aplicándose así un régimen "más ríguroso", que se verá compensado en el país de residencia, donde será tenida en cuenta tal situación. Esta conclusión se apoya en la sentencia en el hecho de que los acuerdos internacionales en materia tributaria se funden sobre la distinción entre residentes y no residentes, como es el caso de los modelos de Convenio de doble imposición aprobados en el ámbito de la OCDE y la ONU. A lo que habría que añadir -aunque la sentencia nada dice al respecto- que el propio Derecho comunitario utiliza la noción de residencia, que se refleja en los arts. 67 Tratado CE (que consagra la libre circulación de capitales, hoy recogida en los arts. 56 y ss.) y 75 Tratado CE (relativo a la prestación de servicios de transporte por no residentes, que ha pasado a ser el art. 71 tras el Tratado de Amsterdam); y en las Directivas 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de acciones entre sociedades de Estados miembros distintos, y 90/435/CEE del Consejo, de la misma fecha que la anterior, relativa al régimen común aplicable a las relaciones entre matriz y filial situadas en Estados miembros distintos.

De la citada sentencia se deduce, a contrario sensu, que un no residente que no obtiene ingresos significativos en el país de residencia, no puede verse privado, en el Estado donde obtiene la renta, de las deducciones y ventajas reconocidas en dicho Estado a los sujetos pasivos por obligación personal. Frente a ello no cabe argumentar ni la necesidad de aplicar coherentemente el régimen de la obligación real ni las dificultades prácticas para obtener información de los eventuales ingresos obtenidos en el país de residencia, ya que tratándose de Estados miembros de la Comunidad, el sistema de asistencia mutua ofrece posibilidades de información suficientes.

Esta interpretación se confirma plenamente en la sentencia 11 agosto 1995 (Asunto C-80/94, C. H. E. J. Wielockx, Q/F 16/95), que analiza el régimen tributario aplicable a las aportaciones realizadas a un plan de pensiones en Holanda por un residente en Bélgica que desarrolla una actividad empresarial en el primero de dichos Estados, donde por tanto tributa por obligación real (y, según el Tribunal de Luxemburgo, ha de permitirse la deducción de la aportación al plan de pensiones). Frente al argumento de que no sería coherente excluir de gravamen dichas aportaciones en el país donde se obtiene la renta, cuando posteriormente las pensiones a cargo del Fondo quedarán normalmente gravadas en el país de residencia, el Tribunal alude a los convenios
bilaterales que han seguido el convenio tipo de la OCDE, que permite el gravamen de tales pensiones en origen, así como a las posibilidades de control que ofrece la asistencia mutua.

En la misma línea, la sentencia Asscher, de 27 junio 1996 (Asunto C-107/94, QF 14/96), considera incompatible con el Tratado la discriminación de los no residentes ocasionada por el hecho de que, en la obligación real y para los tramos más bajos de renta, el tipo de gravamen sea superior al que procedería en la obligación personal. Una diferencia de trato de este tipo no puede justificarse —añade la sentencia citada— por el hecho de que los residentes queden obligados al pago de cotizaciones sociales no deducibles del impuesto, ya que compensar por la vía fiscal el mayor ingreso neto que percibe, comparativamente, el no residente, al estar exento de cotizaciones, supondría una sanción indirecta por no pagar cotizaciones, en contra de la reglamentación comunitaria en la materia.

Estas tres últimas sentencias (Schumacker, Wielox y Asscher), fundamentalmente, parecen suponer un ataque frontal a la tradicional distinción entre obligación personal y real, tal como venía funcionando tradicionalmente en todos los Estados miembros y en prácticamente todos los convenios de doble imposición.

Desde esta perspectiva, se comprende perfectamente la preocupación que esta jurisprudencia ha suscitado en las Administraciones tributarias nacionales, pues naturalmente el Tribunal no ofrece —ni es su misión— ninguna solución alternativa a la residencia como punto de conexión; se limita a decir que cuando la mayor parte de la renta se obtiene en el país que aplica el impuesto por obligación real, no pueden negarse al no residente los beneficios y deducciones que se reconocen a los residentes, lo que a primera vista parece indicar que el régimen de la obligación personal debe extenderse, además de los residentes y de los no residentes con establecimiento permanente (en este caso sólo para las rentas del establecimiento) a los no residentes sin establecimiento permanente que obtienen la mayor parte de su renta en el país de que se trate.

El legislador estatal ha preferido, sin embargo, una solución más matizada, consistente simplemente en permitir a los residentes en otros Estados miembros la opción por la tributación personal (es decir, como residente) cuando acrediten que han obtenido en España al menor el 75 por 100 de las rentas derivadas del trabajo y de actividades económicas (art. 33 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la renta de los no residentes).

4. LOS MATICES INTRODUCIDOS POR LAS SENTENCIAS "FUTURA PARTICIPATIONS" Y "ESPOSOS GILLY"

Diversas sentencias posteriores a las analizadas en el epígrafe anterior precisan, con gran realismo, el alcance de la prohibición de discriminaciones en la imposición sobre la renta de los no residentes.

Así, la STJCE 15 mayo 1997 (Futura participations y Singer, QF 13/97), reitera la incompatibilidad con el art. 52 (hoy 43) del Tratado de un trato a los no residentes menos favorable que a los residentes, pero añadiendo que, en principio, resulta compatible con la libertad de establecimiento que sólo se permita la deducción, en la obligación real, de los gastos correspondientes a los ingresos obtenidos en el interior del país.

Por otro lado, y en contra del criterio de la Comisión que pretendía ir mucho más lejos, la citada sentencia considera legítima la exigencia a los no residentes con establecimiento permanen-
te de una contabilidad del establecimiento llevada con arreglo a la ley interna, pues la misma puede ser necesaria para asegurar un efectivo control de las obligaciones tributarias. Ahora bien, si el Estado no hace uso de esta facultad, porque prefiere calcular la renta del establecimiento permanente a tanto alzado, en función de un criterio de imputación, no puede subordinar las devoluciones a la existencia de una contabilidad llevada con arreglo al ordenamiento interno.

La sentencia confirma, en consecuencia, la adecuación al ordenamiento comunitario de lo dispuesto en el art. 54.1 de la Ley 43/1995, según el cual los establecimientos permanentes "estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que tuviesen afectos", aunque ello suponga la exigencia de una doble contabilidad, en el país de residencia de la sociedad y, respecto al establecimiento, en el país en que este último esté situado. Lo que, además, en el caso español ha resultado providencial, dada la remisión del art. 10 LIS a la contabilidad, pues de haber prosperado el criterio de la Comisión hubiera sido imposible calcular la renta del establecimiento permanente.

Otra sentencia importante en la materia que nos ocupa es la de 12 mayo 1998, recaída en el asunto C-336/96 (Esposos Robert Gilly), que considera "razonable" el hecho de que los convenios de doble imposición firmados por los Estados miembros sigan la práctica internacional y en concreto el modelo de la OCDE; y, además, niega expresamente la existencia de discriminación (art. 48, hoy 39, del Tratado CE) en los criterios utilizados habitualmente en los convenios, ya se trate del criterio de la residencia o incluso del de la nacionalidad (por ejemplo, en el caso de empleados públicos que tributan al país pagador de los rendimientos, salvo que tengan la nacionalidad del Estado de residencia sin ser a la vez ciudadanos del Estado pagador), admitiéndose igualmente que la deducción por doble imposición internacional se limite a la parte del impuesto nacional correspondiente al rendimiento obtenido en el extranjero (imputación ordinaria), aunque dicha deducción sea inferior al impuesto extranjero efectivamente satisfecho (imputación íntegra), por ser el tipo medio efectivo menor en el país de residencia.

Al mismo tiempo, se reitera que la necesidad de equiparar el tratamiento tributario dado a los residentes (obligación personal) y a los no residentes (obligación real) se limita a aquellos no residentes que obtengan la mayor parte de su renta en el Estado de que se trate (como ya había afirmado la sentencia Schumacker); añadiéndose ahora (lo que constituye una novedad importante) que, aunque se obtenga la mayor parte de la renta en un Estado miembro distinto al de residencia y en dicho Estado se aplique un régimen de obligación real discriminatorio (por ejemplo por no tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo), aun así dicha discriminación queda compensada si en el Estado de residencia se grava toda la renta (incluida la obtenida y gravada en el extranjero) sin discriminación (es decir, sin limitación en cuanto a deducciones y beneficios) y posteriormente se permite una deducción en la cuota en la parte proporcional que corresponda a la renta obtenida en el extranjero; aceptándose implícitamente que la medida de doble imposición aplicada sea la imputación íntegra, incluso sólo cuando con este sistema la cantidad a deducir sea inferior a la que correspondería a la imputación ordinaria, como hace España en ausencia de convenio.

Como puede observarse, tras estos pronunciamientos no puede decirse en modo alguno que el Tribunal de Justicia haya extraído consecuencias exageradas de la regla de no discriminación, ni mucho menos que desconozca la distinción entre obligación personal y obligación real. Antes al contrario, lo que, en el momento actual, exige la jurisprudencia, es simplemente que, en aquellos casos en que una persona obtiene la mayor parte de la renta en un país distinto al de
residencia, no se aplique un tipo mínimo o único superior al que correspondería en dicho Estado en la obligación personal (sentencia Asscher, QF 14/90), y se permita al menos la deducción de los gastos ligados a los ingresos obtenidos en dicho país (sentencia Futura participations y Singer, citada); y que, además, cuando la renta se grava únicamente en el lugar de obtención (por ejemplo, por disponerlo así el convenio) y se trata de la mayor parte de la renta, se reconozca al no residente el derecho a las deducciones en función de las circunstancias personales y familiares que estén previstas para la obligación personal.

5. LA NECESIDAD DE EXTENDER LA NORMATIVA FORAL A LAS RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE CUANDO LA MAYORÍA DE LA RENTA SE OBTENGA EN EL PAÍS VASCO

La aplicación de la normativa estatal a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente, puede implicar una discriminación contraria a la libertad de establecimiento, según la jurisprudencia citada, cuando el no residente obtenga el 75 por 100 de su renta en España, y la mayor parte de dicha porción se obtenga en el País Vasco. En efecto, en estos supuestos la ley estatal permite optar por el IRPF de régimen común, pero no permite optar por el correspondiente tributo concertado de normativa autonómica, por lo que el no residente podría verse favorecido en el País vasco o una entidad que tributa conforme a la normativa foral.

Obsérvese que la cuestión no se resuelve con la aplicación de una normativa foral sobre obligación real, sino que es necesario garantizar que quien obtiene la mayor parte de su renta en el País vasco no soporte un mayor gravamen que el que llevaría la regulación foral de la obligación personal. La solución más sencilla consiste en crear una opción adicional, de manera que el no residente que obtenga más del 75 por 100 de su renta en España pueda optar por la obligación personal, y en caso de opción, cuando la mitad de la renta obtenida en España se entienda obtenida en el País vasco, pueda a su vez optar por tributar conforme a la normativa foral sobre obligación personal. Esta es precisamente la opción que, ante la laguna existente en la normativa estatal, han creado las normas forales sobre imposición de la renta de no residentes99, opción que debería extenderse expresamente a las personas jurídicas, pues también ellas se benefician de la libertad de establecimiento100.

99 Véase el art. 33 de la norma foral 7/1999, de Álava, el art. 33 de la norma foral 2/1999, de Guipúzcoa, y el art. 33 de la norma foral 5/1999, de Vizcaya. Dichos precepto permiten optar a quien obtenga el 75 por 100 de la renta en España, de dicha renta, más de la mitad en el País vasco, y de la renta obtenida en el País vasco, la mayoría en el correspondiente Territorio histórico, lo que deja sin resolver el supuesto en que se obtiene en cada Territorio histórico, por ejemplo, un tercio de la renta obtenida en el País vasco. Por ello creo que debería decírse que la opción puede realizarse en favor de la normativa del Territorio histórico en que se obtenga una renta superior a la obtenida en cada uno de los otros territorios históricos, siempre claro está, que se obtenga en España el 75 por 100 de la renta, y de ésta más de la mitad se obtenga en el País vasco.

100 La opción prevista en las normas forales, a que se hace referencia en la nota anterior, se refiere exclusivamente a las personas físicas, quizá por una aplicación mimética e inconsciente de lo previsto en el art. 33 de la Ley estatal 41/1998, pero esta restricción resulta incompatible, en mi opinión, con la jurisprudencia comunitaria antes expuesta.
6. LAS RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Ya hemos visto que, desde 1997, se aplica la normativa foral a los establecimientos permanentes, incluso tratándose de personas físicas. Sin embargo, se aplica siempre la normativa estatal cuando se trata de rentas obtenidas por establecimientos o sociedades que operen en ambos territorios, con domicilio en territorio común, aunque la mayoría de su renta se obtenga en el País vasco. Si se trata de una sociedad, dotada de personalidad jurídica, no se plantea problema desde la perspectiva comunitaria, en mi opinión, pues el domicilio de las sociedades equivale a su nacionalidad, y por lo tanto, de acuerdo con la jurisprudencia antes reseñada, la sociedad no podría alegar vulneración alguna de la libertad de establecimiento, pues aunque con arreglo a la normativa foral hubiera pagado menos, se trataría en todo caso de una "discriminación al revés", en perjuicio de los propios nacionales (es decir, de las sociedades domiciliadas en España), y por tanto no prohibida por el Tratado.

En cambio, tratándose del establecimiento permanente de una persona física o jurídica residente en otro Estado miembro, el hecho de que se aplique la normativa estatal en función del domicilio del establecimiento, aunque la mayoría de la renta se obtenga en el País vasco podría suponer una discriminación contraria a la libertad de establecimiento. Ciertamente no existe discriminación en relación con una sociedad residente, que también se hace tributar conforme a la normativa del Estado, en la situación actual, por razón de su domicilio en territorio común. Pero si podría existir discriminación en relación con un no residente sin establecimiento, al que ya hemos visto que hay que dejar optar por la obligación personal (es decir, por la tributación como residente) conforme a la normativa foral. El caso es, desde luego, más hipotético que real, por lo infrecuente de estas situaciones, pero entiendo que sería aconsejable prever la aplicación de la normativa foral, o al menos la posibilidad de optar por ésta, en el caso de establecimientos de personas o sociedades residentes en otro Estado miembro que obtengan la mayor parte de la renta del establecimiento, o de la renta de fuente española imputable al establecimiento, en el País vasco101.

Obviamente, la aplicación de la normativa estatal a los establecimientos que operen en ambos territorios, con domicilio en el País vasco, y con volumen de operaciones superior a 500 millones, pero que realicen en el País vasco menos del 25 por 100 de sus operaciones no plantea problema alguno.

7. EL PROBLEMA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES CON NACIONALIDAD DE OTRO ESTADO MIEMBRO

También se aplica la legislación del Estado, actualmente, cuando se trata de rentas obtenidas por personas físicas residentes con domicilio en territorio común, aunque todas o la mayoría de las rentas se obtengan en el País vasco.

101 Las normas forales prevén la posibilidad de opción sólo para las personas físicas, probablemente por inercia respecto a la normativa estatal, y sólo cuando el 75 por 100 de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas se obtiene en España (y de ellos, la mayor parte en el País vasco). De manera que actualmente la opción no es posible para los establecimientos de personas jurídicas. Y tampoco, tratándose de establecimientos de personas físicas, cuando, por ejemplo, dicha persona obtiene fuera de España más del 25 por 100 de sus rendimientos de actividades económicas (sin mediación de establecimiento permanente), aunque la totalidad de la renta del establecimiento se obtenga en el País vasco.
En caso de que el residente tenga nacionalidad española, como será el supuesto más frecuente, ello no plantea problema alguno, pues ya sabemos que el nacional no puede alegar discriminaciones de su propio Estado.

Sin embargo, si el residente con domicilio en territorio común tiene nacionalidad de otro Estado miembro, existiría una discriminación contraria a la libertad de establecimiento, en cuanto que el hecho de establecerse en territorio común le haría pagar más renta que su estudiante establecido (domiciliado) en el País vasco.

Por tanto, entiendo que en estos casos (personas físicas residentes con domicilio en territorio común) hay que prever la posibilidad de optar por la normativa foral cuando la mayor parte de la renta de fuente española se obtenga en el País vasco.

8. LA POSIBILIDAD DE EXTENDER EL ÁMBITO DE LA NORMATIVA FORAL A LOS SUPUESTOS MENCIONADOS CON OCASIÓN DE LA REVISIÓN DEL CONCIERTO

La próxima revisión del Concierto ofrece una buena ocasión para introducir las medidas mencionadas, en aras a asegurar el pleno respeto a la libertad de establecimiento; lo que, además, permitiría dar cobertura suficiente a lo actualmente previsto en el art. 33 de las normas forales sobre imposición de la renta de los no residentes, cuyo contenido, como hemos visto, debe ampliarse.

Si no se hace así, hay que tener en cuenta que la eventual vulneración del Tratado de Roma no se produciría tanto por la existencia de normas forales que puedan arrojar una menor tributación, sino por la no aplicación de dichas normas a los nacionales o residentes en otros Estados miembros, en los supuestos contemplados.

Puede parecer una cuestión de matiz, pero es importante y resulta significativo en esta línea que la STJ de 28 de enero de 1986, antes citada, no declara el incumplimiento de Francia por mantener en vigor el sistema de “avoir fiscal”, sino por no extender dicho sistema a las sucursales y agencias de sociedades con sede social en otro Estado miembro.

Para conseguir este mínimo efecto extraterritorial de la normativa vasca de imposición sobre la renta, necesario para asegurar la libertad de establecimiento, existen dos vías alternativas:

a) En primer lugar, el problema se solucionaría, como ya se ha dicho, si se modifican los puntos de conexión establecidos en el Concierto, reconociendo a los sujetos pasivos la posibilidad de optar por la normativa foral en los supuestos mencionados; que van más allá, incluso, de lo actualmente previsto en el art. 33 de las normas forales sobre renta de no residentes.

b) Como alternativa a la solución anterior, o hasta que ésta se produzca, el Estado queda obligado -en mi opinión- a asegurar en su legislación este mínimo efecto “externo” a la normativa foral.

Esta segunda alternativa no supone, obviamente, que cualquier modificación del sistema vasco de incentivos a la inversión tenga que ir acompañada de la tramitación de una Ley estatal por el procedimiento ordinario, sino que existen mecanismos más flexibles, como el reconoci-

---

102 Esta opción no existe actualmente, ya que sólo está prevista la opción para las personas físicas no residentes. A mi juicio debería establecerse en la Ley estatal, manteniendo la exacción del tributo por el Estado, si bien con aplicación de la normativa foral.
miento unilateral por el Estado, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No residentes (respecto a los supuestos contemplados en los epígrafes 6 y 7 anteriores) y en la Ley del IRPF (respecto al supuesto analizado en el epígrafo 7) del correspondiente derecho de opción.

La obligación del Estado de adoptar una medida normativa del tipo de las que acabamos de describirse, en tanto no se modifique el Concierto, deriva del argumento ad absurdum según el cual, de no ejercer el Estado sus competencias legislativas en este sentido, quedaría vacío de contenido todo el régimen de Concierto. Cualquier medida tributaria más favorable adoptada por los Territorios Históricos resultaría automáticamente contraria a la libertad de establecimiento.

Una obligación de este tipo puede fundarse también en el principio constitucional de solidaridad o de lealtad federal (la Bundesrechte de la doctrina alemana) del que derivan obligaciones recíprocas para el Estado y las Haciendas territoriales, y que exige el ejercicio de las propias competencias en un sentido que no obstaculice o vacie de contenido las competencias de los demás niveles de Hacienda.

Hay que observar que un mecanismo de este tipo no tendría por qué ir acompañado de la exigencia del impuesto por las Diputaciones, sino que podría atribuirse la recaudación al Estado, ya que los problemas, desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, derivan sobre todo de la normativa aplicable. En cualquier caso, una reforma como la que se propone, exigiría los correspondientes ajustes en el cupo, aunque de escasa incidencia cuantitativa.

Hay que observar que la atribución de competencias normativas a las Comunidades autónomas de régimen común, incluso respecto al tipo aplicable en el IRPF, hace que teóricamente sean posibles problemas similares en el régimen general de la LOFCA. Para resolverlos, la disposición adicional octava de la Ley de acompañamiento para 1995 (Ley 42/1994), reconoció el derecho de los no residentes a recuperar el exceso que hayan pagado al Estado como consecuencia de la aplicación de la normativa estatal, en lugar de la autonómica o foral, sin limitación temporal alguna (salvo la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos) y con carácter general para todo tipo de tributos y todas las Comunidades autónomas.

Esta norma ha de entenderse aplicable, a mi juicio, tanto a los no residentes como a los no nacionales (en el supuesto comentado en el epígrafo 7 anterior). Pero probablemente resulta insuficiente, pues si bien de la sentencia "espertas Gilly" parece derivarse que en ciertos casos es suficiente una compensación a posteriori, sin embargo entiendo que si se reconoce el derecho a "reembolso" del exceso de tributación que se haya soportado como consecuencia de la aplicación de la normativa del Estado, ello supone indirectamente reconocer la existencia de un ingreso indebido, único fundamento que puede tener una devolución como la que nos ocupa.

En consecuencia, una interpretación correctiva de la ley de acuerdo con el ordenamiento comunitario (y, en particular, de acuerdo con las exigencias de la libertad de establecimiento) debería llevar, en mi opinión, a la conclusión de que los no residentes pueden optar por solicitar la devolución a posteriori, en los términos previstos en la Ley de acompañamiento citada, pero pueden también reducir sus autoliquidaciones en la cantidad que corresponda, evitando así la realización de un ingreso indebido que, en cuanto indebido, ninguna norma puede obligar a realizar, ni siquiera prometiendo el posterior reembolso. Pues el hecho mismo de que la aplicación

---

103 Este argumento permite, en mi opinión, afirmar la validez de la opción concedida por el art. 33 de las normas forales sobre imposición de la renta de no residentes, pues a que no existe una base expresa y clara en el Concierto actualmente vigente. Más discutible es que dicha opción por la normativa foral vaya
La Reflexión de los Técnicos

de la normativa autonómica más favorable sólo sea posible a través de un sistema de reembolso, como parece querer la Ley de acompañamiento, podría resultar ya contrario a la libertad de establecimiento, en la medida en que supondría un coste financiero adicional para los residentes en otros Estados miembros.

acompañada de la atribución de la recaudación, pues una cosa es que sobre la base de la primacía y eficacia directa del ordenamiento comunitario pueda superarse el tenor literal del Concierto, y otra cosa es que tal superación pueda ir más allá de lo estrictamente necesario para salvaguardar la integridad de la libertad de establecimiento, la cual exige que se permita optar por la normativa foral en los supuestos comentados, pero en cambio no prejuzga la titularidad de las sumas recaudadas, que es indiferente desde la perspectiva comunitaria.
9. LA REFORMA DEL CONCIERTO ECONÓMICO: LECCIONES DE LA EXPERIENCIA PASADA.
POR IGNACIO ZUBIRI ORIA.

** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de septiembre de 2001, ref. 015.299.

1. INTRODUCCIÓN

El Concierto Económico ha sido un instrumento básico en el progreso de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) en los últimos 20 años. Por un lado, ha aportado a la CAPV unos recursos financieros considerables, ciertamente mucho más elevados que los que tienen las CC. AA. de régimen Común. Así, por ejemplo, debido al diseño del Concierto la CAPV, con una presión fiscal similar a la de Territorio Común, ha obtenido en torno a un 60% más recursos per capita que las Comunidades Autónomas de Régimen Común. Al amparo de estos recursos, se ha desarrollado un Sector Público Vasco (SPV) muy importante que, en términos de gasto, se aproxima al 25% del PIB104. Más aún, debido a los recursos de los que ha dispuesto, el SPV no sólo ha podido hacer frente al coste de una reconversión industrial tan importante como la que ha atravesado la CAPV a lo largo de la década de los 80 y principios de los 90, sino que al mismo tiempo ha podido financiar unas prestaciones a los ciudadanos considerablemente más elevadas que las de Territorio Común. Así, por ejemplo, en 1995 el gasto per capita en Sanidad en la CAPV era un 20% superior al de Territorio Común y el gasto un Educación un 15% más elevado. De igual forma, la CAPV ha desarrollado programas de lucha contra la pobreza que, probablemente, son los más avanzados de España.

Además de los recursos financieros, el Concierto ha aportado a la CAPV una capacidad normativa muy amplia en todos los impuestos directos. Esta capacidad normativa ha permitido ajustar el diseño de los impuestos a los objetivos de eficiencia y redistributivos que más se ajustaban a las preferencias y necesidades de los residentes de la CAPV. Así, en el IRPF, a partir de la asunción de competencias normativas en este impuesto en 1997, los Territorios Históricos (TH) han diseñado un IRPF que es algo más progresivo que el de Territorio Común y, además difiere de él, en otros elementos sustantivos del impuesto. Por otro lado, la capaci-

104 El gobierno Central continúa, no obstante, realizando gastos sustantivos en favor de los residentes en la CAPV (pensiones, desempleo, exteriores, etc) que suponen algo más del 20% del PIB. De esta forma, el Sector Público Vasco supone en torno al 55% del gasto total del Sector Público en la CAPV.
dad normativa en el IS (IS) ha sido utilizada intentando estimular la actividad económica en la CAPV mediante reducciones selectivas y, a veces generales, de este impuesto en relación al vigente en Territorio Común.

Desde el punto de vista financiero y normativo, es claro que la experiencia pasada ha sido altamente beneficiosa para los Territorios de la CAPV. Esto no significa, sin embargo, el funcionamiento del Concierto haya sido perfecto. Los problemas han surgido, en primer lugar, porque ha habido serias discrepancias entre el Gobierno Central y los Territorios de la CAPV sobre al alcance real de la Autonomía normativa que se deriva del Concierto para estos últimos. Estas discrepancias se han traducido en una litigiosidad constante que, como poco, ha dado lugar a una inseguridad jurídica considerable para las empresas que se han guiado por las normas forales.

Un segundo problema en el desarrollo del concierto, quizá más importante en el medio plazo que el anterior, es que diversas Instituciones de la Unión Europea han cuestionado la legitimidad de algunas normas forales del IS. Esto constituye una seria amenaza a la capacidad normativa futura de los Territorios en materia del IS y, por extensión, puede acabar limitando el autogobierno fiscal de los TH.

El objetivo de este trabajo es, en primer lugar, revisar las causas de los conflictos entre la CAPV y tanto el Estado (sección 2) como diversas Instituciones Europeas (sección 3). En ambos casos se analiza si las reclamaciones presentadas contra el Concierto están, o no, legitimadas y, en su caso, cuáles serían las vías para evitar estos conflictos en el futuro. El trabajo concluye (sección 4) con algunas sugerencias a acerca de qué modificaciones deberían introducirse en el Concierto para evitar estos conflictos en el futuro. En esta sección también se incluyen algunas reflexiones acerca de otras modificaciones que se podrían incorporar en la próxima renegociación del Concierto.

2. LOS CONFLICTOS CON EL ESTADO

Hasta 1988 el desarrollo de la capacidad normativa por parte de los TH no dio lugar a desacuerdos significativos con el Estado. A partir de ese año comenzó, sin embargo, un periodo de conflictos casi permanentes que se tradujeron en que la Administración del Estado105 recurrió más de 30 normas fiscales de cada Territorio. Las normas recurridas, si bien en su mayoría afectaron al IS106, también se han referido a otros impuestos (por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o los Impuestos Especiales), y a otras normas fiscales (por ejemplo, las Normas Generales Tributarias). La denominada Paz Fiscal firmada entre los TH y el Estado en enero del año 2000 pareció poner fin a estos conflictos. Mediante este acuerdo el Estado se comprometía a retirar todos los recursos ante los tribunales a cambio de que los TH retiraran algu-

---

105 En ocasiones, como por ejemplo, en el caso de la Ley del IS de 1995, los recurso del Estados han sido apoyados por gobiernos Autónomos, Sindicatos y Asociaciones empresariales de CC/AA, sindicantes con la CAPV (Cantabria, La Rioja, Castilla y León).
106 Todos los recursos a las normas del IS involucran automáticamente al IRPF porque el tratamiento las rentas empresariales en este impuesto es idéntico al de las rentas de las empresas en Sociedades.
nas normas del IS\textsuperscript{107} y modificaran otras\textsuperscript{108}. Al mismo tiempo el acuerdo preveía la creación de una Comisión que tratará de solventar las discrepancias entre los TH y el Estado antes de llegar a los tribunales. De esta forma trataba de introducir un enfoque cooperativo al desarrollo del Concierto.

La Paz Fiscal fue en realidad un acuerdo forzado por las circunstancias más que el resultado de un cambio de actitudes. En efecto, los recursos del Estado ante los tribunales habían acabado propiciando, como respuesta a una cuestión prejudicial plantead por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, la intervención del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Luxemburgo. Y tras las conclusiones del abogado General Sr. Saggio, a comienzos del año 2000 parecía inminente una sentencia del tribunal que calificara a determinadas medidas fiscales vascas en el IS como ayudas de Estado\textsuperscript{109}. Esto abría la puerta para que la Comisión Europea declarara inconsistente con el Tratado de la Unión la existencia de Impuestos de Sociedades en los TH diferentes al de Territorio Común. La única forma de evitar esto era que el Estado retirara sus demandas en los tribunales españoles de tal forma que decayera la cuestión prejudicial que iba a dar lugar a la sentencia y, como así ocurrió, la sentencia misma no se produjera. Y el instrumento para lograr este resultado fue, precisamente, la Paz Fiscal.

Dado estos condicionantes no es extraño que la Paz Fiscal tuviera bases poco sólidas. Logrado el objetivo, evitar la sentencia del Tribunal de Luxemburgo, las tensiones reaparecieron rápidamente y al poco de firmar el acuerdo surgieron problemas entre Biskau y el Estado sobre el significado e implicaciones del acuerdo. De hecho, si todo se mantuviera igual no es aventurado suponer que en el futuro se volverá a una situación de conflicto continuado.

\textbf{2.1. Las Causas de los Conflictos}

Para analizar las causas de los conflictos entre los TH y el Estado conviene recordar que, según se establece en el Concierto, la autonomía normativa de los TH está sujeta a dos tipos de restricciones. Existen, primero, unas restricciones de carácter general (criterios generales de armonización) que afectan al conjunto del sistema fiscal de los TH y, segundo unas restricciones particulares (criterios particulares de armonización) que determinan impuesto a impuesto qué pueden hacer y qué no pueden hacer los TH.

En lo esencial, los criterios generales de armonización de los sistemas fiscales de los TH con el del Estado se pueden resumir en tres principios básicos: a) Someterse a los Tratados o Convenios Internacionales firmados por España, b) No distorsionar ni la competencia entre empresas ni el libre movimiento de capitales, c) Dar lugar a una presión fiscal equivalente a la de Territorio Común.

\textsuperscript{107} Las reducciones de la base imponible para empresas de nueva creación de 1996 (las denominadas minivaciones fiscales), la deducción del 45\% para determinadas inversiones de más de 2.500 mill. de ptas. y la normativa sobre Centros de Coordinación Empresarial.

\textsuperscript{108} El tratamiento de la doble imposición internacional y la transparencia fiscal internacional, eliminación de la posibilidad de no sometimiento a retención de la deuda de los Diputaciones Forales, el cambio en el punto de conexión para el ingreso de las retenciones a los consejos de Administración, y la reducción de la deducción para inversión en activos desde el 15\% o el 20\% (si creaban empleo) al 10\%.

\textsuperscript{109} Véase la sección 3.
La Reflexión de los Técnicos

En cuanto a los criterios específicos, básicamente establecen que los TH no pueden diferenciarse del sistema común en los impuestos indirectos básicos\footnote{Los TH tienen, no obstante, autonomía normativa plena en Transmisiones y AJD y casi plena en la Tasa de juego.} (IVA y especiales) pero, sin embargo, pueden diseñar como consideren oportuno todos los impuestos directos (IRPF, Sociedades, etc).

El problema de estos principios es doble.

a) Algunos de los criterios generales tienen una dosis de ambigüedad considerable. Así, por ejemplo, el principio de no distorsión está sujeto a un grado de subjetividad notable por parte de quien lo interprete. La razón es sencilla. La distorsión\footnote{La única excepción son las retenciones del capital y la tributación de no residentes} es una cuestión de grado y, de hecho, cualquier diferencia fiscal (al alza o a la baja) entre la CAPV y el Estado ocasionará un cierto grado de distorsión. Esto dota de una subjetividad importante a quien debe calificar una medida como distorsionaria (o no). El problema se complica aún más porque no existe ningún método claro a la hora de medir el grado de distorsión que introduce una diferencia fiscal. Simplemente no existe ninguna regla para determinar cuán distorsionaria es, digamos, una reducción de dos puntos en el tipo impositivo nominal del IS si esta reducción es más o menos distorsionaria que, por ejemplo, un incentivo fiscal a la inversión.

La respuesta a cuán distorsionaria de la competencia empresarial o de la ubicación de factores es menos aparente de lo que pueda parecer. La experiencia pone de manifiesto que en muchos países, como por ejemplo Suiza o los EE.UU., conviven sistemas fiscales regionales muy diferentes con, incluso, diferencias muy importantes en el IRPF y en el IS sin que esto haya menoscabado el progreso de estos países o la unidad de sus economías. De igual forma, la propia Unión Europea no considera las diferencias fiscales generales\footnote{Por distorsión se entiende cualquier ventaja competitiva que tengan las empresas por estar sujetas a las normas forales (poder vender más barato, tener beneficios más altos, inversiones más baratas, etc.). Si la distorsión es suficientemente elevada puede generar una deslocalización (que las empresas cambien su ubicación espacial).} permisibles para la competencia, la libertad o la unidad de mercado. Más aún, el Grupo de Trabajo para combatir la competencia fiscal permisoria el denominado Grupo Primarolo ha determinado que muchas de las diferencias fiscales selectivas\footnote{Las medidas fiscales generales son diferencias entre países que afectan de la misma forma a todos los sectores de actividad económica. Este es el caso de, por ejemplo, una diferencia de tipos entre países o una diferencia en la definición de base o, incluso, en el sistema de incentivos.} son también compatibles con la unidad de mercado en la UE.

Si el criterio de no distorsión plantea problemas prácticos de interpretación, algo similar ocurre con el criterio de presión fiscal equivalente. Por un lado, no se especifica cómo debe medirse la presión fiscal. Esto es, si debe utilizarse el cociente alguna medida de impuestos y alguna medida de base gravable o, alternativamente, una medida basada en los tipos efectivos. Además incluso si se utiliza el cociente impuestos/base no está claro qué impuestos deben incluirse (sólo los concertados o todos, con cotizaciones o sin ellas, con ajustes y compensaciones o sin ellos, etc.) o cuál es la medida adecuada de base gravable (PIB, PIB ajustado según los puntos de conexión, PIN, etc.).
En segundo lugar, la cualificación de equivalente no está bien definida. Simplemente no está claro si se consideran equivalentes diferencias de presión que no rebase los, digamos dos puntos o si también son equivalentes diferencias de tres o incluso cinco puntos. Nuevamente, la vaguedad de este concepto deja un gran margen de interpretación a quien deba pronunciarse sobre esta cuestión.

Estas consideraciones sobre los criterios de armonización sugieren que sería deseable establecer mecanismos que limitaran la capacidad subjetiva para su aplicación. Estos mecanismos conllevarían la precisión de algunos conceptos y, más importante, la definición de criterios y estándar de referencia que se deberían aplicar obligatoriamente a la hora de calificar una medida como distorsionadora o una presión fiscal como no equivalente.

b) En segundo lugar, los criterios generales son contradictorios con los criterios particulares. El intento de conciliar estos principios generales de armonización con la autonomía concedida en determinados impuestos es, cuando menos, sorprendente. En el caso del IS, por ejemplo, parece difícil reconciliar la autonomía con la no discriminación. Si, por ejemplo, las Diputaciones deciden, como de hecho lo han hecho, permitir una actualización de balances o dar exenciones fiscales a determinadas empresas ¿significa que están ejercitando la autonomía o concediendo privilegios fiscales que distorsionan la competencia entre empresas? En una interpretación estricta del concepto de no distorsión la respuesta es que ambas. Pero es que, en realidad este problema surge con cualquier modificación del IS que se aplique en la CAPV y que no consista en aumentar la carga fiscal sobre las empresas que operan exclusivamente en la CAPV.

En última instancia el problema es que existe un conflicto obvio entre una interpretación extrema de los principios generales de armonización que establece el Concierto y la autonomía normativa que, al mismo tiempo, concede a las Diputaciones. Por ello no es extraño que exista una tensión permanente entre el Estado y las Diputaciones de la CAPV acerca de la legalidad o no de las normas tributarias que emiten las Diputaciones.

La indefinición de los criterios generales de armonización junto son su contradicción con los criterios generales combinados con una ausencia de cooperación entre las Administraciones del Estado y las de los TH, son la causa fundamental que explica los múltiples conflictos que se han producido.

En todo caso, conviene señalar que los conflictos no tienen sólo una motivación estrictamente económica ya que, por ejemplo, Navarra ha aprobado normas similares a las de los Territorios de la CAPV (incluyendo vacaciones fiscales e incentivos generosos) sin que el Estado las haya recurrido en los tribunales. Esto sugiere que quizá buena parte de la litigiosidad tiene un componente político, entendido como un desacuerdo acerca de quien tienen la capacidad de decisión, y se podría haber evitado con un enfoque más cooperativo entre los Territorios Forales y el Estado.

2.2. Medidas para Evitar y Resolver los Conflictos

Como se ha señalado antes, los conflictos entre la CAPV y el Estado son el resultado de un Concierto Económico que es contradictorio cuando, simultáneamente, concede autonomía plena a los Territorios Forales en el diseño del IS y, al mismo tiempo, exige que no se distorsione la asignación de recursos ni se interfiera con la competencia o el libre movimiento de capital y mano de obra. Esta contradicción, o por lo menos ambigüedad, no se
puede resolver en términos objetivos y, por ello, implica por necesidad un grado de consenso político sin el cual el conflicto es inevitable.

Este consenso, sin embargo, no se ha producido. De hecho, el propio Concierto establece foros de consenso\footnote{Este es el caso de la Junta Arbitral} que nunca se han reunido. Por otro lado, se ha producido una cierta tendencia a los extremos en la que ambas partes han optado por ignorarse. Así, los Territorios Forales han aprobado normas forales ciertamente extremas y el Estado ha optado por el recurso a prácticamente cualquier alejamiento de la uniformidad impositiva.

El resultado ha sido un enfrentamiento constante en los Tribunales que ha producido una inseguridad jurídica considerable y una sensación de conflicto e inestabilidad permanente del sistema de Concierto. En este proceso, unos han transmitido la idea de que los Territorios abusan permanentemente de su capacidad normativa y otros de que el Estado no respete el Concierto.

El problema es que los tribunales no han sido capaces de establecer un equilibrio bien definido entre autonomía y armonización, quizá porque carecen de referencias objetivas y se han limitado a aplicar criterios subjetivos no muy bien definidos\footnote{Expresiones como "medida desproporcionada a su fin legítimo corroboran" esto. Después de todo, ¿por qué es desproporcionada una deducción del 45% y no lo es otra del 30%? ¿Cuál es el fin legítimo de una medida?} que a veces son diferentes, a veces son contradictorios\footnote{Como ha ocurrido con los incentivos del año 1997, la misma norma foral puede ser aprobada para un Territorio y rechazada para otro.} y en algunas situaciones muy difíciles de justificar\footnote{Como, por ejemplo, la sentencia del TS que anula los incentivos de 1988.}. De hecho, se puede tener la sensación de que algunas decisiones expresan más una posición apriorística a favor o en contra del Concierto que la búsqueda de un equilibrio real. En todo caso, este recurso a los Tribunales no ha permitido delimitar siquiera con precisión aproximada cuál es el ámbito de autonomía real del Concierto y, aparte de reforzar la idea de inseguridad jurídica de las normas forales, ha acabado involucionando, al parecer a iniciativa propia de los Tribunales, al Tribunal de Luxemburgo en la valoración del Concierto.

En este contexto, parece claro que ha llegado el momento de establecer una vía que acabe con los conflictos sistemáticos en los Tribunales y, al mismo tiempo, reduzca la subjetividad en las decisiones judiciales. Esta vía debe apoyarse en, por una lado, establecer unos criterios más detallados sobre qué tipos de medidas se consideran distorsionarias y qué significa presión fiscal equivalente y, por otro, establecer una comisión que preceptivamente tenga que reunirse como paso previo a la litigación en los tribunales.

En cuanto a los criterios objetivos, la forma de diseñarlos no es sencilla. En todo caso un punto de partida natural sería aceptar que, dado que los principios de no distorsión y unidad de mercado son objetivos establecidos explícitamente en el Tratado de la Unión, las diferencias fiscales entre países de la UE que no se consideran perjudiciales para el funcionamiento del mercado único, no deben considerarse perjudiciales por el funcionamiento del mercado interno del mercado español. De esta forma si la UE considera que el que el país A tenga una fiscalidad distinta que el B no es perjudicial, estas mismas diferencias entre la
CAPV y Territorio común no deberían ser consideradas contrarias al Concierto\textsuperscript{19}. Los trabajos realizados por el Grupo de Fiscalidad serían una base razonable para elaborar estos criterios.

Este procedimiento equitaria la capacidad normativa de los Territorios Forales a la de los países de la UE. Al mismo tiempo limitaría esta capacidad en el mismo sentido y extensión que la tienen limitada los países de la UE, y por las mismas razones; evitar las trabas a la libre competencias y al mercado único.

En cuanto al concepto de presión fiscal similar, si bien hasta el momento no ha causado grandes tensiones, convendría precisarlo para evitarlas en el futuro. Esta precisión pasaría por definir qué se entiende por presión fiscal, qué variables deben incluirse en su cálculo y según qué fuentes, y qué se entiende por similar. Esto es, cuál es el margen a partir del cual la presión fiscal se considera inaceptablemente alta o baja. En una primera aproximación, el concepto de presión relevante debería ser la presión fiscal global efectiva definida como el cociente entre la recaudación por tributos concertados de gestión propia y el PIB (medido por el Instituto Nacional de Estadística). Además, se debería establecer una cifra que se pueda utilizar para precisar el concepto de similaridad. Así, por ejemplo, si tomando como referencia el acuerdo con las CC.AA. de Régimen Común, se fijara una diferencia máxima del 20%, la presión fiscal se consideraría similar si la de la CAPV se encuentra en el intervalo ±20% de la de Territorio Común. Además, a fin de evitar los problemas de fluctuaciones coyunturales, la similaridad de presiones fiscales debería aplicarse no anualmente sino por periodos más amplios, digamos trienios. De esta forma si por presión fiscal sólo se consideraría diferente si en el promedio de los tres últimos ejercicios difiere en más del 20% de la de Territorio Común.

En todo caso, cualquiera que sea el grado de detalle de los criterios para determinar el grado de distorsión es natural pensar que pueden surgir discrepancias. En estos casos sería razonable que se estableciera una Comisión de Conciliación, que puede ser la Junta Arbitral ya prevista por el Concierto, que tratará de eliminar las discrepancias. Esta Comisión tendría un carácter consultivo pero no decisivo sobre la legalidad de las normas. Un elemento esencial para el funcionamiento de la Comisión es que se le dote de criterios bien definidos acerca de qué significan los conceptos del Concierto que pueden dar lugar a discrepancias (como ya se ha señalado, distorsión, presión fiscal equivalente, etc.). sin estos criterios la Comisión sería poco más que un foro más de reunión sin capacidad de resolver conflictos.

La Comisión se reuniría a petición de la CAPV si, voluntariamente, desean hacer una consulta y a petición del gobierno central si desea realizar una impugnación de una norma fiscal. La reunión de Conciliación sería preceptiva antes de que una norma pudiera recurrirse ante los Tribunales. Los Territorios, por tanto, no estarían obligados a convocar una reunión previa a la aprobación de sus normas, aunque podrían hacerlo si lo desean, pero el gobierno central debería hacerlo previo a la impugnación del cualquier norma en los Tribunales. Los Tribunales serían el paso final si no se logra el acuerdo en la Comisión de Conciliación.

\textsuperscript{19} Obsérvese que esto es diferente de decir que desde la perspectiva de la UE esa misma diferencia dentro de un país miembro pudiera ser catalogada como ayuda de Estado.
3. LOS CONFLICTOS CON LA UNIÓN EUROPEA

Desde su restablecimiento a comienzos de los 80, la capacidad normativa que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Forales se ha desarrollado sin grandes conflictos con las Instituciones de la UE\textsuperscript{120}. En los últimos años cuatro se ha producido, sin embargo, una acumulación creciente de actuaciones de diversas Instituciones de la Unión Europea contra algunas normas fiscales vascas en el IS. Esta acumulación de actuaciones en poco tiempo ha creado en la CAPV una sensación de que existe un riesgo real de que de la actuación de estas Instituciones se acabe derivando un recorte de la capacidad normativa de la CAPV. Hay quien ha llegado incluso a afirmar que el propio sistema de Concierto está en peligro, y que la UE no es sensible a las características diferenciales de la CAPV.

Sobre esto lo primero que hay que afirmar es que obviamente, hablando en términos estrictos el Sistema de Concierto no está en peligro ni está siendo cuestionado. Lo que se están cuestionando son algunas normas de los Territorios Forales en materia del IS, pero el Concierto es mucho más que esto. El Concierto es un sistema que garantiza que la CAPV recauda todos los impuestos pagados por sus residentes, ordena la estructura interna de su Sector Público y su relación financiera con el Estado se limita al pago de una cierta cantidad, el Cupo, en concepto de compensación por los gastos que el gobierno central continúa realizando en beneficio de la CAPV y como contribución a la solidaridad entre regiones.

Siendo cierto esto, sin embargo no se debe minimizar el alcance de las decisiones que puedan tomar las Instituciones de la UE ya que su alcance va más allá de las medidas concretas analizadas. Si, como se está decidiendo en algunas Instituciones, se considera que las medidas cuestionadas son ayudas porque establecen unos impuestos más bajos en una región de un país que en el resto del mismo país, es decir que son ayudas regionales de Estado, esto implicaría que básicamente cualquier medida fiscal establecida por los Territorios Forales en relación al IS podría ser catalogada como ayuda de Estado\textsuperscript{121}. Como resultado los Territorios Forales perderían su capacidad normativa en el IS y también parcialmente en el IRPF, al menos en lo que respecta a la capacidad de diseñar la base en los rendimientos empresariales.

Anular la capacidad normativa en el IS, implicaría vaciar el Concierto de una parte sustancial de su contenido ya que, entonces, como los Territorios Forales no tienen capacidad normativa en los Impuestos indirectos, el único impuesto significativo sobre el que tendrían alguna capacidad de decisión sería el IRPF\textsuperscript{122}. Esto implicaría no sólo que se quita a las

\textsuperscript{120} La Comisión Europea sólo intervino en 1993 en relación a la aplicación de determinados incentivos fiscales a empresas no residentes, pero la cuestión se resolvió sin demasiados problemas, primero, extendiendo los beneficios fiscales a las empresas no residentes que los solicitaran y, posteriormente, concidiendo la tributación de empresas no residentes en 1997.

\textsuperscript{121} Obviamente esto se aplica a cualquier medida que suponga una reducción de la carga en relación a Territorio común. Esto incluye desde un coeficiente de amortización más alto, hasta un tipo nominal más bajo. Por otro lado, como se señala en la sección 6.5.2, incluso sería cuestionable que se pudieran aprobar medidas que conllevaran aumento en el IS en relación a Territorio Común.

\textsuperscript{122} De hecho, llevando al límite el argumento de que las diferencias fiscales dentro de un país no son compatibles con la unidad de mercado cabría plantearse incluso si las diferencias en el IRPF entre los Territorios Forales y Territorios Común son admisibles porque van contra la libre circulación de personas. En este caso, quizá cabría aducir que junto con las diferencias en impuestos hay diferencias en las
Diputaciones una parte sustancial de su capacidad normativa, sino que además pierden un instrumento importante de regulación económica.

Más aún, reducir la capacidad de decisión es limitar el nivel de autogobierno de las Instituciones Vascas. Esto es especialmente importante porque el Concierto es mucho más que un instrumento técnico de financiación de unos gobiernos subcentrales. Es el continuador de una tradición de autogobierno que tienen su origen remoto hace más de 800 años y que, en su diseño actual, se remonta 102 años. Por ello no es extraño que esté fuertemente arraigada en sociedad vasca. De hecho no es aventurado afirmar que, cualquiera que sea su ideología, la práctica totalidad de los ciudadanos vascos consideran el Concierto como un elemento esencial inherente a la propia naturaleza del País Vasco.

Obviamente todo lo anterior no significa que la autonomía normativa de la CAPV deba ser ilimitada y cualquier intento de control del sistema fiscal vasco por parte de la UE vaya a suscitar un rechazo. De hecho si la UE controlara el sistema fiscal vasco igual que controla el de los países de la UE, es decir en base a sus efectos sobre la competencia y la libertad de establecimiento en el conjunto de la UE, no habría ningún problema. El problema surge simplemente cuando se cuestionan estas normas en base a que cualquier diferencia regional de impuestos societarios es una ayuda de Estado lo que implica que los Territorios de la CAPV no pueden tener ninguna capacidad de decisión en esta materia. Esto es, que no pueden hacer con su IS lo mismo que si les está permitido a países de la UE como Alemania, Francia o Italia.

3.1. ¿Qué Cuestiona la Unión Europea?

Con frecuencia se afirma por la propia Comisión Europea que esta Institución nunca ha cuestionado la capacidad normativa en el IS sino algunas medidas concretas. Si esto fuera cierto no habría demasiadas razones para preocuparse por el futuro de esta capacidad normativa ya que lo único que ocurriría es que los sistemas fiscales de los TH estarían sujetos a las mismas restricciones y controles que los de los países unitarios de la UE. Esta afirmación es sin embargo más que dudosa por varias razones:

a) Muchos países de la UE tienen o han tenido medidas similares a las establecidas por los TH en materia del IS sin que esto haya supuesto ningún expediente ni actuación especial de la Comisión. De hecho, los IS de la UE son un mosaico de incentivos, bonificaciones, exenciones etc. A modo de ejemplo, el Grupo de trabajo para erradicar la competencia fiscal perniciosa que se creó en 1999 el Grupo Primaroló detectó más de 250 medidas fiscales potencialmente perniciosas en los países de la UE. A pesar de que, desde cualquier análisis económico racional, la mayoría de estas medidas implican distorsiones de todos los tipos, el Grupo sólo consideró perniciosas el torno al 25% de ellas, la mayoría de las cuales se referían al sector financiero y a los Territorios Asociados y Dependientes de la UE (Isla de Man, Islas Virgenes, etc.). Entre las consideradas no distorsionarias, que por lo tanto no debían ser cuestionadas, incentivos regionales, sectoriales, reducciones para empresas de nueva creación, etc.

prestaciones públicas. Sin embargo esto sólo serviría para justificar algunas diferencias en el IRPF (más/ menos impuestos donde hay más/ menos prestaciones) y, además, en cierta medida también sería aplicable a algunas las diferencias fiscales en el IS.

Y eso, tras limitar la posibilidad de que los países siguieran enviando al Grupo medidas potencialmente dañinas del resto.
b) Algunos de los expedientes, resoluciones o propuestas de resolución sugieren o, incluso afirman explícitamente, que las medidas fiscales vascas son ayudas regionales de Estado. El ejemplo más claro son las conclusiones del abogado General del Tribunal de Luxemburgo que nunca llegaron a ser ratificadas por el propio Tribunal debido a que la paz Fiscal evitó la necesidad del pronunciamiento. Como ya se ha señalado, el que se califique a una norma de los TH o a la aplicación de esa norma por parte de una empresa como ayuda regional de Estado es, el mayor riesgo para el Concierto ya que implicaría que los TH no pueden tener capacidad normativa en materia del IS.

c) En la Unión Europea es probable que exista una voluntad, tanto en la Comisión como en determinados países, de evitar la existencia de sistemas fiscales regionales. En la UE los TH de la CAPV y Navarra son una singularidad ya que no existe ningún otro país donde las regiones tengan una capacidad normativa comparable\(^{124}\). Incluso en los países federales (Alemania, Bélgica y Austria) las regiones tienen una capacidad normativa mínima o nula\(^{125}\). En este contexto la Comisión y algunos países tienen incentivos claros a evitar que la situación fiscal de los Territorios Forales se extienda a otros países de la UE. En el caso de la Comisión su incentivo se deriva de que, si ya es difícil lograr acuerdos de cooperación y armonización fiscal con las Administraciones de 15 países, la situación se convertiría en imposible si en vez de negociar con 15 Administraciones nacionales tuviera con hacerlo con 30 o 40 Administraciones nacionales y regionales. De hecho el propio comisario de la competencia que había en el año 2000, K. Van Miert, expresó su oposición a que las Administraciones regionales tuvieran competencias fiscales.

En cuanto a los países, hay algunos donde existen demandas crecientes de autonomía regional (Bélgica, especialmente en la región de Flandes), Italia (en la región del Norte), Francia (Córcega), Reino Unido (Irlanda del norte, Escocia y Gales), etc.) que, generalmente, no son vistas con especial entusiasmo por los gobiernos centrales. Por estos países, el argumento de que descentralizar impuestos es contrario a las normas de la UE, sería de una utilidad considerable.

Los argumentos se ponen de manifiesto que, a pesar de lo que señala con cierta frecuencia la Comisión Europea, los expedientes abiertos a las normas fiscales vascas no afectan exclusivamente a la aplicación de unas determinadas normas sino que ponen en serio riesgo la capacidad normativa de los TH en materia del Impuestos de sociedades.

3.2. La Compatibilidad del Concierto con el Tratado de la Unión Europea

Desde la perspectiva de los acuerdos que sustentan la UE, las normas fiscales vascas se pueden cuestionar, en principio, por dos tipos de argumentos. En primer lugar, lo que se puede denominar un argumento político/legal. En segundo lugar, un argumento económico.

El argumento político/legal parte del hecho de que la Unión Europea es una Unión de países para, a partir de ahí, concluir que cualquier diferencia de impuestos dentro de un país

\(^{124}\) Fuera de la UER, no obstante existen países como Suiza, Canadá o los EE.UU. donde las regiones tienen amplia capacidad normativa en la mayoría de, o incluso todos, los impuestos.

\(^{125}\) En Alemania los Länder no tienen la más mínima capacidad normativa, siquiera en sus impuestos propios. En Bélgica, las provincias sólo pueden poner recargos en el IRPF (algo que en la práctica no han hecho).
que de lugar a unos impuestos menores dentro de una región es discriminatoria entre quienes operan en el mismo país y, en el caso de impuestos empresariales, una ayuda regional de estado\textsuperscript{136}. El argumento económico se apoya en una fiscalidad inferior en una región de un país distorsiona la competencia y rompe la unidad de mercado. En realidad es fácil darse cuenta que ambos argumentos son difícilmente sostenibles.

A) El argumento Político/Legal

El argumento político/legal parte del presupuesto de que en todos los países existe un sistema fiscal general y que, a partir de ahí, cualquier diferencia regional de impuestos, cualquiera que se al causa que la justifica, es una excepción que si conlleva impuestos más bajos\textsuperscript{127} es una ayuda regional de Estado. Este argumento es inadmisible tanto en sus premisas como en sus implicaciones.

De entrada es falso que, de acuerdo con los criterios de Comisión y con las leyes españolas, que en última instancia se derivan de la Constitución, en España exista un régimen fiscal general. Por tanto, difícilmente se puede decir que el sistema fiscal vasco es una excepción a un régimen general que simplemente no existe.

Según la Comisión una norma es general cuando sea de aplicación general dentro de un Estado, lo que básicamente debe entenderse como que "está abierta a todos los agentes económicos que operan en un Estado Miembro". De acuerdo con esta definición es sistema foral claramente no es general, pero tampoco lo es el sistema común ya que, por ejemplo, una empresa que opere en la CAPV no puede acogerse a un incentivo que exista en el IS Común pero que no exista, o sea de menor cuantía, en el sistema foral.

El problema es, obviamente, que la Comisión no ha tenido en cuenta la posibilidad de que haya países en los que no existe un sistema general porque la potestad normativa está compartida entre el gobierno central y un gobierno regional. Y no lo han hecho, simplemente, porque, excepto por el caso de España, toda la capacidad fiscal sustantiva recae sobre el gobierno central e incluso en los países federales de la UE (Alemania, Bélgica, Austria) no se ha descentralizado la prácticamente ninguna capacidad normativa en materia fiscal a los gobiernos regionales.

En todo caso, hay que apresurarse a señalar que, a pesar de que las instituciones europeas no lo hayan cuestionado, al menos de momento, el diseño de los puntos de conexión impide que el sistema fiscal de la CAPV se pueda asimilar a un sistema fiscal general. En efecto, de acuerdo con el Concierto hay empresas que operan en la CAPV y tributan según las normas forales y empresas que, operando también en la CAPV, tributan según la normativa común. Es decir que empresas que compiten en el mismo mercado se guían por normas fiscales diferentes. Esto es como si, por ejemplo en Francia a unas empresas se les aplicaran unas normas fiscales y a otras empresas otras normas fiscales distintas. Claramente esto si es discriminatorio y atenta contra la unidad de mercado.

\textsuperscript{136} Estrictamente hablando, el principio de que las diferencias dentro de un país son discriminatorias se debería aplicar a otros impuestos diferentes del IS y a situaciones en las que los impuestos dentro de una región son más elevados que en otras regiones.

\textsuperscript{127} De hecho es probable que si la diferencia regional diera lugar a impuestos más altos estos impuestos adicionales también fueran inadmisibles por penalizar a una región. De esta forma, cualquier diferencia fiscal en el IS (al alza o a la baja) sería inadmisible.
Por otro lado, el argumento de que las diferencias fiscales regionales son una ayuda de estado, cualquiera que sea la causa de que se derivan carece de sentido. Las causas y no sólo el resultado son fundamentales para valorar una acción y el principio de que la bondad o maldad de un acto debe juzgarse por sus consecuencias está ampliamente superado\textsuperscript{128}. Simplemente no es lo mismo una diferenciación de impuestos entre regiones que sea el resultado natural de un modelo de descentralización adoptado por un país que una diferenciación fiscal entre regiones que busque deslocalizar las inversiones en favor de una determinada región.

Por otro lado, las implicaciones de aceptar que cualquier diferenciación regional de impuestos societarios es una ayuda regional de estado son inaceptables. Algunas de estas implicaciones serían:

a) Los sistemas nacionales no pueden descentralizar los impuestos empresariales\textsuperscript{129}. Consecuentemente, países como Suiza donde los impuestos empresariales sí están descentralizados deben saber que si quieren entrar en la UE lo primero que deben hacer es cambiar su Constitución y su sistema de financiación. Más aún esto condiciona los esquemas futuros de descentralización en países donde existen ciertas tendencias globales o locales hacia la descentralización.

b) Todos los países de la UE en los que los gobiernos subcentrales tienen alguna capacidad normativa sobre los impuestos sobre los beneficios empresariales o, incluso, que sin gravar directamente los beneficios afecten a la actividad empresarial, deben retirar esta capacidad a los gobiernos subcentrales. En el primer caso (impuestos subcentrales con alguna capacidad normativa sobre impuestos sobre los beneficios) estarían Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo y España. En el segundo prácticamente todo los países de la UE ya que en todos ellos existe algún impuesto municipal (por ejemplo el equivalente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles) que afectan a los empresarios. Si cualquier diferenciación regional de impuestos societarios es incompatible con el Tratado de la Unión, todos los países deberían quitar a los gobiernos subcentrales la capacidad de decisión que tienen y establecer tipos uniformes.

Todo lo anterior conduce a una conclusión sencilla. Las considerar a cualquier diferencia fiscal regional como ayuda regional de Estado es un principio cuestionable en sus fundamentos y sorprendente en sus implicaciones. Por ello, quizás lo razonable es que la Comisión reconsiderare este punto de vista. Y si no fuera así, la Comisión debería ser consciente de que es necesario reforma el concepto de ayuda de Estado de tal forma que no interfiera con el diseño de los procesos de descentralización nacionales que, lejos de ser artimañas para eludir las normativas comunitarias, responden a situaciones social y políticamente consolidadas.

El Argumento Económico

El argumento económico en contra de la capacidad normativa de los TH en el Impuesto de Sociedades que la diferenciación del IS entre los TH y el Territorio común distorsiona la economía y rompe la unidad de mercado. De entrada esto es, al menos formalmente, imposible porque los propios criterios de armonización que establece el Concierto lo impiden. Pero, dejando esto al margen, en tanto los sistemas fiscales de los TH sean de carácter general es un tanto

\textsuperscript{128} No es lo mismo la eutanasia que el asesinato (aunque en ambos casos se produzca la muerte) ni un mal gestor que un gestor leal (aunque en casos el afectado pierda parte de su patrimonio).

\textsuperscript{129} Obviamente lo mismo es cierto para aquellos países donde las regiones tengan algo que decir en relación al tratamiento de las rentas empresariales en el IRPF.
absurdo afirmar que el hecho de que el IS de, digamos, Alemania sea diferente del de Francia no altera los principios de unidad de mercado y no distorsión que establece el Tratado pero el que los TH de la CAPV tengan un sistema general diferente del de Territorio Común va en contra del Tratado.

O por ponerlo de otra forma, decir que 15 sistemas diferentes del IS son totalmente acordes al Tratado de la Unión, pero 16 (o 19) no lo son es ridículo. Si esto fuera verdad, la ampliación de la UE, al añadir nuevos sistemas fiscales diferentes debería colapsar la unidad de Mercado y la eficiencia de la Unión.

3.3. LAS MEDIDAS NECESARIAS
El análisis anterior sugiere dos tipos de medidas necesarias evitar los conflictos entre el sistema de Concierto y las Instituciones de la UE:

a) Se debe clarificar ante las Instituciones relevantes la naturaleza y características del sistema de Concierto para que se acepte que las diferencias fiscales que se derivan de este modelo son equiparables a las diferencias entre países. Si la Comisión no acepta esto, se debe presionar políticamente para modificar la definición de ayuda de estado y que las diferencias regionales derivadas de modelos de financiación con determinadas características, no sean ayudas de Estado.

b) Es necesario redesenar los puntos de conexión para que dos empresas que operan en la CAPV no puedan estar sujetas a normativas distintas, ya que esto impide que los sistemas fiscales forales se asimilen a sistemas generales de carácter nacional. Una forma de realizar esto sería establecer un mecanismo similar al que se emplea en Suiza. En lo esencial este mecanismo consistiría en que todas las empresas que tienen que tributar en la CAPV calcularán sus impuestos según las normas forales. Hecho esto, la cuota resultante se multiplicaría por la cifra relativa de negocios para obtener la cantidad a ingresar en el TH correspondiente.

4. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA REFORMA DEL CONCIERTO
Tomando todo en cuenta no es aventurado afirmar que el Concierto ha sido diseñado de una forma altamente beneficiosa para la CAPV y, que en el futuro, sería razonable que, en lo esencial se mantuviera su estructura actual. Al mismo tiempo sería deseable que se establecieran los mecanismos necesarios para garantizar que se reduzcan los conflictos con el estado y se legitima la capacidad normativa de los Territorios Forales ante la UE. Con esta idea general en mente, algunos de los elementos que se deberían tomar en cuenta en esta revisión son los siguientes:

Concertación de impuestos
El proceso de conciertación de impuestos generales está básicamente cerrado. El ingreso fiscal más significativo no concertado son las Cotizaciones Sociales. Sin embargo, dado que las Cotizaciones están afectas al pago de prestaciones económicas de la Seguridad Social (pensiones y prestaciones por desempleo) cualquier avance en la conciertación de las cotizacio-

130 Obviamente la empresa tendría que hacer lo mismo en Territorio Común. Calcular sus cuotas según la normativa común y multiplicar el resultado por la cifra de negocios en Territorio Común para determinar la cantidad a pagar en la Hacienda del Estado.
nes exige, previamente, un acuerdo sobre el traspaso a al CAPV de las competencias que financian.

**Criterios de Armonización**

Los criterios de armonización establecidos actualmente son razonables. Sin embargo, tienen una interpretación ambigua que es la base de, por un lado, muchos de los conflictos entre el Estado y la CAPV y, por otro, las sentencias contradictorias y difusas de los tribunales de justicia. Establecer unos criterios precisos es complicado. Con todo se pueden establecer criterios de referencia que sirvan para reducir la subjetividad de las valoraciones acerca de que se considera “distorsionario” y en qué se entiende por presión fiscal “similar”

Sobre la primera cuestión, un criterio razonable a la hora de evaluar la compatibilidad de las normas forales con los principios de armonización del Concierto sería tomar como referencia las diferencias fiscales entre países de la UE. Simplemente, dado que al igual que el Concierto la UE prohíbe medidas distorsionadoras de la competencia o deslocalizadoras de la actividad productiva, aquellas diferencias fiscales entre países de la UE que no son consideradas como incompatibles con el Tratado de la UE, no deben ser consideradas incompatibles si se producen entre Territorio Común y la CAPV. Esto equivaldría a situar las relaciones fiscales entre el Estado y la CAPV a un nivel de autonomía similar al que tienen dos países fiscalmente independientes que forman parte de un mercado Único.

La cuestión de la presión fiscal similar se debería precisar y cuantificar. Así, se debería establecer una definición explícita de cuál es el concepto de presión fiscal relevante a efectos de la aplicación del Concierto y establecer unos márgenes que definan lo que se considera una presión fiscal similar. Por ejemplo, tomando como referencia los principios que se aplican en Territorio Común, se podría establecer que la presión fiscal en la CAPV no puede ser inferior en un 20% a la de Territorio Común. En caso de que se aparte de este criterio, a fin de evitar fluctuaciones coyunturales este criterio debería aplicarse en una perspectiva plurianual de, digamos, tres años.

**Tipos Impositivos**

En la actualidad existe una autonomía plena en prácticamente todos los impuestos directos. Las excepciones más relevantes son las retenciones sobre intereses y dividendos y la tributación de no residentes (que tienen que ser iguales a las de Territorio Común). Por el contrario, no existe ninguna capacidad normativa en los impuestos indirectos más significativos: IVA y Especiales.

En los impuesto directos existe, entonces, la posibilidad de que se establezca autonomía en las retenciones sobre intereses y dividendos. No obstante, si se pactara esta autonomía debería utilizarse de forma cautelosa a no ser que simultáneamente se cambiara el diseño de los puntos de conexión. La razón es que en el diseño actual, cada Administración se queda con las retenciones que practica y devuelve a sus contribuyentes las retenciones que ha practicado la otra Administración. En este contexto, la Administración que establezca retenciones más bajas saldrá perjudicada ya devolverá a los que residen en su jurisdicción unas retenciones realizadas por la otra Administración a tipos elevados.

La capacidad normativa sobre los no residentes tampoco está exenta de problemas porque, excepto en el caso de que se llegue a un acuerdo con la UE sobre el alcance permitido a los sistemas fiscales subcentrales, el que los no residentes paguen impuestos distintos en la CAPV y en Territorio Común, puede dar lugar a problemas ante las Instituciones Europeas.
En el caso del IVA la autonomía de tipos impositivos es un ejercicio complicado. Una autonomía que se aplicara a todos los tipos y fases del productivo sería prácticamente irrealizable, a no ser que el IVA pasara a cobrarse en destino o que se creara en el interior de España algo similar a las operaciones intracomunitarias. Por otro lado, aparte de que aumentaría la presión fiscal indirecta de las empresas, no está demasiado claro hasta qué punto sería compatible la diferenciación de tipos dentro de un país con las Directiva Comunitarias.

En el caso de los impuestos indirectos especiales, el ejercicio de la capacidad normativa por parte de los Territorios Forales podría llevarse a cabo sin demasiados problemas. En algunos casos, como el impuesto de matriculación o el impuesto sobre el Tabaco, no habría que hacer ninguna modificación sustancial en relación a la situación actual. Sin embargo, en otros, de hecho en todos los que en la actualidad dan lugar a ajustes ex-post entre la CAPV y el Estado sería necesario redefinir los puntos de conexión o, incluso, el método de gestión de los impuestos para que los Territorios Forales pudieran ejercitar una capacidad normativa en los tipos impositivos.

**Diseño de los Puntos de Conexión**

Los problemas más importantes de los puntos de conexión surgen en el caso del IS. El diseño actual de los puntos de conexión es un ejercicio de compromiso entre reducir la presión fiscal indirecta para las empresas y que las empresas tributen en la CAPV en función de lo que producen en la CAPV. Una de las implicaciones de este procedimiento es que las empresas siempre están sujetas a un sola normativa, la foral o la común. Como resultado puede producirse que dos empresas esencialmente iguales tributen según normativas distintas. En última instancia esto puede dar lugar a ciertas incompatibilidades con la normativa de la UE.

Para solventar este problema sería necesario establecer un mecanismo mediante el cual todas las empresas que produzcan en la CAPV tributen en la CAPV por la parte de la producción realizada en dicho ámbito. Una forma de hacerlo, aunque no la única, sería, por ejemplo, siguiendo un modelo de tributación de las empresas similar al suizo. En el caso de la CAPV este esquema consistiría en que cada empresa que produce en la CAPV tendría que calcular su cuota según la normativa foral. La cantidad a ingresar a Hacienda sería entonces el resultado de multiplicar esta Cuota Liquida total por la cifra relativa de producción en la CAPV.

**Gestión del Concierto**

En cuanto a la gestión del Concierto, una primera medida razonable a efectos de minimizar el recurso a los tribunales como instrumento para resolver las discrepancias, consistiría en que se estableciera una Comisión de Conciliación, que puede ser la Junta Arbitral ya prevista por el Concierto o la Comisión establecida en la denominada paz fiscal. Lo importante sería que, a diferencia de lo que ocurre con las Comisiones existentes, la Comisión de Conciliación estuviera reglamentada tanto es sus procedimientos como, dentro de los posibles, en los criterios a aplicar. Un esquema posible consistiría en que esta Comisión tuviera un carácter consultivo pero no decisivo sobre la legalidad de las normas. La Comisión se reuniría a petición de la CAPV si, voluntariamente, desean hacer una consulta y a petición del gobierno central si desea realizar una impugnación de una norma fiscal. La reunión de Conciliación sería preceptiva antes de que una norma pudiera recurrirse ante los Tribunales. Los Territorios, por tanto, no estarían obligados a convocar una reunión previa a la aprobación de sus normas, aunque podrían hacerlo si lo desean, pero el gobierno central
debiera hacerlo previo a la impugnación del cualquier norma en los Tribunales. Los Tribunales serían el paso final si no se logra el acuerdo en la Comisión de Conciliación.

Finalmente, sería necesario diseñar un mecanismo mediante el cual los Territorios Forales pudieran realizar una defensiva efectiva de sus intereses en la UE y participar en aquellas cuestiones que les afectan de forma más directa. Un punto de partida razonable para diseñar este esquema de participación sería el presentado en su día por el Gobierno Vasco.

Según este esquema, los representantes de las CC.AA. participarían en los diferentes órganos del consejo de la Unión Europea mediante representantes de diferente nivel según el Organismo. La representación autonómica corresponde a una de ellas y se produce dentro de la delegación del Estado y como miembros de pleno derecho de la misma. Esta representación será obligatoria en todas aquellas cuestiones que constitucional y estatutariamente les hayan sido transferidas y en asuntos que sean competencia exclusiva de las CC.AA. el representante autonómico definirá la posición y la estrategia negociadora.
10. ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LAS LIMITACIONES AL PODER NORMATIVO DE LOS TERRITORIOS FORALES EN MATERIA TRIBUTARIA. 
POR ÍNARI ALONSO ARCE

* Ínaki Alonso Arce es Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia.
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de abril de 2001, ref. 015.115.

En las líneas que siguen no pretendemos sino hacer una breve exposición de algunas reflexiones jurídicas y normativas que nos puedan surgir si analizamos algunas de las más significativas sentencias de los Tribunales de Justicia emitidas en relación con la capacidad normativa de los Territorios Históricos para la regulación de los tributos sobre los que tienen competencia normativa durante el período de vigencia de la Ley del Concierto Económico aprobada en 1981.

Entendemos que estos momentos que vivimos, en los que se tiene que encarar un proceso de negociación entre las representaciones de la Administración central del Estado y de los Territorios Históricos del País Vasco para la renovación de la Ley del Concierto Económico, pues la actualmente vigente tiene establecida su fecha de caducidad en el próximo día 31 de diciembre de 2001, son momentos propicios para echar la vista atrás y reflexionar sobre diversos aspectos relativos a la capacidad tributaria que la Ley del Concierto Económico, como vehículo de reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales en materia económico-financiera, les reconoce a los Territorios Históricos del País Vasco, analizando los fundamentos jurídicos de los diversos pronunciamientos judiciales sobre esta materia producidos durante los últimos años.

No obstante, no es el objetivo de este trabajo proceder a un análisis exhaustivo de la jurisprudencia producida por los Tribunales de Justicia durante los veinte años de vigencia de la Ley del Concierto Económico que caduca a finales de este año, pues ello excedería con mucho el objetivo y el ámbito en el que se publica este artículo. Quizás fuera necesario un libro o varios volúmenes para realizar un análisis exhaustivo de la materia.

Nuestro objetivo va a ser mucho más modesto, centrándonos en el análisis de las sentencias dictadas en relación con algunas de las normas jurídicas en las que los Territorios Históricos vascos han ejercitado su autonomía normativa, aquéllas quizás que más nos llaman la atención al echar la vista atrás en estos momentos, sin que por ello haya de concluirse que se traten de las más importantes o las más conflictivas.

En este sentido, vamos a mencionar los siguientes aspectos, haciendo referencia allí donde sea preciso a la jurisprudencia dictada en cada uno de ellos:

a). Limitaciones al poder tributario de los Territorios Históricos contenidas en la propia Ley del Concierto Económico.
b). Exención de las adquisiciones por herencia, legado o donación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondientes a los ascendientes, descendientes, cónyuge, adoptantes y adoptados.

c). Recargos tributarios por ingreso de las deudas tributarias fuera de plazo.

d). Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión.

e). Plazo de prescripción tributaria en tres años en el Territorio Histórico de Bizkaia.

f). El poder tributario residual de los Territorios Históricos vascos.

A. LIMITACIONES AL PODER TRIBUTARIO DE LOS TERRITORIOS Históricos.

La disposición adicional primera de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 dispone que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, permitiendo su actualización en el marco de la Constitución y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

En el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el Estatuto de Autonomía establece expresamente que las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado se regirán por el tradicional sistema de Concierto económico, previendo expresamente que el primer Concierto que se celebre tras la aprobación del Estatuto tomaría como modelo el vigente en el Territorio Histórico de Alava, territorio al que en ningún momento le fue suprimido este sistema de relación con el Estado en materia tributaria, dimanante de la supresión de los fueros por medio de las Leyes abolitorias de 1839 y 1876.

El Concierto Económico, como es de sobra conocido, reconoce a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco la capacidad de mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, con ciertas salvedades establecidas en el propio Concierto, y que en la actualidad se limitan a los tributos que actualmente se recaudan mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, el principio general en el que se asienta todo el sistema de Concierto estría en el reconocimiento de la capacidad normativa para mantener, establecer y regular el régimen tributario de cada uno de los Territorios Históricos a las Instituciones competentes de los mismos (Juntas Generales y Diputaciones Forales). No debe sorprender que esto sea así en la medida en que históricamente siempre lo ha sido y dado que el sistema de Concierto lo que viene a sustituir es a la exención tributaria de los territorios forales, que no contribuían a las arcas del Tesoro del Estado en manera regular con anterioridad a este sistema.

Las restricciones generales establecidas son de tres tipos:

- Por un lado, el propio Concierto establece que son tributos no concertados, y por tanto, de competencia exclusiva del Estado en todos sus extremos los monopolios fiscales (hoy en día inexistentes) y los derechos de importación y gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto quiere decir que el resto de tributos que integren el sistema tributario estatal se entienden concertados, y por ende, sometidos a las reglas establecidas en la Ley del Concierto,
teniendo capacidad de regularlos los Territorios Históricos vascos, con las modulaciones que se establezcan en función de los otros dos tipos de restricciones.

- En segundo lugar, hay ciertos tributos concertados en los que la Ley del Concierto Económico limita la competencia normativa de los Territorios Históricos, como son el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales, la tributación de los contribuyentes no residentes (que operen sin mediación de establecimiento permanente) o ciertos conceptos tributarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puesto que se establece expresamente que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos deben aplicar idéntica normativa a la vigente en territorio común.

- Y en tercer lugar, el propio Concierto Económico establece los principios generales que deben respetar las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos a la hora de establecer el régimen tributario, concretándose fundamentalmente en el contenido de los artículos 3 (principios generales) y 4 (armonización fiscal) del Concierto Económico vigente.

A estos últimos límites al poder tributario de los Territorios Históricos es a los que vamos a hacer referencia en el presente trabajo.

El artículo 3 del Concierto Económico establece, en su apartado 1, los cinco principios generales que deben respetar los Territorios Históricos a la hora de establecer su sistema tributario propio, y que son los siguientes:

1°) Respeto a la solidaridad en los términos previstos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

2°) Atención a la estructura general impositiva del Estado.

3°) Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, siguiendo a estos efectos las normas dictadas por el propio Concierto Económico para estos fines.

4°) Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos, según las normas dictadas al efecto por el Parlamento Vasco.

5°) Sometimiento a los Tratados y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

Hay que tener presente que estos principios generales tienen muy poca importancia práctica como límites al poder normativo de los Territorios Históricos por regla general, con excepción de los principios segundo y quinto que, por cierto, vienen siendo una constante en la mayoría de los Concieros económicos concluidos con anterioridad al vigente, partiendo del importísimo artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 por el que se aprobó el cuarto Concierto económico, desde el que se reconoce a las Instituciones de los Territorios Históricos todas las facultades que en el orden administrativo y en el orden económico venían ejerciendo con el sólo límite de no contravenir lo dispuesto en los convenios internacionales, y cuya vigencia está fuera de toda duda pues así se establece en la disposición adicional tercera del Concierto actualmente vigente.

Los otros tres principios carecen de contenido propio concreto, en la medida en que las normas de armonización del Concierto y del Parlamento Vasco suponen límites concretos en sí, cuya violación supondría, de suyo, una extralimitación competencial de las Instituciones de los Territorios Históricos vascos, pero cuyo contenido concreto se regula en esas disposiciones y no en el artículo 3 del Concierto.
Otro tanto puede decirse del primer principio, pues la jurisprudencia ya se ha encargado de enfatizar que su cumplimiento no deriva de la concreta normativa establecida por las Juntas Generales o por las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos, sino que se encuentran garantizados en los mecanismos institucionalizados del Cupo y del Fondo de Compensación Interterritorial, por lo que poco puede limitar la capacidad normativa de los Territorios Históricos.

Por su parte, el artículo 4 del Concierto disciplina una serie de normas armonizadoras, que si suponen auténticos límites al poder tributario de los Territorios Históricos, sí bien, con la reforma del Concierto realizada por medio de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, última aprobada, ha sufrido una merma considerable en el número de reglas armonizadoras y en su concreción.

Para darnos cuenta de ello, basta enumerar las reglas de armonización recogidas en la redacción original del Concierto de 13 de mayo de 1981 y compararlas con las normas vigentes a partir de la reforma de 4 de agosto de 1997.

En 1981 se fijaron las siguientes normas de armonización que debía respetar el sistema tributario que diseñasen los Territorios Históricos vascos:

1º) Aplicación de la Ley General Tributaria y de sus normas de desarrollo como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos.

2º) No adopción de medidas fiscales de fomento de inversiones que discriminen por lugar de procedencia de bienes o equipos en que se materialice la inversión.

3º) Iguales tipos de retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que en territorio común.

4º) En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: misma definición del hecho imponible y mismos criterios de valoración de los bienes. Y misma clasificación de actividades económicas que en territorio común (aunque se podía desglosar más).

5º) Mismas normas que en territorio común a operaciones bancarias y de mercados monetarios y a los demás medios de financiación de las empresas.

6º) Misma tributación que en territorio común las operaciones societarias más frecuentes de las empresas (constitución, fusión, etc.).

7º) No concesión de amnistías tributarias, salvo que primero se acuerden por las Cortes Generales.

8º) No establecimiento de privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni concesión de subvenciones que supongan devolución de tributos.

9º) Las regularizaciones de balances no podrán suponer incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

10º) Se aplicarán las normas fiscales excepcionales de territorio común, con idéntico periodo de vigencia.

11º) Las normas tributarias forales no podrán suponer menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y de mano de obra, así como deberán atender a los principios de política económica general.

12º) La aplicación del Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la existente en territorio común.
De momento, ya parece de una importancia grande el que hubiera una lista tan extensa de limitaciones al poder tributario de los Territorios Históricos, lo que sumado a lo reducido de los tributos en los que se disponía de autonomía normativa en aquel entonces (no la había en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre el Patrimonio, por poner dos ejemplos significativos), hacía que las Instituciones de los Territorios Históricos tuvieran muy limitado el ámbito de sus competencias normativas.

La reforma de 1997 redujo a tan solo cuatro las normas de armonización que deben respetar los Territorios Históricos al establecer su sistema tributario:

1ª) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos.
2ª) Mantenimiento de presión fiscal efectiva global equivalente a la de territorio común.
3ª) Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin producir efectos discriminatorios, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
4ª) Utilización de la misma clasificación de actividades económicas.

De la simple lectura de estas normas, puede colegirse la ampliación manifiesta del ámbito de actuación de los Territorios Históricos a la hora de establecer su sistema tributario, puesto que incluso en la práctica tienen poca trascendencia estas normas, ya que la primera y la cuarta han quedado como límites meramente formales (queriendo decir con ello que no tienen una gran trascendencia sustantiva), y el concepto de presión fiscal efectiva global equivalente es muy difuso, siendo muy complicado que se pueda enjuiciar una concreta norma fiscal desde este criterio de armonización, ya que no queda demasiado claro cuál es el efecto de cada norma tributaria por separado respecto de esa presión fiscal efectiva global, ni mucho menos cómo se calcula.

Por todo lo expuesto, y sin intención de minuvalorar la importancia de todas las reglas existentes, podemos concluir que las tres limitaciones más importantes con las que se enfrentan los Territorios Históricos a la hora de regular su régimen tributario son las siguientes:

a) Respeto a los tratados y convenios internacionales.
b) Respeto a la estructura general impositiva del Estado.
c) Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin producir efectos discriminatorios, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

Y además, el orden en el que los hemos mencionado no es aleatorio, sino que refleja su mayor o menor grado de concreción, y en su consecuencia, la mayor o menor facilidad a la hora plantear problemas de interpretación.

A continuación vamos a comentar brevemente algunos de los ejemplos más paradigmáticos de aplicación de las normas de armonización que han realizado los Tribunales de Justicia a la hora de enjuiciar los distintos recursos contencioso-administrativos que ha planteado la Abogacía del Estado, en representación de los intereses que legalmente le corresponde defender, contra algunas de las más destacadas disposiciones fiscales dictadas por los Territorios Históricos en el ejercicio de sus competencias tributarias que tienen reconocidas en el ordenamiento jurídico vigente.
También vamos a analizar un supuesto especialmente controvertido y que en la actualidad se encuentra pendiente de sentencia ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, como es el caso del plazo de prescripción de las deudas tributarias establecido en tres años para el Territorio Histórico de Bizkaia por medio de la Norma Foral 2/1999, de 12 de febrero, de modificación parcial de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria, mientras que en los demás Territorios Históricos y en territorio común se encuentra establecido en cuatro años.

Y concluiremos este trabajo con el punto al que nos debe llevar toda la exposición de los límites al poder tributario de los Territorios Históricos, esto es, a si detentan o no el poder tributario residual de innovar el ordenamiento tributario a la hora de ejercer sus competencias normativas, si pueden crear nuevos tributos (que no afecten a la estructura general impositiva del Estado) o si, por el contrario, la capacidad de innovar el ordenamiento tributario reside exclusivamente en el legislador estatal, aunque todo nuevo tributo deba concertarse con los Territorios Históricos vascos.

Adelantamos que el autor de las presentes líneas es un firme convencido de que el ordenamiento jurídico vigente reconoce a los Territorios Históricos vascos ese poder tributario residual y esa capacidad de innovar el ordenamiento jurídico, como posteriormente analizaremos, pero también veremos que esta disquisición es tan antigua como el propio sistema del Concierto económico.

B. EXENCIÓN DE LAS ADQUISICIONES POR HERENCIA, LEGADO O DONACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CORRESPONDIENTES A LOS ASCENDIENTES, DESCENDIENTES, CÓNYUGE, ADOPTANTES Y ADOPTADOS

Si una norma ha caracterizado el ejercicio de las competencias tributarias propias por los Territorios Históricos vascos (dejando aparte supuestos más controvertidos en los últimos tiempos por razones ajenas al propio sistema de Concierto como las vacaciones fiscales o los créditos fiscales del 45% para las grandes inversiones, muy conocidos en los últimos tiempos gracias al empeño de la Comisión Europea en eliminar por la vía de los hechos las diferencias fiscales entre los Estados miembros) ésta es, sin ningún lugar a dudas, la exención reconocida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los parientes más directos (cónyuge y ascendientes y descendientes por consanguineidad o adopción) para todas las adquisiciones sometidas a ese Impuesto, es decir, tanto las derivadas de herencia, legado u otro título sucesorio, como las correspondientes a donaciones o a pólizas de contratos de seguro sobre la vida.

En este punto los Territorios Históricos del País Vasco se han distanciado clara y abiertamente de lo establecido en la normativa de territorio común, ya que han reconocido una exención total, con independencia del volumen de la herencia o de los bienes donados y del patrimonio de los preceptores de esos incrementos de patrimonio.

Obviamente la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente ostenta, recurrió ante los Tribunales de Justicia esta medida por considerarla discriminatoria y vulneradora de las normas de armonización establecidas en el Concierto Económico (teniendo presente que la normativa aplicable era la anterior a la reforma del Concierto de 1997), si bien
tanto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo han rechazado reiteradamente estos recursos, hasta el punto de que la propia Administración del Estado desistió de los demás recursos que tenía pendientes antes el Tribunal Supremo en este punto con ocasión de la firma de la denominada "paz fiscal" de 18 de enero de 2000.

Nos sirven las consideraciones expuestas por el Tribunal Supremo al resolver definitivamente este asunto de la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sirviéndonos a este respecto con los argumentos recogidos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1999, dictada en el recurso de casación número 2.283/1995 respecto de la Norma Foral que en el Territorio Histórico de Gipuzkoa introdujo esta exención.

El Tribunal Supremo establece que no existen las vulneraciones de las normas de armonización del Concierto económico invocadas por el Abogado del Estado en la medida en que la Norma Foral recurrida cumple con las siguientes reglas:

a) el carácter de tributo concertado de normativa autónoma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hace que su regulación y exacción corresponda a los Órganos Forales de los Territorios Históricos.

b) el beneficio fiscal recurrido reúne los requisitos que la Ley General Tributaria y las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos exigen para el establecimiento de exenciones.

c) la not a de generalidad de toda disposición excluye, por sí misma, la posibilidad de que se concretese en privilegios individuales, y los mecanismos institucionales establecidos (Fondo de Compensación Interterritorial y Cupo), descarten la existencia de privilegios económicos o sociales que lleven consigo desequilibrios interterritoriales.

d) la exigencia de que el causante o donante tuviera su residencia habitual en los Territorios Históricos vascos con un cierto período de antigüedad al devengo del Impuesto hace totalmente improbable que la medida fiscal pueda suponer menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y de mano de obra.

e) las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el artículo 2 del Concierto Económico hacen que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece el Concierto Económico en sus artículos 3 y 4 a tal autonomía, no puedan interpretarse, según tiene reiterado el Tribunal Supremo (sentencia de 19 de julio de 1991) y el Tribunal Constitucional ha reconocido (sentencias 37/1987, de 27 de marzo, y 150/1990, de 4 de octubre), como obligación de trasposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en territorio común, máxime cuando el reconocimiento de la exención (de las adquisiciones hereditarias y donaciones de cónyuge, ascendientes y descendientes) no puede decirse que distorsione, cuantitativa ni cualitativamente, la coherencia del sistema tributario del Estado ni el principio de unidad de mercado al que, con inserción en el más amplio régimen fiscal comunitario europeo, responde y sirve.

De los argumentos esgrimidos por el Tribunal Supremo a la hora de convalidar la actuación del legislador tributario foral a la hora de conceder la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las adquisiciones por fallecimiento o donación del cónyuge y los
ascendientes y descendientes por consanguinidad o adopción, el más importante, sin duda alguna, es éste último, en el que sienta el principio de que las reglas de armonización establecidas en el Concierto Económico y los principios generales a los que deben someterse los Territorios Históricos vascos a la hora de ejercitar sus competencias de regulación normativa no pueden interpretarse de tal manera que quede vacía de contenido la potestad reconocida en el primer apartado del artículo 2 del Concierto Económico.

Hay que compartir esta visión del Tribunal Supremo en la medida que el régimen de Concierto Económico no es un régimen excepcional ni privilegiado, no puede entenderse como la perduración de la exención tributaria de los territorios forales vigente hasta las leyes abolitorias de 1939 y 1876, sino que es el régimen ordinario de reparto de competencias fiscales entre los distintos sujetos que en el Estado español están investidos constitucionalmente de competencias normativas en cuanto al diseño del régimen tributario.

La Constitución de 1978, al amparar los derechos históricos de los territorios forales, está dando carta de naturaleza en el ordenamiento jurídico que nace con el fin de la dictadura franquista a la existencia de un sistema descentralizado político y administrativamente en el ámbito de la regulación y exacción de los tributos que conforman el sistema tributario del Estado, asumiendo como opción propia la coexistencia dentro del Estado español de cinco poderes normativos tributarios originarios, el de la Administración Central del Estado y los de los territorios forales, Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra.

Por ello, no es correcto equiparar a efectos de comparaciones la situación en la que se encuentran las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra con las demás existentes en el Estado español, ni debe desprenderse de este diseño que el sistema foral vasco sea una excepción, un sistema privilegiado que, en consonancia con este carácter excepcional y privilegiado, deba ser interpretado restrictivamente y deba reducirse constantemente a su mínima expresión.

Al contrario, otras muy distintas deben ser las conclusiones a las que debemos llegar, si operamos de buena fe a la hora de interpretar las normas que rigen el reparto de competencias fiscales en el Estado español, y si entendemos, como ha manifestado constantemente el Tribunal Constitucional a la hora de interpretar cómo debía aplicarse el régimen de descentralización política de competencias que supone el Estado autonómico diseñado en el Título VIII de la Constitución, que el hecho de que la Constitución prevea la existencia de poderes políticos descentralizados debe asumirse con plenitud, posibilitando el real ejercicio de esas competencias, aunque ello lleve a que se den tratamientos jurídicos diferentes a los mismos problemas dentro del territorio del Estado español, ya que cuando la propia Constitución ha querido que sea homogéneo el tratamiento jurídico que deba darse a determinadas cuestiones, así lo ha previsto reservando competencias exclusivas en esa materia a la Administración Central del Estado.

Y por ende, cuando la Constitución, a través de su disposición adicional primera, permite el encaje en el marco constitucional de nuestro ordenamiento jurídico del sistema de Concierto Económico para regular las relaciones tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra, en reconocimiento de los derechos históricos de estos territorios forales, están creando unos ámbitos de poder político en materia tributaria autonómicos y descentralizados en favor de las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos, por lo que no puede predicarse la necesidad de una uniformidad normativa.
Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico Vasco

Es esto lo que viene a reconocer la sentencia del Tribunal Supremo que comentamos en este apartado, pues el Concierto Económico, instrumento establecido constitucional y estatutariamente, en el marco de la actualización de los derechos históricos del País Vasco, para regir las relaciones tributarias con el Estado, lo que ampara es la potestad de los Territorios Históricos vascos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario.

Es esto lo que se reconoce, y en su consecuencia, esta es la regla general, querida por el conjunto del ordenamiento jurídico, para disciplinar estas relaciones económico-tributarias entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado. Otra cosa es que esta norma general, esté moldeada por unas serie de limitaciones y restricciones, establecidas todas ellas en aras de atender a otros objetivos a los que debe tender también el ordenamiento jurídico, como garantizar la mínima cohesión del mercado en ciertos tributos indirectos, o responder al principio general de Derecho internacional de respeto a los Convenios Internacionales, como normas superiores en rango a las normas de Derecho interno, incluso a las propias Constituciones de los Estados.

Ahora bien, no puede concluirse, como luego veremos que también hace en otros momentos el Tribunal Supremo, que el Concierto Económico suponga, ante todo, una norma de limitación del poder tributario foral, no, no es así. Lo que supone es la norma que articula el reconocimiento de la potestad tributaria de los Territorios Históricos vascos en el ordenamiento jurídico vigente, y ese reconocimiento general, se somete a ciertas limitaciones, pero como toda norma.

La Ley Orgánica reguladora del Derecho a la Educación, o la Ley Orgánica que regula el derecho de petición, por poner dos ejemplos, no tienen sentido como leyes limitadoras de tales derechos, aunque sean Leyes en las que, partiendo del reconocimiento constitucional de esos derechos, se establezcan ciertas limitaciones a su ejercicio. No podemos colegir que, al ser Leyes en las que, además de reconocer el contenido positivo de las correspondientes instituciones jurídicas, se establecen ciertos límites a su ejercicio, sean por tanto, Leyes limitadoras de esos derechos, y en consecuencia, lo que debe interpretarse restrictivamente sean los derechos y no las limitaciones.

Esta conclusión resulta de por sí aberrante desde el punto de vista jurídico, pero es casi lo que se llega a hacer con el Concierto Económico desde ciertos sectores políticos y jurídicos, y lo que llega a hacer el Tribunal Supremo, en supuestos en los que ha rechazado el ejercicio de competencias tributarias por los Territorios Históricos, llegando a decir, como en la sentencia de 4 de diciembre de 1999, dictada en el recurso de casación 2.301/1995, respecto a la Norma Foral vizcaína de adaptación del sistema tributario a determinadas Directivas comunitarias en materia de fusiones, etc., que no es aventurado afirmar que lo que sustancialmente se reconoce al País Vasco es el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio, sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra la Constitución.

Si esta conclusión nos parece más que dudosa atendiendo a la redacción del Concierto Económico vigente cuando se dictó la correspondiente Norma Foral por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, allá por 1992, mucho menos acertada es sin duda si analizamos el nivel competencial normativo reconocido a los Territorios Históricos vascos tras
la reforma del Concierto Económico realizada por medio de la ya mencionada Ley 38/1997, de 4 de agosto.

No puede decirse, por tanto, que lo que haya que interpretar restrictivamente sea la potestad tributaria de los Territorios Históricos vascos, sino las limitaciones que a la misma se establecen en el Concierto Económico. El principio general es el de reconocer a los Territorios Históricos vascos su capacidad para establecer el sistema tributario que tengan por conveniente, pues así se reconoce en la Constitución y en el propio Estatuto de Autonomía, y luego las limitaciones, necesarias de todo punto, pues en el mundo del Derecho todas las potestades deben estar limitadas, si partimos de reconocer que vivimos en un Estado social y democrático de Derecho, esas limitaciones, deben ser interpretadas en sus justos términos, en lo que dicen y en lo que establecen, pero no más allá, pues ello supondría vaciar de contenido el reconocimiento del derecho o de la potestad que regula la Ley, y esta conclusión nunca puede ser satisfactoria.

Para concluir este apartado, queremos resaltar que la sentencia del Tribunal Supremo comentada llega a la conclusión correcta, pues establece que el principio general es el reconocimiento del poder tributario de los Territorios Históricos y las excepciones, las limitaciones a ese poder, deben interpretarse restrictivamente y, en todo caso, de tal manera que no dejen sin contenido a esos derechos históricos reconocidos. Para que los Territorios Históricos vascos tengan que establecer las mismas normas que las vigentes en el resto del Estado no es necesario establecer el sistema del Concierto Económico, y si la Constitución lo ha reconocido, amparado y respetado, será porque debe tener un contenido jurídico y político real.

C. Recargos tributarios por ingreso de las deudas tributarias fuera de plazo

Los Territorios Históricos vascos también han ejercitado sus competencias normativas de manera destacada en aspectos procedimentales generales que afectan a la totalidad del sistema tributario de los mismos, pues de todos es conocido que han establecido recargos por ingreso de deudas tributarias fuera del plazo voluntario para hacerlo diferentes a los existentes en territorio común, han establecido modulaciones en el régimen sancionador tributario, singularmente en relación con la reducción de la sanción tributaria derivada de la conformidad del obligado tributario con la propuesta de regularización que le realice la Administración tributaria, o más recientemente, en relación con figuras jurídicas como la prescripción de los derechos y acciones de la Administración tributaria y de los particulares en materia tributaria, al reducir el Territorio Histórico de Bizkaia el plazo de prescripción a tres años, cuando en territorio común este plazo está fijado en cuatro años desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 28 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Vamos a analizar ahora un caso que ha llegado ya al Tribunal Supremo, cual es el de los recargos por ingreso fuera de plazo, en los que los Territorios Históricos vascos, y singularmente en el caso que vamos a estudiar el Territorio Histórico de Álava, se apartaron de la normativa común en materia de recargos por ingreso extemporáneo establecida por medio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991.
El Tribunal Supremo desestima la alegaciones presentadas por el Abogado del Estado en el recurso de casación número 670/1995 y, confirma la Norma Foral alavesa impugnada por medio de la sentencia de 30 de octubre de 1999, en la que concluye que, aunque este precepto, la norma impugnada por el Abogado del Estado, no sustituyó los intereses de demora, de claro carácter compensatorio, y las sanciones pertinentes por un recargo único del 10%, 50% o 100%, según los casos, como hizo el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción introducida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no por ello incurrió en infracción de las normas de armonización fiscal contenidas en el Concierto Económico, habida cuenta de que estas normas no imponen identidad mimética de regulación en el País Vasco y en territorio común de la totalidad de las materias recogidas en la Ley General Tributaria, sino sólo en cuanto a sistemática, terminología y conceptos.

En atención a esa argumentación, el Tribunal Supremo, asumiendo lo establecido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuya casación pretendía el Abogado del Estado, concluye que la Norma Foral recurrida difícilmente podia incluirse en alguna de las áreas a que hace referencia la norma primera de armonización que se contiene en el artículo 4 del Concierto Económico, pues ni afecta a concepto tributario alguno, ni a la terminología propia de la materia, ni a lo que imprecisamente se llama sistemática del régimen tributario, ya que no es dable admitir que la supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo de la deuda tributaria, en determinadas condiciones, signifique una alteración del sistema impositivo o del orden general común para todos los tributos que pretende la Ley General Tributaria.

Clarificador resulta el alcance, sin duda, que la sentencia del Tribunal Supremo reconoce a la norma de armonización primera del Concierto Económico, pues la circunscribe a sus justos términos, ya que la limita a aquellas modificaciones realizadas por los Territorios Históricos vascos que supongan una alteración de terminología, sistemática o conceptos, pues la propia norma de armonización establecía que esta regla pretendía ser una medida de coordinación entre ambos sistemas tributarios, el de los Territorios Históricos vascos y el del resto del Estado.

Esta norma pretendía que hubiera un orden general común mínimo para todos los tributos, lo que no puede implicar en ningún caso que las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos vascos no puedan establecer variaciones de regulación con respecto a la Ley General Tributaria, que sólo obliga, y hoy en día más atenuadamente, en cuanto a terminología y conceptos.

Además, si aplicamos aquí la doctrina que hemos mencionados en relación con la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones comentada con anterioridad, es lógico que la conclusión sea ésta, pues la limitación de adecuarse a la Ley General Tributaria es una norma que no debe interpretarse extensivamente, ni mucho menos llegar a suponer que los Territorios Históricos vascos no puedan separarse lo más mínimo de la misma en su regulación, pues ello viola el tenor literal de la norma de armonización y limita injustamente el ámbito de decisión política y jurídica de los Territorios Históricos vascos a la hora de establecer su régimen tributario.

Porque esto es un aspecto importante, no se reconoce a los Territorios Históricos vascos la capacidad de regular tributos correspondientes al sistema tributario del Estado, sino
La Reflexión de los Técnicos

que se les reconoce la potestad de establecer en su territorio su propio régimen tributario, su propio sistema tributario, del que también forman parte las normas de carácter general.

Si el Concierto Económico hubiera pretendido limitar el poder tributario de los Territorios Históricos vascos de tal manera que no tuvieran capacidad de alterar las normas contenidas en la Ley General Tributaria, les hubiera obligado a pasar por ella, y les hubiera limitado su potestad estableciendo expresamente la aplicación de la misma en los Territorios Históricos, tal como se hace con la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido o de los Impuestos Especiales.

Y será importante tener en consideración estas reflexiones cuando nos toque analizar, a nosotros como ciudadanos, y a los Tribunales de Justicia en su atribución constitucional de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, la reducción del plazo de prescripción a tres años introducida en el Territorio Histórico de Bizkaia con efectos desde el pasado día 1 de enero de 1999.

D) Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión

Sin duda, si algunas disposiciones han levantado la polémica más encendida entre las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos y la Administración del Estado en los últimos tiempos, éstas han sido las Normas Forales de Incentivos Fiscales para las sociedades otorgados desde 1998 hasta 1995 en atención a las peculiaridades circunstancias económicas que tocaba vivir en aquellos momentos.

En el caso vizcaíno, las Normas Forales 8/1988, 5/1993 y 1/1995 han estado en el centro de la polémica con medidas como las vacaciones fiscales para las empresas de nueva creación, o los distintos tipos de incentivos y deducciones que las mismas contemplaban.

En estos momentos, la Norma Foral 8/1988 ha concluido su peregrinar por los Tribunales de Justicia, habiendo sido anulada por el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de febrero de 1998. Por su parte, la Norma Foral 5/1993 (y sus homónimas de los otros dos Territorios Históricos) ha quedado convalidada al haber desistido de su recurso el Abogado del Estado, si bien como consecuencia de la denominada paz fiscal firmada el 18 de enero de 2000 y para evitar un pronunciamiento desfavorable del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de Luxemburgo en la ya famosa cuestión prejudicial sobre si los incentivos de la citada Norma Foral constituyen ayuda de Estado incompatible con el mercado común a efectos comunitarios, y procedimiento en el que se han vertido los despropósitos más escalofriantes que hemos debido escuchar en relación con la naturaleza del régimen tributario del Concierto Económico (Conclusiones del Abogado General Sr. Saggio en la cuestión prejudicial), en los que se notaba el más absoluto desconocimiento del sistema constitucional del Estado español y de sus peculiaridades en relación con los territorios forales.

Pero queremos atender a las sentencias del Tribunal Supremo que han anulado las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988, y por todas ellas, atenderemos a la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1988, dictada en el recurso de apelación número 7.565/1992, respecto a la Norma Foral alavesa de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988.

En ella el Tribunal Supremo, tomando como criterio interpretativo y único apoyo del fallo de su sentencia la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas 93/337/CEE
de 10 de mayo de 1993, en la que se había considerado como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común los incentivos fiscales a la inversión establecidos por las Normas Forales de 1993 en la medida en que atentaban contra la libertad de establecimiento proclamada en el Tratado de Roma al no poder acogerse a las mismas las entidades domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea que operasen en el País Vasco con mediación de establecimiento permanente, declaró la ilegalidad de las citadas Normas Forales.

Así, dice que la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas mencionadas y la disposición legal nacional que vino a cumplir con esa Decisión (disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que estableció un procedimiento de reembolso a los no residentes que operasen mediante establecimiento permanente en el País Vasco de la diferencia de incentivos fiscales que no podían percibir directamente), sirven como fundamento para considerar probada la existencia de una auténtica discriminación y un menoscabo de los principios de libertad de competencia, que ha sido remediado en cuanto a los empresarios residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por estar sometidos a la legislación común española, no puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma, pero no en cuanto a los empresarios del restante espacio interior del sistema fiscal español, de suerte que las empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, aunque sean también residentes en la Unión Europea, quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen foral, sino también respecto de las de los demás Estados miembros de la Unión Europea que operen en el País Vasco.

No cabe, pues, en opinión del Tribunal Supremo, prueba más palpable de que las Normas Forales recurridas discriminan abiertamente las actividades de los empresarios radicados en el territorio de que se trata con relación a los de los Estados miembros del resto de la Unión Europea, y por tanto, a los del resto de España.

Al final, el Tribunal Supremo parece descargar las responsabilidades derivadas de su fallo en las instancias comunitarias, al justificar su decisión en que son las más altas instancias comunitarias europeas las que han declarado discriminatorias las Normas Forales en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas.

Con esta argumentación, desacertada desde todo punto de vista, el Tribunal Supremo ha realizado una auténtica dejación de sus funciones a la hora de interpretar el ordenamiento jurídico interno del Estado español y, más concretamente, las normas armonizadoras establecidas en el Concierto Económico, realizando una trasposición no rigurosa de unas normas establecidas en el marco comunitario a un ámbito completamente diverso como es el de la articulación interna del equilibrio de poderes tributarios entre los órganos que constitucionalmente están llamados a ejercer la potestad normativa tributaria.

En nuestra opinión, el Tribunal Supremo extrapoló unas conclusiones que están formuladas en un ámbito muy específico, cual es el ámbito del Derecho de la Competencia regulado en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, al ordenamiento interno español, lo cual no puede hacerse de una manera tan directa y sin matizaciones.

Lo que había declarado incompatible con el mercado común la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas mencionada era el régimen de incentivos fiscales
La Reflexión de los Técnicos

... establecidos en las Normas Forales de 1993 al entender que impedia la libertad de establecimiento pues no podían disfrutar de esos incentivos los sujetos pasivos no residentes que operasen en el territorio vasco con mediación de establecimiento permanente.

El problema radicaba en la entidad y en la regulación concreta de que los incentivos fiscales realizaban las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos, sino en que esta regulación no resultaba de aplicación a los sujetos pasivos no residentes que operasen con mediación de establecimiento permanente en el País Vasco, en la medida en que el Concierto Económico, en la redacción vigente en aquel entonces, no reconocía competencias normativas a los Territorios Históricos vascos para regular la tributación de los no residentes.

De esta manera, la redacción del Concierto era la que producía la discriminación en la medida en que ninguna disposición que dictasen las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos iba a respetar la libertad de establecimiento en los términos del Tratado de la Comunidad Europea, pues en ningún caso se aplicaría a los sujetos pasivos no residentes, aunque actuasen mediante establecimiento permanente.

Es decir, la propia articulación del reparto de competencias normativas en el Concierto Económico, tal y como estaba desde 1981, era la que podía generar esa discriminación contraria a la libertad de establecimiento. Si seguimos el análisis de la Comisión Europea, toda medida que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos regulasen de manera diferente a la de territorio común, violaría esa libertad de establecimiento, al no ser aplicable a los no residentes que operasen mediante establecimiento permanente.

Cuando se acordó el Concierto en 1981, no se tuvo en cuenta la eventual incorporación a las Comunidades Europeas del Estado español, o por lo menos, no en toda su amplitud, en la medida en que el propio sistema de Concierto en aquel entonces estaba sumido en una profunda contradicción: era un sistema que reconocía unas potestades normativas a los Territorios Históricos vascos, y en su consecuencia, la posibilidad de dictar disposiciones diferentes a las vigentes en territorio común, pues ésta es la esencia del Concierto, tal y como venimos exponiendo y la jurisprudencia más autorizada refrendando; y a la vez, el ejercicio de esas competencias, dado el nulo margen de maniobra que las Instituciones forales tenían en relación con los contribuyentes no residentes, en cuanto se apartasen de la regulación de territorio común, iba a suponer la discriminación contraria a la libertad de establecimiento.

Por eso mismo, la reforma del Concierto de 1997 reconoció a las Instituciones forales competencia normativa en la regulación de los tributos directos que afectasen a los contribuyentes no residentes que operasen en el País Vasco mediante establecimiento permanente, modificación que viene a paliar totalmente las posibles discriminaciones por violación de la libertad de establecimiento como las detectadas por la Comisión de las Comunidades Europeas en la Decisión que hemos mencionado.

Y esto es así en la medida en que es un principio básico del Derecho de la Competencia comunitario el que los Estados miembros, los órganos de los mismos que se encargan constitucionalmente del ejercicio de competencias normativas, no pueden tratar de diferente manera a los residentes en ese Estado respecto a los no residentes establecidos en el mismo.

Es éste principio y no los incentivos fiscales concretos de que se trate los que convierten en discriminatorias las Normas Forales de 1993, pues trataban de diferente manera...
a los contribuyentes residentes que a los no residentes, y que respecto de la tributación de estos últimos no tenían capacidad normativa los Órganos Forales de los Territorios Históricos.

Claro está que la Comisión Europea no puede, ni debe, ni entra a valorar si se producen o no discriminaciones internas entre los ciudadanos residentes en un Estado miembro en función del reparto competencial establecido constitucionalmente en ese Estado, puesto que entre sus competencias no está disciplinar los aspectos de Derecho interno de los Estados cuando no afecten a los intercambios intracomunitarios.

Es decir, que lo que la Comisión estaba diciendo en 1993 no era que los Incentivos Fiscales fueran discriminatorios, sino que su no aplicación a no residentes, por las limitaciones que padecía entonces el Concierto Económico, era lo que provocaba la discriminación.

El Tribunal Supremo parece no entrar a valorar la ratio decidendi de la Comisión y se conforma con extrapolar las conclusiones a las que ésta llega para decir que queda demostrada la discriminación interna. Esto es mucho decir, pues en el orden interno no queda claro que las Normas Forales recurridas violen las normas de armonización establecidas en el Concierto Económico, en la medida en que la libertad de establecimiento no puede entenderse de igual manera en Derecho comunitario y en Derecho interno, pues todos los conceptos comunitarios tienen una dimensión superior.

Porque al final, la Comisión Europea hubiera dicho, en caso de que las sociedades siguieran tributando en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se hubiera establecido una exención como la de las adquisiciones del cónyuge, que eran contrarias a la libertad de establecimiento en 1993, porque su regulación no hubiera podido aplicarse a no residentes que operasen en el País Vasco por mediación de establecimiento permanente.

Y si aplicamos la doctrina del Tribunal Supremo que hemos analizado con anterioridad, en ningún caso considera que el establecimiento de tal exención viole la libertad de establecimiento, por mucho que no se aplique a ciudadanos que han adquirido la vecindad civil y administrativa en el País Vasco, pero que no han permanecido todavía en territorio vasco los cinco años que el Concierto exige para poder aplicar esa normativa.

Un análisis en detalle de las sentencias del Tribunal Supremo sobre esas Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988 pone en evidencia el poco rigor jurídico que se desprende de esas sentencias, pues no pueden extrapolarse alegremente conclusiones de un ámbito jurídico como el comunitario a otro como el interno, sin realizar las oportunas adecuaciones, y sobre todo, sin tener en consideración la razón última en virtud de la cual se toman las decisiones correspondientes.

El fallo del Tribunal Supremo quizás podría haber defendido válidamente que las Instituciones de los Territorios Históricos vascos se habían extralimitado de los márgenes que el Concierto Económico establece a su capacidad normativa al dictar esas Normas Forales, pero la argumentación debería haberse basado en un análisis de las propias normas de armonización del Concierto desde la perspectiva del Derecho interno, y no extrapolando conclusiones de otros ámbitos jurídicos.

En nuestra opinión, es patente la diferencia de enfoque que se puede observar entre unas sentencias (las anteriormente mencionadas) y otras (las de las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión), y lo que es más preocupante, la aparente predeterminación del fallo que podemos observar en estas últimas, sin dejar que la propia dialéctica jurídica de la argumentación, produjese el fallo correspondiente.
E) Plazo de prescripción tributaria en tres años en el Territorio Histórico de Bizkaia

El supuesto que vamos a analizar en este apartado está aún sub iudice, esto es, en espera de una primera sentencia por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pero en él se ha presentado un recurso contencioso-administrativo del Abogado del Estado que, en la representación que legalmente ostenta, ha pedido la declaración de nulidad del precepto que establece la reducción del plazo de prescripción a tres años, por violar la norma de armonización primera del Concierto Económico.

Según el escrito de demanda formalizado por el Abogado del Estado, esta reducción del plazo de prescripción es ilegal en la medida en que vulnera la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos que impone el artículo 4 del vigente Concierto Económico.

A nuestro juicio, nada más lejano de la realidad que la violación de esa norma de armonización, en la medida en que, como hemos tenido ocasión de comprobar con anterioridad en relación al recargo por ingreso fuera de plazo de deudas tributarias, el Tribunal Supremo, haciendo suyas las consideraciones del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, establece claramente el alcance de esta norma de armonización y afirma que no supone la necesidad de adecuarse completamente a la Ley General Tributaria en todos los aspectos de la regulación.

Es más, aplicando esa doctrina, está claro que en el supuesto que ahora nos planteamos no se está apartando el Territorio Histórico de Bizkaia de la terminología empleada por la Ley General Tributaria, pues sigue regulando el instituto jurídico de la prescripción con iguales términos y en iguales condiciones, a salvo del plazo de prescripción, que la Ley General Tributaria.

Por ello, la única norma que se puede violar es la de adecuarse en cuanto a conceptos a la Ley General Tributaria, y en nuestra opinión, la duración del plazo de prescripción es evidente que no forma parte del concepto mismo de la prescripción. Durante los últimos treinta y tantos años, desde la aprobación de la Ley General Tributaria, ha habido distintos plazos de prescripción, que se han ido reduciendo paulatinamente, pero no por eso nadie ha defendido nunca que haya variado el concepto mismo de prescripción.

Es más, ha habido momentos en que había distintos plazos de prescripción según los Impuesto de que se tratase, y por ello, a nadie se le ha ocurrido poner en duda que el concepto de la prescripción fuera diferente en un Impuesto y en otro, sino simplemente que desplegaba sus efectos durante un período distinto de tiempo.

Por todo ello, es opinión nuestra que debe desestimarse en este punto el recurso del Abogado del Estado pues no vemos motivo alguno por el que se esté violando la norma de armonización primera del Concierto Económico al realizar esta regulación, ya que lo único que se varía es el plazo.

Es más, creo que no podría decirse que se estuvieran vulnerando ninguna de las demás normas de armonización del Concierto Económico, en la medida en que los efectos prácticos de la reducción del plazo de prescripción deben medirse en relación con la eficacia en la gestión e inspección de los tributos que demuestran las Haciendas Forales, ya que puede darse el caso incluso de que sea más efectiva en la persecución del fraude la Hacienda Foral de
Bizkaia en tres años que otra Administración tributaría en un plazo superior, con lo que exigencias de seguridad jurídica y de respeto a los derechos de los contribuyentes hacen obligado que se reduzca el plazo de prescripción si se pueden garantizar los mismos resultados en un menor tiempo.

Y este último aspecto no creo que pueda ser valorado en términos de normas de armonización fiscal del Concierto Económico ni con juicios generalistas y aportísticos carentes de toda base empírica. De todas formas, supongo que ya no tendremos que esperar demasiado para ver en qué se traduce esta controversia en términos de sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

F) EL PODER TRIBUTARIO RESIDUAL DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS VASCOS

Como colofón a estas líneas me gustaría incorporar unas reflexiones en torno al poder tributario residual, esto es, a la capacidad de innovar el sistema tributario de que gozan los Territorios Históricos vascos.

Esta ha sido una de las polémicas más destacadas desde el propio origen del Sistema de Concierto Económico, y en este sentido, no hay sino remitirse a los clásicos teóricos sobre nuestra Hacienda Foral que, ya hace muchos años, en algunos casos casi un centenar, se planteaban estos mismos problemas y cuestiones polémicas que aún hoy sacuden la realidad diaria del Concierto Económico.

Como ejemplo de ello, y por todos, puede recomendarse la lectura del capítulo correspondiente a las competencias de las Diputaciones Vascongadas que se contiene en la obra de FEDERICO DE ZABALA Y ALLENDE. "El Concierto Económico. ¿Qué ha sido, qué es, qué debe ser?, publicada por primera vez en 1927 y reeditada en 1997 por el Instituto de Derecho Histórico de Euskal-Herria de la Universidad del País Vasco y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia dentro de la serie de Clásicos de la Hacienda Foral.

Dejando aparte la Historia, voy a exponer brevemente las ideas que sobre el particular surgen al autor de estas líneas. Es claro que el Concierto Económico supone la actualización, en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía de Gernika, de los derechos históricos de los territorios forales vascos en materia económico-financiera. Y en este sentido es claro también que la cláusula de salvaguardia de los mismos establecida en la disposición adicional primera de la Constitución añade un plus competencial a los Territorios Históricos vascos en relación a las Comunidades Autónomas de régimen común, en la medida en que no solamente van a gozar de las competencias reconocidas en virtud de lo dispuesto en el Título VIII de la Constitución, sino que éstas se van a ver ampliadas, modularizadas y modificadas en relación con las competencias que deriven de la aplicación de esa disposición adicional primera.

Por ello, es manifestamente claro que el artículo 2 del vigente Concierto Económico y la disposición adicional tercera del mismo, al reconocer a las Diputaciones las competencias que en el orden económico y en el administrativo les reconoció el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, y establecer que es de su competencia mantener, establecer y regular en
su ámbito territorial propio el régimen tributario configuran un doble poder tributario para las mismas:

- Por un lado, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos tienen las competencias normativas para regular en su territorio los impuestos que, en cada momento, integren el sistema tributario estatal, con excepción exclusivamente de los monopolios fiscales y los derechos de importación y gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por ello, si el poder central del Estado decide innovar su sistema tributario creando una nueva figura impositiva o modificando otras, deben entenderse obligatoriamente concertadas con los Territorios Históricos vascos, y por ello, y en su virtud y con el alcance oportuno, tendrán éstas las competencias normativas que les correspondan.

- Y por otro lado, disponen también de un poder tributario innovador, que calificamos de residual, en la medida en que hay que compatibilizar el ejercicio de sus competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario con las normas de armonización fiscal establecidas en el propio Concierto Económico, y singularmente en este aspecto, el respeto a la estructura general impositiva del Estado.

En consecuencia, si las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen potestad para establecer el régimen tributario, es que indubitablemente pueden crear nuevas figuras impositivas, pues carecería si no de sentido la mención a tal capacidad, en la medida en que bastaría con reconocer su capacidad de mantener el sistema tributario.

Claro que dependerá de qué consideremos en cada momento como elementos integrantes del concepto estructura general impositiva del Estado para ver el alcance de las potestades de innovación normativa de los Territorios Históricos. En la medida en que esté claramente definido este concepto, estará más claro el ámbito de innovación que cabe a los Territorios Históricos vascos.

En suma, una interpretación de los preceptos del Concierto Económico mencionados que respete su sentido literal, sistemático, teleológico, respetuoso con los antecedentes históricos y legislativos y con la realidad social del tiempo en que han de aplicarse, obliga a reconocer a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos la capacidad de innovar el sistema tributario, ese denominado poder tributario residual, limitado por el respeto a la estructura general impositiva del Estado y a las normas comunitarias e internacionales que obligan en materia tributaria a los poderes normativos del Estado español.

Hay opiniones divergentes de la expuesta, pero parten de una visión reduccionista y simplificadora del Concierto Económico, como sistema de relaciones de poder y como sistema de reparto de competencias, defendiendo estos autores que las Instituciones forales sólo pueden regular los tributos concertados y dentro de los límites del Concierto, limitando el poder innovador al poder central del Estado y reduciendo la capacidad de las instituciones del País Vasco a los aspectos regulados en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ello supone desconocer profundamente la normativa reguladora del Concierto Económico y la propia historia de esta enraizada institución foral, así como negar la virtualidad que la disposición adicional primera de la Constitución debe desplegar en consonancia con su mera existencia.
Además, compartir esa opinión viene a suponer mostrar ese recelo sempiterno que, desde los orígenes de la institución del Concierto, han manifestado las personas que desde Madrid y desde Bilbao observaban con una mentalidad centralista y uniformizadora el fenómeno de la diversidad foral, y en el mundo del Derecho, dejarse guiar por prejuicios y recelos no puede llevarnos a buen puerto, pues la exégesis de las normas jurídicas debe hacerse conforme a los criterios establecidos al efecto en el Título Preliminar del Código Civil, y haciendo eso, nunca se podrá negar a los Territorios Históricos vascos su capacidad para desarrollar su soberanía fiscal, en los términos en que ésta se puede desenvolver según lo previsto en el Concierto Económico.
11. LA UTILIZACIÓN EXTRA-FISCAL DEL TRIBUTO
POR LAS INSTITUCIONES VASCAS.
POR JOXE MARI AIZEGA ZUBILLAGA.

* Jose Mari Aizega Zubillaga es Doctor en Derecho y Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Mondragon Unibertsitatea.
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de diciembre de 2001, ref. 015.375.

1. LA UTILIZACIÓN EXTRA-FISCAL DEL TRIBUTO

Cuando el tributo se utiliza para lograr fines no recaudatorios, identificamos dicha utilización del tributo como extrafiscal. La extrafiscalidad se define habitualmente como la forma de ser del tributo que no persigue fines fiscales o recaudatorios. El legislador tributario utiliza el tributo, en lugar de otros instrumentos no tributarios también disponibles, buscando un efecto de promoción o estímulo o, al contrario, orientándolo a una función de freno o desincentivo.

La utilización de la política fiscal, y por tanto del tributo, para el fomento o estímulo de determinados sectores o actividades es habitual desde hace muchos años. En la legislación tributaria se encuentran numerosas normas que contienen incentivos y beneficios fiscales que persiguen fomentar un determinado actividad. Basta repasar la normativa reguladora del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades para confirmar esta afirmación.

En cambio, cuando el legislador considera que ciertas conductas, por las razones que fueren, deben ser limitadas o desincentivadas, establece una serie de gravámenes sobre las mismas, de forma que las convierte en económicamente inviables. Los impuestos extrafiscales, que son principalmente autonómicos, generan una amplia discusión. El Gobierno estatal ha recurrido muchos de estos impuestos extrafiscales ante el Tribunal Constitucional. La sentencia más conocida en la materia probablemente será la STC 37/1987 que se pronuncia sobre la constitucionalidad del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautlizadas. Recientemente, la STC 289/2000 ha declarado inconstitucional y nula la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan sobre el Medio Ambiente. Como ejemplos más recientes de otros impuestos autonómicos extrafiscales cabe mencionar el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales aprobado por la Ley 16/2000 del Parlamento de Catalunya o el Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento destinado a la dotación del Fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente aprobado por la Ley 7/2001, de 23 de abril, del Parlamento de las Illes Balears.
La Reflexión de los Técnicos

Ante la pregunta de por qué son tan discutidos estos impuestos extrafiscales, podríamos responder que atendiendo a los pronunciamiento más recientes del Tribunal Constitucional se han discutido porque colisionan con materias y hechos imponibles ya gravados por impuestos estatales o locales. Sin embargo, también se cuestionan por ser impuestos que pretenden lograr fines no fiscales, para lo cual en ocasiones no gravan una manifestación de la capacidad económica sino un concreto comportamiento y, pueden, por ello, afectar a la libertad económica o al propio derecho de propiedad.

Las características tradicionales típicas del tributo que más se resienten con la utilización extrafiscal del tributo son: la que otorga al tributo una finalidad recaudatoria y la que establece que el tributo debe gravar siempre una capacidad económica.

Desde sus orígenes, la finalidad fundamental del tributo ha sido obtener la recaudación necesaria para financiar los gastos en que incurran las autoridades gobernantes. Por ello, desde esta perspectiva se puede defender que la utilización del tributo para fines no fiscales es y debe ser una excepción. La finalidad fiscal del tributo sigue teniendo un protagonismo inquebrantable, aunque ello no impide aceptar que el tributo como instrumento jurídico-constitucional, persiga la finalidad de cumplir directamente con los mandatos constitucionales.

La capacidad económica cumple en la concepción clásica del tributo una función básica de fundamento, medida y límite de la tributación. La utilización extrafiscal del tributo implica la toma en consideración de otros criterios distintos al de la capacidad económica. Los principios constitucionales tributarios, directamente vinculantes para el legislador, recogidos en el artículo 31 CE, se enmarcan dentro de un concepto de justicia más general que afecta a todo el ámbito financiero, y se refieren al sistema tributario en su conjunto y a cada uno de los tributos que lo integran, incluida su utilización para el logro de fines extrafiscales. Los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad quedan afectados cuando un tributo se establece para lograr fines extrafiscales. De los tres, es el principio de capacidad económica el que más sufre.

La jurisprudencia constitucional española en materia de capacidad económica no es muy abundante. La lectura de los diversos pronunciamientos constitucionales nos lleva a concluir que, para el Tribunal Constitucional la existencia de una capacidad económica, aún meramente potencial, es suficiente para que el principio se considere respetado. Existe, no obstante, una excepción a la jurisprudencia constitucional mencionada, según la cual, el principio de capacidad económica supone un derecho fundamental a contribuir con arreglo a la misma (SSTC 108/1988 y 45/1989).

La aceptación de la legitimidad de la tributación extrafiscal, obliga a concretar el papel que le corresponde al principio de capacidad económica. Es la referencia económica material del tributo y el criterio fundamental de justicia tributaria que responde al derecho a contribuir según la misma. Su excepción debe estar justificada según las reglas del principio de proporcionalidad.

La ductilidad y falta de rigidez del principio de capacidad económica ha supuesto que la amplia discrecionalidad del legislador no encuentre mayores obstáculos a la hora de configurar los tributos extrafiscales. La excepción del principio de capacidad económica que puede suponer la tributación extrafiscal, ha sido justificada en atención al fin constitucional perseguido. La excepción del principio de capacidad económica cuando el tributo persigue fines extrafiscales debería estar delimitada y positivizada; sin embargo, dadas las dificultades de
una posible reforma legislativa, se debe exigir que la excepción del principio esté razonablemente justificada, para lo cual se enjuiciarán la idoneidad, necesidad y proporcionalidad del tributo. Valoradas la idoneidad de las restricciones de la capacidad económica para alcanzar la finalidad extrafiscal, la necesidad de la medida idónea por ser la menos gravosa para la capacidad económica y la proporcionalidad en sentido estricto, comparando los beneficios de lograr la finalidad extrafiscal persiguida frente a la excepción de la capacidad económica, estaremos en condiciones de pronunciarnos sobre la constitucionalidad de la concreta utilización extrafiscal del tributo.\(^{121}\)

2. LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LA CAPV Y SU INCIDENCIA EN LA UTILIZACIÓN EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO

2.1. Introducción: la distribución competencial y la distribución del poder tributario

Por lo que respecta a la distribución del poder tributario, el Concierto Económico se sustenta, en primer lugar, en la Disposición Adicional Primera de la Constitución. El Estatuto de Autonomía siguiendo lo previsto en la D.A. 1\(^a\), regula en su Título III la materia hacendística. En concreto, el artículo 40 EAPV establece que “Para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda General”. Por otra parte, el artículo 41.1 dispone que “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas por el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”. Esto mismo, viene a ser reafirmado por la LOFCA que, en su Disposición Adicional 1\(^a\) establece que “el sistema foral tradicional de Concierto Económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía”.

En cuanto a la distribución competencial y su importancia en materia de impuestos extrafiscales, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos extrafiscales, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía\(^{122}\).

\(^{121}\) Para aquellos que deseen profundizar en la aplicación del principio de proporcionalidad en esta materia, les remito a mi trabajo: La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria, UPV/EHU, Bilbao, 2001.

La utilización del tributo extrafiscal, en la medida en que persigue un fin no recaudatorio, exige que el ente territorial que lo apruebe posea la competencia material necesaria en el ámbito en que vaya a incidir dicho impuesto. Las posibilidades de la extralocalidad autonómica pueden quedar limitadas por la existencia de tributos estatales extrafiscales sobre esas materias, por coincidir la materia imponible del impuesto autonómico extrafiscal con impuestos locales y por la imposibilidad de influir en ciertos ámbitos que corresponden al Estado. Toda esta espiral de restricciones conduce a que los impuestos autonómicos extrafiscales tengan unos fines sectorialmente muy limitados y en algunos casos se alumbren impuestos extrafiscales casi de laboratorio.

Por tanto, la utilización extrafiscal del tributo debería respetar la complicada distribución competencial de la CAV. Para delimitar las competencias que le corresponden a cada ente territorial deberían tenerse en cuenta la propia Constitución, el Estatuto de Autonomía del País Vasco, la Ley de Territorios Históricos e, incluso, la Ley de Bases de Régimen Local. Van a ser principalmente el Estatuto de Autonomía y la LTH las que van a concretar qué competencias corresponden a las instituciones comunes y cuáles a los territorios forales.

No es éste el momento de profundizar en la distribución competencial y en la concreción de qué competencias materiales corresponden a éste o aquél ente territorial. Únicamente se pretende resaltar que si el Parlamento vasco o las Juntas Generales de un Territorio Histórico deciden aprobar un impuesto que persigue fines no fiscales, deben necesariamente contar con la competencia material en el ámbito en el que vaya a incidir dicho impuesto.

Señalado lo anterior, a continuación me referiré únicamente a las cuestiones que desde la perspectiva tributaria inciden en la aprobación de tributos con fines extrafiscales en la CAPV.

2.2. La aprobación de un impuesto autonómico extrafiscal en la CAPV

De acuerdo con los artículos 40 y 42, la Comunidad Autónoma del País Vasco puede aprobar tributos propios que se ingresen en las arcas de la Hacienda autonómica. No debemos

133 Por tanto, "el ámbito de competencias asumidas por la Comunidad se convierte en el criterio delimitador para la legítima utilización del instrumento fiscal cuando el mismo persiga finalidades primordialmente no fiscales, con ello se intenta evitar que la utilización del poder impositivo de las Comunidades Autónomas con fines extrafiscales pueda convertirse en una vía por la que se altere la distribución de competencias contenidas en el texto constitucional", Vd. RAMÍREZ GÓMEZ, S., "La actividad...", op. cit., pag. 252. El Tribunal Constitucional al declarar la inconstitucionalidad de este impuesto balear sobre las loterías, utiliza la línea argumentativa relativa a la necesidad de que exista la doble competencia -material y tributaria- a la hora de que una Comunidad Autónoma utilice el instrumento extrafiscal. Vd. Jiménez Compañérdez, I., "El impuesto balear sobre las loterías. Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero", en Ciutats, REDF, núm. 90, 1996, pag. 375.
135 Al interesado en profundizar en el sistema de distribución de competencias entre las instituciones comunes y los Territorios Históricos, le remito al trabajo de Iturbe LAMARCA ITURBE, "El sistema de distribución de competencias entre las instituciones comunes y los Territorios Históricos: aproximación a una realidad compleja", Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco, IVAP, Oñati, 1991, pp. 423 y ss.
olvidar que a la Comunidad Autónoma del País Vasco, como al resto de Comunidades Autónomas, la Constitución le reconoce una autonomía financiera. Así mismo, la LOFCA, como ley reguladora de la financiación de las CCAA, hace una salvedad respecto de la CAPV, aunque ello no implica que la LOFCA deje de aplicarse en la CAPV en aquello que no vaya contra el sistema de Concierto Económico 130.

El reconocimiento del poder tributario de las Comunidades Autónomas que realiza el apartado 2 del artículo 133, debe enlazarse con el reconocimiento de la autonomía financiera de las CCAA recogido en el artículo 156.1 CE y con la capacidad de establecer tributos propios reconocido en el artículo 157.1 bb. 131.

El desarrollo del poder tributario de las Comunidades Autónomas deberá respetar los límites que en materia tributaria prevé la Constitución. Deberá respetar tanto el principio de legalidad y de reserva de ley como los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31.1 CE. La Constitución no restringe el ámbito de aplicación del artículo 31 CE a un ámbito territorial concreto ni a la competencia normativa de un ente territorial, sino que será aplicable a todas las esferas territoriales en las que es posible ejercitar la función tributaria. 132

En la CAPV se aplicará el sistema de Concierto Económico, el cual no se refiere a la Hacienda General del País Vasco, sino a los Territorios Históricos. Se aplicará la LOFCA en todo aquello que no contravenga a la Ley del Concierto. El propio EAPV se remite a la LOFCA en su artículo 42. El marco normativo se completa con la Ley 12/1983, de 22 de junio, de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, y la Ley 27/1983 (LTH) que regula las relaciones entre los Territorios Históricos y las Instituciones Comunes del País Vasco.

El artículo 42 EAPV detalla los ingresos de la CAPV. Como una vía más de ingreso se citan los rendimientos de los impuestos propios. Pese a que el Estatuto menciona el concepto “impuestos”, y ello ha generado la discusión acerca de la correcta interpretación de la mención, entendemos que la CAPV cuenta entre sus ingresos, los rendimientos de sus tributos propios, tal y como establece el artículo 34 del Decreto Legislativo 1/1988, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales sobre Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.

El artículo 34.2 del Decreto Legislativo 1/1988, establece que todos los tributos de la CAPV tendrán naturaleza de fiscales y que quedarán reflejados en sus correspondientes presupuestos. Esta referencia expresa a la naturaleza fiscal de los tributos autonómicos ha llevado a la doctrina a cuestionar la posibilidad de que los tributos autonómicos aprobados por el Parlamento Vasco puedan perseguir finalidades extrafiscales. Pero no existen razones, a

131 “Artículo 156.1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.
132 “Artículo 157.1 Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:
a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales,...
b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”.  
priori, para que la CAPV no pueda utilizar el tributo con fines extrafiscales, de igual manera como lo pueden hacer el resto de Comunidades Autónomas del Estado.

Por tanto, no existen motivos para renunciar a esta posibilidad de creación de tributos propios con fines extrafiscales, siempre que entren dentro de las competencias asumidas por el EAPV y respeten los principios constitucionales y estatutarios\textsuperscript{139}. La CAPV al utilizar su competencia normativa tributaria deberá respetar varios límites. Unos, consecuencia de su marco competencial, y otros, propios de la materia tributaria.

Del análisis de la Constitución, la LOFCA, del resto de la normativa y de la jurisprudencia constitucional, es posible establecer los siguientes límites del poder tributario autonómico\textsuperscript{140}:

a) El principio de instrumentalidad derivado del artículo 156 CE, implica que la competencia financiera de las CCAA se encuentra vinculada a sus competencias materiales.

b) El principio de solidaridad, como elemento clave de la organización territorial del Estado.

c) El principio de unidad como presupuesto de la propia estructura constitucional del Estado y límite del derecho de la autonomía que la Constitución garantiza. Se establecen las limitaciones derivadas de los principios de territorialidad y de unidad de mercado interno, de forma que el poder tributario autonómico tiene como límite su ámbito territorial, no puede implicar obstáculos a la libre circulación de mercancías o de servicios, ni suponer privilegios económicos o sociales (artículo 2.1.a) LOFCA).

d) El principio de coordinación con la Hacienda estatal, como instrumento imprescindible para la adopción de una política fiscal y económica general, que garantice el equilibrio y estimule el crecimiento económico y una más justa distribución de la riqueza. En el artículo 2 LOFCA se establece una limitación genérica de respetar los principios o criterios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles que menciona el artículo 156 CE.

e) El principio de igualdad, que implica la igualdad de derechos y obligaciones de los habitantes en territorio nacional, y la prohibición de discriminaciones y privilegios, aunque ello no supone igualitarismo ni uniformidad. Desde el momento en que existen las Haciendas autonómicas y forales se reconoce la posibilidad de que existen obligaciones tributarias cualitativa y cuantitativamente diferentes, ya que lo contrario supondría la negación absoluta de las competencias tributarias de los entes no estatales.

f) El principio de neutralidad, conectado con el de igualdad y el de territorialidad, impidiendo el establecimiento de barreras fiscales. El TC ha declarado en su sentencia 37/1981 que se prohíben las medidas tributarias que persiguen intencionalmente limitar la libre circulación y el resto de libertades que establece la Constitución. De forma que no toda incidencia es necesariamente un obstáculo, sino que lo será sin duda cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación. La infracción de este principio se producirá también cuando las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que se persigue o sean desproporcionados con la finalidad que la norma pretende lograr\textsuperscript{141}.

\textsuperscript{139} VId. CEBRIÁN APAOLAZA, L., Los recursos..., op. cit., pag. 331.
\textsuperscript{140} VId. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Curso..., op. cit., pag. 263 y ss.
\textsuperscript{141} STC 37/1981, F.J. 2º.
g) La prohibición de doble imposición. En la tributación propia de las CCAA, el artículo 6.2 LOFCA, prohíbe la doble imposición, al señalar que: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposibles gravados por el Estado”. Aunque, no obstante, el Estado sí que podrá gravar hechos imponibles que se encuentren gravados previamente por las Comunidades, en cuyo caso deberá compensar a las Comunidades Autónomas. Así lo indica el artículo 6.4 de la LOFCA: “Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

Asimismo, el artículo 6.3 establece otra limitación al poder tributario autonómico, al señalar: “Las Comunidades autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre este concreto límite en su STC 289/2000, de 30 de noviembre de 2000, en la cual declara la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (en adelante IBIAMA) por coincidir la materia imponible de este impuesto con la del Impuesto sobre bienes Inmuebles. Tratándose de tributos locales, los tributos autonómicos podrán recaer sobre la materia imponible gravada por los tributos locales siempre que la legislación de régimen local (la Ley de Haciendas Locales) prevea tal posibilidad. En caso de existir dicha autorización deberá estar a los términos en que está redactada y, en cualquier caso, de establecerse un impuesto autonómico deberán arbitrarse las medidas compensatorias a favor de las Corporaciones Locales. Dado que en el caso del impuesto balear no existía tal previsión, el TC ha declarado su inconstitucionalidad.

El Tribunal Constitucional ha declarado que cuando el artículo 6.3 habla de materias imponibles reservadas por la legislación de régimen local, en materia financiera se está refiriendo a la Ley de Haciendas Locales. Dado que el IBIAMA somete a tributación, sin habilitación legal previa y sin medidas de compensación y coordinación, la misma materia imponible que resulta gravada por el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, se incurre así en la prohibición establecida por el art. 6.3 LOFCA, al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación con el IBI (FJ 5º).

Teniendo en cuenta estos límites a la doble imposición, las posibilidades de las Comunidades Autónomas a la hora de establecer sus propios tributos se reducen considerablemente. Por ello, las CCAA deberán hacer un esfuerzo de imaginación para inventar nuevos impuestos que no contradigan el mandato de la LOFCA.

De todos los límites que debería respetar el legislador autonómico vasco, quisiera profundizar en dos de los anteriormente analizados. Concretamente, los que establecen la prohibición de doble imposición, regulados en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

Respecto del artículo 6.2, pueden plantearse dudas acerca de la aplicación de dicho artículo en la CAV. Ferreiro Lapata opina que es aplicable, ya que otra interpretación

142 Vid. ALONSO GONZÁLEZ, I.M., Los impuestos autonómicos..., op. cit., pag. 63.
atacaría la esencia del sistema de concierto o convenio, ya que éste se vería vaciado en la medida en que los impuestos concertados o convenidos se duplicarían con impuestos autonómicos propios al margen del Concierto o Convenio.\textsuperscript{143}

La Ley territorial de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco que en su artículo 34.1.a) señala que constituyen tributos propios de la Comunidad Autónoma de Euskadi (…):

a) Los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que, no estando comprendidos o previstos en el Concierto Económico y no recayan sobre hechos imponibles gravados por el Estado pueda establecer, en su caso, aquélla de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.b) del Estatuto de Autonomía...".

Aunque esta limitación se deduce directamente de la LOFCA –que regula lo relativo a los tributos propios de la CAV– es bueno que declarativamente se deje clara la solución a la cuestión planteadac. Respecto a la aplicación del límite del art. 6.3, no existe una previsión legal expresa. Por ello, siendo los TTHH las entidades competentes para la tributación municipal y no habiendo facultado a la CAV, ésta no podría regular aquellas materias imponibles que han sido atribuidas a las Corporaciones Locales\textsuperscript{144}.

La CAPV no podrá gravar hechos imponibles ya gravados por los Territorios Históricos. Esta condición reduce enormemente la posibilidad de crear nuevos tributos.

2.3. La aprobación de tributos extrafiscales por los Territorios Históricos

El Concierto Económico otorga a las instituciones competentes de los Territorios Históricos competencia normativa en materia tributaria para desarrollar y configurar un régimen tributario propio. Así, según prevé el artículo 2 de la Ley reguladora del Concierto Económico, "las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, safo los tributos que actualmente se recaudan mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido".

Los Territorios Históricos poseerán competencia normativa para regular y aprobar los tributos integrantes de su sistema tributario, y competencia para establecer, recaudar y gestionar íntegramente la aplicación de su sistema tributario. Este reconocimiento del poder tributario foral, no es obice para que el propio Concierto recoja las oportunas normas, regulando los principios generales a respetar (artículo 3), los principios de armonización fiscal (artículo 4) y los principios de colaboración (artículo 5). En esos artículos se recogen los límites…

\textsuperscript{143} FERREIRO LAPATZA, J.J., La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los 17 Estatutos de Autonomía, Generalidad de Cataluña, Barcelona, 1985, p. 131.

\textsuperscript{144} Sin embargo, también cabe otra posibilidad y es que, siendo el vacío normativo más una laguna que una decisión consciente en sentido negativo, se integran las disposiciones forales con las disposiciones estatales. Si tomamos el art. 1.2 LOFCA (la financiación de las CCAA se regirá por esta LO y por el Estatuto de cada Comunidad) y teniendo en cuenta la Disposición Final ("las normas de esta ley serán aplicables a todas las CCAA, debiendo interpretarse armónicamente con las normas contenidas en los Estatutos"), podríamos defender que los TTHH no tienen capacidad normativa. Esta conclusión sería coherente con la regulación armónica que menciona la LOFCA. Vid. JIMENEZ COMPAIRED, I., La imposición propia de las Comunidades Autónomas, op. cit., pp. 48, 49 y 303.
que la normativa foral debe respetar, entre ellos: el respeto de la solidaridad; la atención a la estructura general impositiva del Estado; la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado; la coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las Instituciones de los Territorios Históricos; sometimiento a los Tratados y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español; la adecuación a la Ley General Tributaria; el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado; el respeto y garantía de la libertad de circulación de personas, bienes y capitales; la no producción de efectos discriminatorios, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsión en la asignación de recursos; la utilización de la misma clasificación de actividades económicas y la colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos.

En cuanto a la utilización por parte de los territorios forales de su competencia normativa en materia tributaria con fines extrafiscales, no existe en la normativa en vigor referencia alguna sobre esta posibilidad. Las Juntas Generales poseen competencias normativas plenas, en su doble expresión material y formal. Podrán regular los tributos de la forma que estime oportuna, respetando siempre los límites constitucionales y los límites previstos en la Ley del Concierto. Como resultado de ello, los territorios forales han aprobado numerosas medidas con fines extrafiscales. Así, es habitual encontrar estas medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades. Mediante la utilización de estas medidas se persiguen finalidades que desde los Territorios Históricos se estiman de interés general, por ejemplo, el fomento a la vivienda, a la investigación científica, a la contratación laboral, etc.146

La posibilidad de utilizar el tributo con fines extrafiscales no es tan clara, cuando se analiza la cuestión de si los Territorios Históricos pueden aprobar o no sus propios tributos dirigidos al logro de una finalidad extrafiscal. Hasta el momento tal posibilidad no se ha materializado. La respuesta a dicha cuestión debe buscarse en la Ley del Concierto Económico.

El artículo 2, al regular las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, afirma que los Territorios Históricos son competentes para regular dentro de su territorio el régimen tributario. Se reconoce un poder tributario general a las Instituciones forales, poder que abarca también la utilización extrafiscal del tributo. No obstante, la utilización del poder tributario foral deberá respetar los principios establecidos en la Ley del Concierto, especialmente, la atención a la estructura general impositiva del Estado y la armonización fiscal con el Estado. Respetados esos límites, y teniendo en cuenta que la finalidad del tributo sería extrafiscal, y por tanto, no recaudatorio, entiendo factible su utilización por parte de las Instituciones de los Territorios Históricos. Y es que, si con el Concierto Económico se reconoce soberanía normativa a los Territorios Históricos, debe aceptarse que ésta se ejerza. Los principios de armonización fiscal no implican uniformidad fiscal, en la cual no cabría capacidad normativa146.

---

146 Esta actividad de fomento que mediante el instrumento tributario realizan las instituciones forales debería contar con el necesario respaldo competencial para actuar en un ámbito específico. Evidentemente, este análisis excede de los objetivos del presente trabajo por lo que remitimos al trabajo de LAMARCA ITURBE, Itigo: "El sistema de distribución de competencias entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos: una aproximación a una realidad compleja", op. cit., pp 421-477.

La Reflexión de los Técnicos

... (Texto del documento) ...

3. A MODO DE CONCLUSIÓN

- En la medida en que la utilización extrafiscal supone una excepción a los principios de justicia tributaria, su uso debería estar justificado por el principio de proporcionalidad. Sería importante recoger los criterios que determinan si una medida extrafiscal está justificada o no.

- Las instituciones vascas pueden acudir al tributo para lograr fines extrafiscales. De hecho, es una de las pocas Comunidades Autónomas que no han aprobado tributo extrafiscal alguno, aunque los Territorios Históricos han aprobado numerosas incentivos fiscales que, en definitiva, son normas tributarias extrafiscales.
- El Parlamento vasco podría aprobar un tributo extrafiscal respetando para ello los criterios que resultan de la LOFCA y las competencias tributarias atribuidas a los Territorios Históricos.

- Las Juntas Generales de los Territorios Históricos podrían aprobar tributos extrafiscales ya que tienen competencia para regular su régimen tributario. Y dentro de este régimen tributario se encuentran los tributos extrafiscales. Sería importante que la Ley reguladora del Concierto Económico contuviera una mención expresa a esta posibilidad y aclara la aplicación de los principios armonizadores del Concierto. Por ejemplo, desde las instituciones europeas se viene incidiendo en la necesidad de proceder a la aprobación en los Estados de la Unión de tributos que persigan fines medioambientales. Los Territorios Históricos podrían decidir implementar los criterios medioambientales en su sistema tributario, para lo cual sería importante que el Concierto Económico contuviese una mención específica al respecto, con el objeto de dotar de la necesaria seguridad jurídica a las normas forales que persigan fines extrafiscales.
SECCIÓN 3ª

EL CONCIERTO ECONÓMICO: IMPUESTOS, EN PARTICULAR
12. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
EN EL CONCIERTO ECONÓMICO.
CUESTIONES A TENER PRESENTES EN EL PRÓXIMO CONCIERTO.
POR LUIS JAVIER IRASTORZA LETAMENDIA.

* Luis Javier Irastorza Letamendia es Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de agosto de 2001, ref. 015.265.

1. ANTECEDENTES

En la actualidad, en el contexto de la Unión Europea estamos siendo testigos de una cada vez menor importancia en general de la imposición directa en favor de una relevancia cada vez mayor de la imposición indirecta.

En particular, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la reducción de la imposición ha sido sustancialmente significativa. Así, no debemos olvidar que en la normativa en 1981 existían los socialmente conocidos y temidos “impuestos de derechos reales”. Y es que ciertamente era para temerlos, puesto que baste recordar que en el Impuesto sobre Sucesiones, cuando el parentesco que mediase entre causante y causahabiente fuese de extraños el tipo marginal llegaba a ser del 84 por ciento, amén de la existencia del gravamen complementario para adquisiciones mortis causa de más de 10.000.000 de pesetas, cuya curiosa aplicación mitigaba en parte la clara confiscatoriedad que podía llegar a darse. ¡Cómo se ha evolucionado en esto de la confiscatoriedad! Parece mentira que entonces no se cuestionara su confiscatoriedad y en cambio, ahora se dilucide el posible carácter confiscatorio de determinadas retenciones sobre rendimientos satisfechos a profesionales.

Lo cierto es que esos desorbitados tipos impositivos determinaban la necesidad de extremar las cautelas del legislador para evitar la evasión del mismo, y prueba de ello eran las tremendas presunciones que la Ley establecía sobre titularidad de los bienes (Adiciones) y el excepcional plazo de prescripción de 10 años.

Ciertamente que en los últimos 15 años se han simplificado y racionalizado diversos extremos del referido Impuesto. Así, en territorio común la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones simplificó y suavizó, al menos en parte, el gravamen de las tarifas, estableció razonables reducciones generales en adquisiciones mortis causa y redujo el excepcional plazo de prescripción de 10 años al plazo común de 5 años vigente en ese momento en la Ley General Tributaria. Posteriormente se han sucedido muchos avatares en relación con el impuesto, comenzando por su cesión a las Comunidades Autónomas (incluido cediendo parte de las competencias normativas), pasando por el establecimiento de
reducciones para la transmisión de la empresa familiar, de las explotaciones agrarias o en determinadas circunstancias de la vivienda habitual, para terminar con la reducción del plazo de prescripción a 4 años.

En territorio foral la evolución ha sido aún mayor. Tras un largo camino recorrido se ha llegado a declarar la exención de las transmisiones mortis causa e inter vivos cuando las mismas se produzcan entre familiares con parentesco en línea directa o a favor del cónyuge. Muchas han sido las voces doctrinales que en territorio común han aplaudido tal medida y han postulado por una medida similar en su territorio.

Con todo ello simplemente se pretende manifestar que las cautelas que en su momento se tomaron para la negociación del Concierto en ese punto no se dan ahora en absoluto. Así, el periodo de carencia de 10 años de residencia en el País Vasco para lograr la aplicación de la normativa foral no tendría hoy sentido. Buena prueba de ello es que ya en la modificación que de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico se hizo por la Ley 38/1997 se redujo dicho plazo a 5 años.

2. **SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE REFORMA**

Vamos a transcribir el art. 26 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, que es el que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya redacción vigente se debe a la Ley 38/1997 de 4 agosto, para posteriormente dejar constancia de algunas reflexiones que pueden ayudar a replantearse su idoneidad o pueden dar pautas para una posible modificación en la futura negociación.

El art. 26 dispone:

"1. La exacción de este impuesto, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

a) En las sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco.

b) En las donaciones de bienes inmuebles cuando éstos radiquen en territorio vasco. A estos efectos tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. En el resto de donaciones, cuando el donatario tenga su residencia habitual en dicho territorio.

c) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con Entidades extranjeras que operen en él.

2. En los supuestos contemplados en las letras a) y b) del número anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al art. 7.2 del Estatuto de Autonomía."
3. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes o derechos y por aplicación del apartado anterior el rendimiento debe entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

4. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio, que según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

5. Para determinar la residencia habitual de los sujetos pasivos, se estará a lo dispuesto en el art. 36 del presente Concierto Económico."

Comenzando por el apartado 1, comprobamos que en el mismo se fijan los puntos de conexión determinándose cuándo la exacción de este impuesto, con carácter de tributo concertado de normativa autónoma, corresponderá a las Diputaciones Forales.

Quien suscribe estas notas debe reconocer que cuando, por la Ley 38/1997, se dio nueva redacción al apartado 1 del artículo 26, entendía que resultaba factible realizar dos posibles interpretaciones de dicho precepto.

La primera consistía en entender que la letra c) estaba vinculada a las letras a) y b) anteriores a las que complementaba. Con ello, quiero decir que era factible una interpretación que postulara que, determinada la competencia exaccionadora de conformidad con las letras a) y b), la Diputación podía, de manera absolutamente excepcional y con ciertos requisitos (todos los bienes radicaran en territorio vasco), mantener su competencia (exaccionadora y normativa), incluso cuando alguno de los sujetos pasivos no fuese residente, de tal manera que la aplicabilidad de la letra c) estaba subyugada a la previa determinación de la competencia de conformidad con lo dispuesto en las letras a) y b) relativas a las sucesiones y a las donaciones respectivamente. Si bien la vinculación entre las letras a) y c) era fácilmente entendible; no resultaba claro esa vinculación entre las letras b) y c).

Tres razones avalaban esta interpretación.

- La primera era la redacción del art. 6 de la propia Ley del Concierto que también había sido redactado por la misma Ley 38/1997 que dispone de manera taxativa que le corresponde en exclusiva al Estado la regulación de los tributos en los que el sujeto pasivo no sea residente en España, (lo cual motiva la existencia de una contradicción interna que convendría eliminar, aunque ha sido solventada por la aplicación del criterio hemeréutico que proclama que la especialidad prima sobre la generalidad,) remarcándose, con ello, su carácter absolutamente excepcional.

- La segunda la podríamos denominar como "el antecedente histórico". Con ello quiero referirme a que la primitiva redacción del art. 26 se basaba en el principio "de unicidad de la Administración exaccionadora", esto es, de que en las adquisiciones mortis causa la exacción del Impuesto correspondía en su conjunto a una única Administración, en concreto, a la correspondiente al lugar donde residiese el causante y, por tanto, con independencia del lugar donde residiesen sus causahabientes y del lugar donde radicaran los bienes, principio que se quebraba cuando el sujeto pasivo no era residente en España. Ello podía inducir a pensar que con la modificación introducida ese principio de unicidad de Administración se mantenía
La Reflexión de los Técnicos

incluso a aquellos supuestos en los que algún causahabiente tuviera la condición de no residente.

- La tercera era su mejor acomodación, a mi entender, con la normativa europea. Es incuestionable la polémica que se está produciendo en el entorno comunitario en relación con el diferente tratamiento que las normativas tributarias de los distintos Estados miembros otorgan a sus residentes y a los denominados no residentes. Con esta interpretación, se minimizaban las divergencias que pudieran surgir por esa cuestión puesto que los puntos de conexión establecidos en las letras a) y b) resultaban premisas necesarias y básicas para que entrase en juego lo dispuesto en la letra c).

La segunda interpretación, que a la postre ha sido la interpretación correcta y adecuada, por cuanto fue por la que optó el legislador foral al dictar las diferentes Normas Forales propias reguladoras de sus Impuestos sobre Sucesiones, y que compartió, con su consentimiento y anuencia la Administración del territorio común) entendía que existe total independencia de las letras a), b) y c). Esta interpretación, que básicamente es una interpretación literal, se basa en que si el legislador hubiera querido concatenar las letras a) y b) con la letra c) las hubiera relacionado efectivamente en el texto y puesto que en el texto legal no existe conexión alguna entre las diferentes letras o apartados cualquier relación que se haga resulta artificiosa, dado que el legislador ha optado por remarcar la radical diferencia entre la tributación por obligación personal y la tributación por obligación real, estableciendo dispares puntos de conexión.

Por tanto, el criterio para determinar el punto de conexión será, en primer lugar, la residencia del contribuyente, por lo que si el sujeto pasivo tiene la condición de residente en el territorio español debe atenderse a lo dispuesto en las letras a) o b) según se trate de sucesiones o donaciones, mientras que cuando el sujeto pasivo tiene la condición de no residente en territorio español deberá tenerse en cuenta única y exclusivamente lo dispuesto en la letra c) sin que en ningún caso deba considerarse lo dispuesto en las letras a) o b).

Probablemente ya habrán notado que quien suscribe estas notas postulaba por la primera interpretación, pero ello no debe ser obstáculo para reconocer que de manera inusual existe acuerdo entre ambas Administraciones, que han entendido que la interpretación correcta es la segunda y que, por ello, siendo ese el sentido correcto estas reflexiones van a efectuarse partiendo de dicha premisa.

El apartado 1 se desglosa en las letras a), b), y c). La letra a) versa sobre las adquisiciones hereditarias, mientras la letra b) se dedica a las donaciones y la letra c) se reserva al supuesto en el que el contribuyente tenga su residencia en el extranjero. Vamos a comentar someramente cada una de las letras.

Ahora bien, antes de comentar las distintas letras de este apartado 1, y como cuestión previa, debe hacerse constar, que sorprende la total omisión que en dicho precepto se da en lo relativo a las adquisiciones de cantidades procedentes de seguros sobre de vida, cuando los sujetos pasivos ostenten la consideración de residentes en territorio español.

Dicha omisión puede dar lugar a dos interpretaciones diferentes. Una interpretación postularía por manifestar que cuando se indica "En las sucesiones..." debe entenderse englobadas las adquisiciones por pólizas de vida. Sin embargo, otra interpretación más restrictiva y literal podría considerar que, en atención a que las adquisiciones por pólizas de vida quedan fuera del caudal hereditario, no cabe entender englobadas a las mismas en el
concepto "sucesiones", para concluir afirmando que, no habiéndose concertado ningún punto de conexión en relación con dicho hecho imponible, la exacción corresponde en exclusiva al Estado.

En este punto, el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra no nos ofrece una pauta clarificadora puesto que en el mismo tampoco se citan las adquisiciones de cantidades procedentes de seguros de vida, si bien, existe alguna diferencia con el Concierto en la redacción de la letra "a)" dado que en vez de indicar "En las sucesiones "indica "a) En las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado, o cualquier otro título sucesorio,..."

Ahora bien, es cierto que nadie ha discutido la concertación de dichas adquisiciones de capitales procedentes de seguros sobre la vida, máxime existiendo punto de conexión cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, pero si conviene hacer esa puntualización dado que pueden dar lugar a discusión ciertos aspectos que más adelante indicaré y esas disputas tienen su origen en la total omisión que se ha apuntado y que, en cualquier caso, sería deseable subsanar.

Finalizada la cuestión previa, debe abordarse dentro de la letra a) el tratamiento que se dispensa a aquellas sucesiones que se causen por fallecimiento de personas que, habiendo tenido su última vecindad administrativa en territorio vasco, residan en el extranjero.

Tanto por motivos laborales (cada vez es mayor la movilización laboral al extranjero por causa del proceso de internacionalización de las empresas) como por finalizar la vida laboral y pasar a la jubilación (casos de personas de edad que deciden pasar su retiro en alguna localidad del sur de Francia) e incluso, por motivo del precio de la vivienda, muchas personas siquiera transitoriamente residen en el extranjero, con intención, en muchos casos, de volver a residir en territorio vasco tan pronto les resulte posible. Incluso dentro del colectivo que se traslada por motivos laborales pueden encontrarse incluso aquellos supuestos de personas que aun trabajando en el extranjero tributen a las Diputaciones Forales por obligación personal de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por tener la condición de personal diplomático o de personal al servicio de las Administración General del País Vasco.

Hoy en día, en virtud de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico, en todos estos supuestos, la tributación va a depender, en primer lugar, del lugar donde residan sus causahabientes. Así, si sus causahabientes (normalmente familiares) optan por continuar residiendo en territorio vasco, la adquisición mortis causa tributará en la Administración competente del territorio común aplicando normativa común, ya que el causante no residía habitualmente en Gipuzkoa siendo la residencia del causante el punto de conexión, cuando los sujetos pasivos gozan de la consideración de residentes en territorio español. Por el contrario, si sus causahabientes deciden residir con el causante en el extranjero el punto de conexión variará y se estará al lugar donde radiquen los bienes o puedan ejercerse los derechos, exaccionando el Impuesto las Diputaciones Forales cuando todos los bienes o derechos radiquen o pueden ejercitarse en territorio vasco.

Por su parte, la Ley del Convenio Económico existente con la Comunidad Foral Navarra aborda esta problemática manteniendo la competencia a favor de las institución Foral cuando el causante aun residiendo en el extranjero haya mantenido la condición política de navarro. Por todo ello, cabe convenir la indolenitud del punto de conexión establecido en el Concierto Económico en este supuesto y proponer incluir en la referida letra a) del Concierto Económico un inciso similar al que ya se encuentra vigente en el referido Convenio, en el
sentido de ampliar las competencias de las Diputaciones Forales en las sucesiones al supuesto del causante que resida habitualmente en el extranjero, pero conserve los derechos dimanantes de la condición política de vasco.

Sobre la letra b) debe manifestarse que su claridad no deja lugar a muchas dudas. Sólo la inclusión de la presunción del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores puede dar lugar a discordancias nada deseables. Dichas discordancias pueden provenir de la interpretación que del art. 108 hagan cada una de las Administraciones. En concreto el punto que puede provocar mayores disfunciones puede ser el valor de los inmuebles al que debe atenderse para determinar el porcentaje que los mismos representan en el activo de la sociedad.

En concreto, mientras la Hacienda Foral de Bizkaia ha resuelto en consulta evacuada en fecha 14-03-1997 que debe atenderse a los valores contables, interpretación que también ha sido avalada por el TEAR de Cataluña en su Resolución de 27-10-1999, la Dirección General de Tributos ha manifestado en su consulta de 20-02-1998 que debe atenderse al valor real de los bienes.

La cuestión puede tener su gran enjundia puesto que lo mismo puede provocar un "conflicto negativo de competencias" en el que ninguna Administración se considere competente para exaccionar, como que puede suponer que ambas Administraciones se consideren competentes para exaccionar el Impuesto, provocando doble imposición. Ello se agrava puesto que la determinación de la Administración competente para exaccionar determinará incluso la normativa aplicable a la transmisión, que puede variar desde la exención hasta que tribute a un tipo enormemente gravoso.

Dichos aspectos pueden dar lugar a una siempre indeseable inseguridad jurídica que, en todo caso, debe evitarse, por lo que debe especificarse el valor al cual debe atenderse para la determinación del porcentaje aplicable, o bien al objeto de evitar una "reglamentación precisa" del Concierto debiera establecerse un procedimiento sumario y eficaz (al que me referiré en la parte final de este trabajo) para que los contribuyentes puedan obtener una clara y rápida respuesta a las posibles controversias interpretativas.

La letra c) es la relativa a las adquisiciones de bienes realizadas por contribuyentes que tengan su residencia en el extranjero. En ella se hace referencia a "la totalidad" de bienes o derechos.

Pues bien, como cuestión previa, conviene aclarar que cuando señala "la totalidad de los bienes" se refiere única y exclusivamente a la totalidad de los bienes que radiquen en territorio español, es decir sin menoscabo de la posibilidad de que existan bienes que radiquen en el extranjero, cuya posible existencia en ningún modo va a condicionar la regla de la exacción.

Entrando ya a analizar la referida letra c), en primer lugar, debe manifestarse que en adquisiciones inter vivos dicha regla parece inoperante y carente de sentido por cuanto la aplicación de una u otra normativa depende exclusivamente de la forma en que las partes decidan documentar el negocio jurídico.

Así, si las partes plasman en un único documento una transmisión de bienes que radican o pueden ejercitarse en ambos territorios, la exacción y con ello la normativa aplicable será la correspondiente al territorio común, mientras que si el negocio jurídico lo plasman en dos documentos distintos, uno de los cuales para los bienes que radiquen o pueda ejercitarse en territorio vasco y otro para los de territorio común, las dos Administraciones exaccionarán...
el impuesto (cada una por los bienes que les corresponden) y aplicando cada una diferente normativa. No parece razonable que en función de la forma en la que se documente un negocio cambie la Administración exaccionante y la normativa aplicable, por lo que parece más coherente omitir el requisito de la “totalidad” y afirmar que por los bienes que radiquen en el territorio vasco la exacción le corresponderá a las Diputaciones Forales y que por los bienes que radiquen en territorio común exaccionará el Impuesto la Administración competente de territorio común.

Ciertamente, esta regla de la totalidad podría tener más sentido cuando de adquisiciones mortis causa se trata, pero no debemos olvidar que hasta ahora el criterio delimitador de la exacción ha sido la residencia del causante, por lo que debiera intentarse, en la medida de lo posible, conjugar estos dos criterios (residencia del causante y localización de bienes) a fin de evitar divergencias y discordancias entre la tributación por obligación personal y real.

Las discordancias existentes en lo referente a los puntos de conexión para los supuestos de tributación por obligación personal y por obligación real dan lugar a paradojas, (como es la que vamos a señalar a continuación) que más allá de lo anecdótico puede tener consecuencias importantes si para eliminar el diferente tratamiento a residentes y a no residentes el territorio común dictase una disposición similar a la, Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994 que provocó consecuencias nada deseables como fueron las originadas por las Sentencias del Tribunal Supremo de 13-10-1998 y 22-10-1998 en las que se hacía referencia a Disposición Adicional citada.

Un ejemplo puede resultar muy ilustrativo. Supongamos el supuesto de dos causahabientes uno de los cuales tiene la consideración de residente y otro de no residente (reside en Hendaya) que adquieren bienes por título mortis causa de su ascendiente (el causante) que ha residido toda su vida en territorio vasco donde tiene la mayor parte de su patrimonio y el centro de sus actividades, ostentando simplemente un derecho de aprovechamiento por turnos (multipropiedad) en territorio común.

En este supuesto, aplicando la vigente normativa el causahabiente y sujeto pasivo que tiene la consideración de residente en territorio español tributa a la correspondiente Diputación Foral y con aplicación de la normativa foral, mientras que el sujeto pasivo que tenga la consideración de no residente (el que resida en Hendaya) deberá tributar de conformidad con la normativa vigente en territorio común y a la Administración competente en territorio común.

Parece más lógico que la liquidación de todas las operaciones particionales correspondan a la misma Administración y en el supuesto planteado a la correspondiente Diputación Foral, por cuanto la mayor parte de los bienes que va a adquirir la persona no residente van a ser de bienes situados en territorio vasco. Es por ello que en lo relativo a la adquisición por personas no residentes en territorio español convendría, cuando menos, modificar el punto de conexión para sustituir la “totalidad” por “el mayor valor” de los bienes.

Con ello no queda erradicada la posibilidad de que alguna persona que tenga la consideración de no residente, intente al amparo de la doctrina “Schumacker” considerar que se esté vulnerando los principios de derecho comunitario, pero no cabe duda que cabría una defensa mejor cuando el criterio delimitador fuese la situación de la mayor parte de los bienes,
La Reflexión de los Técnicos

sin que ello obste a que lo idóneo quizás fuese amudar los puntos de conexión existentes en la obligación personal de contribuir y la obligación real.

Así, pudiera establecerse que tributará en territorio foral y conforme normativa foral cuando el causante residiese en territorio foral y la mayor parte de los bienes radicara en territorio vasco, mientras que podría determinarse que tributara en territorio foral pero con normativa común bien cuando residiendo el causante en territorio común, la mayor parte de los bienes radicaran en territorio vasco o bien cuando residiendo el causante en territorio foral la mayor parte de los bienes radicaran en territorio común. Personalmente entiendo que tratándose de la denominada "obligación real" de contribuir la tributación de no residentes debe determinarse en función del lugar donde radican la mayor parte de los bienes, y por ello considero que de las dos posibilidades apuntadas, resulta más acorde la primera, sin que ello implique que para evitar cualquier atisbo de litigiosidad en este punto debiera equipararse total y absolutamente la "obligación real" con la "obligación personal de contribuir".

El apartado 2 parece innecesario e injustificado, por lo que lo único que cabe decir es que debiera procederse a su supresión por, entre otras, las siguientes razones:

En primer lugar, no hay razón alguna que justifique que se exija un plazo de carencia de 5 años para aplicar la normativa foral en el País Vasco y no se exija el referido plazo de 5 años en Navarra, donde siempre se exaccionará conforme a la normativa foral. Tal divergencia daría lugar a que cualquier residente en el País Vasco que resida temporalmente (1 año) en territorio común, para que se le volviera a aplicar la normativa foral debería residir un plazo mínimo de 5 años en el País Vasco, mientras que si fuera a residir a Navarra bastaría el transcurso de un único año para que se le aplique la normativa foral navarra.

En segundo lugar, existen divergencias sobre si el plazo de 5 años resulta aplicable en donaciones de bienes inmuebles donde el punto de conexión en nada tiene que ver con la residencia habitual sino con el lugar donde radica el bien. Anteriormente se entendía que cuando el adquirente no residía en el País Vasco con 5 años de antigüedad la competencia para exaccionar la correspondía a la Diputación Foral correspondiente al lugar donde radicaba el bien, pero aplicando la normativa vigente en territorio común. Esta interpretación se efectuaba basándose en la literalidad del apartado 2, que no hace distinción alguna, sino que hace referencia en bloque a lo dispuesto en la letra b). Este criterio ha sido superado y, hoy en día, se considera que cuando se exajocina una donación de bienes inmuebles siempre se exajocina con normativa foral, puesto que la limitación normativa opera cuando el criterio delimitador es la residencia habitual pero no cuando el punto de conexión es el lugar donde radica el inmueble.

En tercer lugar, apuntar que tampoco queda claro si la limitación opera, en su caso, cuando se trata de percepciones de cantidades sobre seguros sobre la vida. Esto es así hasta el punto que las diferentes Instituciones Competentes (Juntas Generales de los diferentes Territorios Históricos) no han establecido este requisito de período de carencia de 5 años en sus respectivas Normas Forales, entendiendo que esa regla no opera cuando de percepciones de cantidades sobre seguros se trate. Bien es verdad que esta interpretación puede dar lugar a problemas de gestión cuando la liquidación de la herencia deba efectuarse conforme la normativa estatal por cuanto según la misma debe inventariarse conjuntamente con la herencia y acumularse las cantidades que se perciban a efectos de determinar la cuota (a diferencia de la normativa foral que en la que no procede tal acumulación) por lo cual la misma Administración
y en el mismo documento aplicará a los diferentes hechos imposibles distinta normativa, que no resulta fácil conjugar al determinar la correspondiente cuota sin romper la regla de la progresividad.

Por último y en cuarto lugar, debe señalarse que el plazo de carencia de 5 años, ya ni coincide con el plazo de prescripción que es ahora de 4 años. La modificación del plazo de prescripción se ha producido en ambas normativas, (foral y común) pero perdura la referencia a 5 años en el Concierto por requerir para su modificación el acuerdo de voluntades en atención a su naturaleza pasionada. Por ello, cuando menos debe reducirse el plazo de carencia al actual plazo de prescripción, aunque lo más acertado es no fijar plazos determinados cuando se tiende a elaborar un Concierto de duración indefinida.

Cabe concluir afirmando que la regla de la condición política de vascos, hoy en día ha perdido parte de su sentido en este impuesto. Esta regla tuvo su fundamento y puede incluso hoy en día ser eficaz para aquellos vascos que regresen de la emigración a la que en muchos casos se vieron acaparados. Pero, actualmente, el contexto es totalmente diferente, es decir, el flujo migratorio que podía preverse en 1981 ya ha tenido lugar, la movilidad territorial es mucho mayor y aplicando el precepto “ad litteras” resulta que aquellas personas que por problemas estrictamente económicos adquieren la vivienda habitual en el Sur de Francia y allí han residido se benefician de esta regla mientras que aquellos que por los mismos motivos tienen que residir en Cantabria deben cumplir escrupulosamente a su regreso el período de 5 años para adquirir la plena “vecindad fiscal” foral.

Con respecto al apartado 3, en primer lugar debe indicarse que la referencia que se hace del apartado anterior la considero errónea puesto que la referencia debiera ser al apartado 1 anterior. No es el apartado 2 el que determina los puntos de conexión en las donaciones sino que de dicha materia se ocupa el apartado 1 que no es el apartado inmediato anterior del apartado 3.

En este apartado 3 se precisa la actuación que debe seguirse cuando en un mismo documento se dan diversos bienes y derechos que, cuando por aplicación del apartado 1 anterior, corresponda su exacción a varias Administraciones. Entiendo que dicho apartado aporta poco, habida cuenta que, a mi entender, no es sino una forma peculiar de liquidar una acumulación, institución de la que se ocupa el apartado 4 siguiente. Aun más, observando las contradicciones que surgen entre este apartado 3 y el apartado 4 siguiente no sólo aquel es superfluo, sino inconveniente.

Si con este apartado 3 se quiere establecer una medida antielusoria, estableciendo, en concreto, el mecanismo preciso para mantener la progresividad de la tarifa del Impuesto cuando dos Administraciones Tributarias con normativas diferentes son competentes para la exacción, la burla de tal medida antielusoria sería tan sencilla como plasmar el negocio jurídico de la donación en dos documentos, con lo cual ya no resultaría aplicable el referido apartado 3. Más aún, ello provocaría dudas con respecto a la tributación de una donación así documentada, dado que, a la vista de este apartado 3, parecería "a contrario" que cuando el negocio jurídico de donación se plasma en dos documentos cada Administración sólo exaciona aplicando el tipo medio correspondiente a la base imponible determinada por los bienes cuya exacción le corresponde, con menoscabo de la regla establecida en el apartado 4 siguiente que regula la exacción cuando exista una acumulación de donaciones, acumulación que entiendo se da en este supuesto.
La Reflexión de los Técnicos

Ello supondría que si la donación se plasma en un único documento la “acumulación” se exacccionaría conforme lo previsto en el apartado 3, mientras que si la acumulación se plasma en dos documentos resultaría aplicable el apartado 4.

Por ello, partiendo del hecho que la prevision contemplada en el apartado 3 es simplemente una especificación de la regla de la acumulación, también debe proclamarse su innecesariedad, porque su eliminación determinaría que las donaciones que ahora se regulan en el mismo, tributase conforme el apartado 4, cuyo inciso final manifiesta que a efectos de la acumulación “se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual” y resulta obvio que en este supuesto, son objeto de la transmisión actual tanto los bienes cuya exacción le compete como aquellos bienes cuya exacción no le compete.

Hemos anunciado que mantener el apartado 3 no sólo es superfluo sino que puede provocar posibles contradicciones con la regla prevista en el apartado 4. La literalidad de su dicción es tajante al manifestar que cada Administración exaccionará el Impuesto aplicando, “al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.”

Y es que cuando deben aplicarse conjuntamente las reglas dispuestas en los apartados 3 y 4, es decir, cuando en un mismo documento se transmitan bienes o derechos que deban tributar según los puntos de conexión a ambas Administraciones y con anterioridad a ese acto se han producido otras transmisiones que deben acumularse hay problemas de determinación del tipo medio que debe aplicarse. En concreto existen dudas sobre si debe aplicarse el tipo medio previsto en el apartado 3 “el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos” o el tipo medio previsto en el apartado 4 “el tipo medio, que según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.”

No cabe defender que, siendo la norma prevista en el apartado 3 una regla específica y peculiar para actuar ante una especificidad de la acumulación en un mismo documento, dicha regla prime sobre la regla general prevista en el apartado 4. Ambos apartados regulan distintas “acumulaciones” y por ello es compatible la aplicación de los mismos, además que entender lo contrario, es decir, que la aplicación del apartado 3 (específico) provocaría el desplazamiento de lo dispuesto en el apartado 4 (general) supondría que el contribuyente podría optar por aplicar una u otra regla de acumulación burlando la regla inconveniente de forma simple. Ello obstante, debemos convenir que la existencia de dos apartados distintos provoca dudas y contradicciones nada deseables.

Sin perjuicio de todo ello, la literalidad de la redacción del apartado 3, provoca alguna duda sobre si el inciso “según sus normas” se refiere exclusivamente “al tipo medio” o “al tipo medio que corresponda al valor de los bienes valorados según las normas de esa misma Administración”. Con ello quiero referirme al supuesto de que siendo posible que cada Administración pueda valorar la totalidad de los bienes transmitidos, la liquidación debe practicarse atendiendo al valor de la totalidad de los bienes determinados por la Administración exaccionante de una parte del Impuesto o si la liquidación debe practicarse atendiendo a la valoración que cada Administración otorga a los bienes, cuya exacción del Impuesto le corresponda. A modo de sencillo ejemplo piénsese en la transmisión de dos aeronaves o dos embarcaciones en la que la exacción corresponda a ambas Administraciones
y en la que la valoración según los precios medios de mercado de ambas Administraciones difiera.

El apartado 4 relativo a las acumulaciones establece el procedimiento de acumulación similar al existente en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en territorio común, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en el que se ha inspirado. Según la literalidad, parece que sólo establece reglas de actuación a las Instituciones del País Vasco, las cuales deben atenerse a lo preceptuado en el mismo, por cuanto nada dice sobre la forma en que deben proceder a acumular la Administración Tributaria del Territorio Común.

En primer lugar, con respecto a este apartado, cabe decir que el mecanismo de acumulación contemplado en el mismo difiere del mecanismo de acumulación previsto en las respectivas Normas Forales del Impuesto de los tres Territorios Históricos. Dada la redacción literal del apartado 4 podía interpretarse que existiendo cierta contradicción entre los mismos, la regulación que hasta esa fecha habían efectuado las Normas Forales con respecto de la acumulación se había modificado por la redacción de este apartado 4.

Pues bien, aunque nada se precise en el apartado 4 en cuestión, debe entenderse que la regulación que en el Concierto Económico se efectúa de la institución de la acumulación resulta aplicable cuando la exacción de las distintas donaciones que proceda acumular la han efectuado o van a efectuárla ambas Administraciones (foral y común), sin que, en ningún caso, resulte aplicable la regla prevista en el apartado 4 cuando proceda acumular donaciones cuya exacción haya correspondido o corresponda a la Administración Foral.

Por todo ello, no resulta acertada la literalidad del precepto que no cuestiona en ningún caso la manera en que la Administración competente en territorio común debe exaccionar, cuando media acumulación, sino que solo hace referencia al modo en el que deben operar las Administraciones del País Vasco y además, de modo general, esto es, sin precisar que se está refiriendo única y exclusivamente al supuesto de acumulaciones cuando las anteriores donaciones se hayan exaccionado por la Administración del territorio común.

No hace falta reparar mucho para percatarse que la dicotomía entre las diferentes formas de acumulación provoca también vicisitudes a la hora de acumular donaciones cuando algunas de las anteriores donaciones hayan sido exaccionadas por la Administración del Territorio Común (o de la correspondiente CCAA) y otras por la misma Diputación Foral, pero la solución de esa dicotomía reside ya en el voluntario mantenimiento de la misma por las Juntas Generales de los respectivos Territorios Históricos, que no han querido acomodar su modo de practicar la acumulación en la normativa foral a la forma de acumulación pactada en la Ley del Concierto Económico.

Del apartado 5, cabe manifestar que la remisión que se hace al art. 36 de la Ley del Concierto, no es muy acertada, toda vez que la misma se concreta en determinar la residencia habitual de los sujetos pasivos. Pues bien, resulta que cuando se trata de adquisiciones mortis causa hemos dejado claro que lo determinante es la residencia habitual del causante y éste no es el sujeto pasivo, sino que lo es el causahabiente. Aunque hasta la fecha se ha considerado que esa remisión también cabe entenderla efectuada para determinar la residencia del causante, esa práctica carece de fundamento legal alguno, por lo que dicha deficiencia sería conveniente subsanar en la próxima negociación del Concierto.
3. CONCLUSIONES EXTRAÍDAS EN RELACIÓN CON EL ISD APLICABLES A LA GENERALIDAD DE LOS IMPUESTOS

Sin perjuicio de que hasta ahora se ha limitado en efectuar algunas reflexiones en torno al art. 26 de la Ley del Concierto proponiendo, en su caso, las modificaciones y los cambios que se entienden oportunos, en esta última parte y al hilo de algunos extremos que se han apuntado en los comentarios anteriores, vamos a proponer algunas cuestiones extrapolables a todo el Concierto.

En primer lugar, así como anteriormente hemos apuntado la inexistencia de punto de conexión en las adquisiciones de cantidades por seguros sobre la vida, debemos convenir que han sido varias las ocasiones durante la vigencia del primer Concierto en las que se ha modificado el sistema impositivo creando nuevos tributos (Impuesto sobre las Primas del Seguro, Impuesto sobre Medios de Transporte) o estableciéndose retenciones a determinadas rentas que anteriormente no las soportaban (Retenciones sobre el capital inmobiliario). Cuando dichas modificaciones se producen siempre surge entre los contribuyentes la duda de su concertación y de los posibles puntos de conexión que, en su caso, se establezcan.

Para solucionar dicha cuestión se propone la expresa introducción del principio de "subsidiariedad de concertación" con el que se intentaría dar respuesta a dichos interrogantes para indicar que, salvo disposición expresa legal en contrario, todos los tributos de carácter fiscal que se establezcan en territorio común, así como todas las retenciones, pagos fraccionados y demás pagos a cuenta que se pudieren establecer, nacen con el carácter de tributo concertado, debiendo atender, a efecto de establecer los puntos de conexión para su exacción y el carácter de la normativa aplicable, a aquellos tributos que, estando ya concertados, tengan, con la nueva figura, mayor similitud o analogía en atención a su naturaleza, características y finalidad.

En segundo lugar, con ocasión a la aplicabilidad del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores en las donaciones se ha manifestado que existen divergencias entre los criterios sustentados por ambas Administraciones.

Varias han sido las ocasiones en las que el contribuyente ha tenido la sensación de indefensión de que ambas Administraciones le compelen a realizar actuaciones, a veces incluso opuestas considerándose por ejemplo ambas Administraciones competentes para exaccionar un impuesto sin que el contribuyente nada pueda hacer para evitarlo salvo acabar en uno o varios procesos contencioso-administrativo.

En esas ocasiones el contribuyente ha soportado y padecido la inoperancia de los mecanismos establecidos y arbitrados para la resolución de conflictos inter-institucionales. Ello provoca que se plantee la posibilidad de plasmar en la Ley del Concierto un sistema mediante el cual se dote al contribuyente de un procedimiento sumario, procedimiento en el que a diferencia de la Comisión Coordinadora el papel principal lo tuviera el administrado y a falta de impulso de oficio fuese factible su impulso por el contribuyente, pudiendo en su caso éste no solo iniciar, sino avanzar y desarrollar el procedimiento o hasta su terminación. Dicho procedimiento consistiría en que cuando el contribuyente presentara a ambas Administraciones los respectivos y divergentes criterios administrativos, el transcurso de un determinado plazo (2 meses), desde la comunicación sin pronunciamiento conjunto y unívoco de ambas, facultaría al contribuyente a actuar al amparo de cualquiera de las contestaciones realizadas excluyendo al mismo, de todo tipo de responsabilidad ante ambas Administraciones.
debido a estas, en su caso, y a resultas de lo que los tribunales diriman, proceder a exigir
responsabilidad a la Administración cuya interpretación no prosperase.

Por último, hemos constatado las divergencias existentes entre los puntos de conexión
que establece el Concierto y los que predominan en la fiscalidad internacional y hemos
apuntado las consecuencias que la posible discriminación puede originar. Esa divergencia
también existe en otras figuras impositivas como puede ser el Impuesto sobre el Patrimonio,
por lo que al objeto de encontrar un mejor encaje del Concierto Económico en la Unión
Europea, debe fomentarse la conveniencia de trasladar al Concierto los puntos de conexión
que fija el ordenamiento tributario español con respecto a la fiscalidad con los demás Estados
Miembros, o, cuando menos, de adecuar en la medida de lo posible las diferencias existentes
para minimizar las posibilidades de litigio, y, en su caso, gozar de unas mejores argumentos
para la defensa de las diferencias existentes.
13. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y LA CREACIÓN DE NUEVOS TRIBUTOS MUNICIPALES.
POR JOSE MARI ARRUABARRENA BEREZIARTUA.

* Jose Mari Arruabarrena Bereziartua es Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de agosto de 2001, ref. 015.266.

1. INTRODUCCIÓN
El Concierto Económico acordado entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, termina su vigencia el día 31 de diciembre del año 2001.

De todos es conocida la importancia que ha tenido y tiene este texto normativo para el autogobierno de las instituciones que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco. En particular, el Concierto Económico ha permitido disponer a la Comunidad Autónoma del País Vasco de un importante nivel de recursos financieros y, además, ha dotado a las instituciones competentes de los Territorios Históricos de una gran autonomía para la regulación de los denominados tributos concertados.

Durante la vigencia del Concierto Económico las medidas fiscales adoptadas en la Comunidad Autónoma del País Vasco que se han revelado como más llamativas de cara a la opinión pública han sido los denominados incentivos fiscales a la inversión, que han afectado fundamentalmente al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

También han sido muy llamativas las reformas que se han realizado en el año 1996 con relación al Impuesto sobre Sociedades, en el año 1998 con relación al IRPF, así como el establecimiento de la exención en línea directa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con relación a los incentivos fiscales a la inversión, su relevancia ha venido motivada también por la litigiosidad que se ha suscitado respecto de los mismos, litigiosidad que si bien había venido siendo resuelta en los tribunales internos estatales, en los últimos años está también siendo dilucidada en las distintas instancias de la Unión Europea.

El presente trabajo no se va a centrar en el análisis de la regulación que se ha realizado dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco respecto de los tributos que podríamos denominar "tributos estrella" dentro de los tributos concertados (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, etc.). Este trabajo, por el contrario, se va a centrar en el análisis de la regulación del Concierto Económico respecto de los tributos que conforman las Haciendas Locales.
Más en particular, y teniendo en cuenta la fecha de renovación del Concierto Económico (31 de diciembre de 2001), se va a analizar una cuestión que, a mi juicio, es particularmente importante. Esta cuestión es la capacidad que tienen los Territorios Históricos de establecer y regular tributos locales, más en concreto impuestos municipales, distintos a los contemplados expresamente en el articulado del Concierto Económico.

Llegada la fecha de renovación del Concierto Económico es hora de preguntarnos si este texto ofrece posibilidades a los Territorios Históricos de regular y establecer tributos locales distintos de los regulados en territorio común, y siendo esto así si la razón de su no establecimiento por parte de los Territorios Históricos ha obedecido fundamentalmente a razones de política económico-fiscal.

En este punto, esta cuestión es importante y de actualidad. Así, en el ámbito del Estado se está estudiando la supresión del IAE para las PYMES y para los trabajadores autónomos. En contrapartida y para garantizar que las Entidades Locales no sufran una merma importante de sus recursos financieros se está pensando en la posibilidad de crear dos nuevos impuestos locales: uno que grave servicios de telecomunicaciones y otro relacionado con el medio ambiente.

Para abordar estas cuestiones, en primer lugar, se realizará un breve análisis respecto de la estructura de los tributos que conforman las Haciendas Locales en territorio común y se incidirá especialmente en la posibilidad que ofrece la legislación de determinadas Comunidades Autónomas en orden al establecimiento de nuevos impuestos municipales. Además, se hará una especial mención a la situación de esta cuestión en la Comunidad Foral de Navarra.

A continuación, se realizará un análisis respecto de las posibilidades que ofrece el Concierto Económico para el establecimiento de tributos municipales distintos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, impuestos éstos que son los que regula o contempla expresamente.

2. LA REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS QUE CONFORMAN LAS HACIENDAS LOCALES EN TERRITORIO COMÚN

La normativa sobre las Haciendas Locales ha adolecido históricamente en el Estado español de una grave indefinición de lo que debe ser el sistema hacendístico local.

No obstante, aprobada la Constitución Española, uno de los hitos más significativos del texto constitucional lo constituye la atribución, en su art. 140, de autonomía a los municipios y provincias.

Esta atribución de autonomía tiene una consecuencia lógica y obligada en el aspecto hacendístico y financiero, y es la necesidad de otorgar medios suficientes a las Haciendas locales para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas. Así, el art. 142 de la Constitución dispone que las Haciendas Locales se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Estas previsiones constitucionales son desarrolladas más concretamente en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Regulatoria de las Bases del Régimen Local.
Esta Ley, en su art. 105 (Título VIII Haciendas Locales), tras reiterar la necesidad de dotar a las Haciendas Locales de recursos suficientes para el cumplimiento de los fines de las entidades locales, establece (en su apartado 2) que las Haciendas locales se nutren, además de los tributos propios y de las participaciones reconocidas, en los del Estado y en los de las Comunidades Autónomas, también de aquellos otros recursos que prevea la ley.

Por su parte, el art. 106.1 de la Ley 7/1985 otorga autonomía a las entidades locales para establecer y exigir tributos, siempre que se ejerze de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, según dispone su Exposición de motivos, tiene dos notas características: la primera de ellas, de carácter formal, está constituida por la atribución a la misma, del carácter de complementaria de la Ley 7/1985; la segunda de ellas, de carácter material, está constituida por la ordenación de un sistema financiero encaminado a la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera.

En consonancia con estas dos características, la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales establece un nuevo sistema de recursos de las Haciendas Locales, recursos entre los cuales están, según dispone su art. 2.1, letra b) "Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales".

Los tributos que los municipios pueden establecer y exigir se contemplan en el Título II de la Ley 39/1988 y son tasas (por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público municipal), contribuciones especiales (por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios municipales) e impuestos.

Los impuestos que se contemplan en el art. 60 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales son cinco, de los cuales tres son obligatorios, esto es, impuestos que todo municipio de territorio común está obligado a exigir (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) y dos facultativos, en el sentido de que es facultad de cada Ayuntamiento decidir el establecimiento y exigencia de estos impuestos (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

El esquema que se acaba de describir rige en todo el territorio común, entendiendo por éste todo el territorio estatal excepto la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, ya que esta última Comunidad también tiene su propio régimen específico que será objeto de comentario en el siguiente apartado.

Ahora bien, además de los tributos regulados en la Ley 39/1988 hemos comentado líneas arriba que, según dispone el art. 106.1 de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local, "las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en....... las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla."

Por consiguiente, además de los tributos previstos expresamente en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, los municipios de territorio común podrán disponer, para atender a
sus necesidades y para cumplir las finalidades que le asigna la ley, de aquellos tributos previstos en leyes aprobadas por sus respectivas Comunidades Autónomas.

Reconociendo la importancia de la previsión del art. 106.1 de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local, es necesario preguntarnos la virtualidad práctica de esta medida y, más en concreto, si se ha procedido a regular en las distintas Comunidades Autónomas la posibilidad práctica de que los municipios puedan regular tributos propios distintos de los previstos en la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

A este respecto, en varias Comunidades Autónomas se ha procedido a la regulación de municipios de régimen especial en atención a su situación específica y singular. Dentro de este tipo de municipios de régimen especial hay que destacar el municipio turístico, que ha sido definido como tal por parte de determinadas Comunidades Autónomas para proceder a asignar a los mismos la obligación de prestar determinados servicios adicionales a aquéllos que todo municipio está obligado a prestar. Como contrapartida, la legislación de estas Comunidades Autónomas contempla la facultad de estos municipios turísticos de establecer y exigir tributos municipales y recargos específicos que graven la estancia en dichos municipios.

Este es el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña. Así, la Ley 8/1987, de 15 de abril, municipal y de régimen local de Cataluña, en su título IV procede a la regulación del municipio, y concretamente en el Capítulo III del citado Título IV contempla la regulación de los municipios de régimen especial.

Pues bien, entre los municipios que disponen de esta regulación especial se encuentran los municipios turísticos que están obligados a prestar, además de los servicios mínimos establecidos con carácter general, los servicios de protección de la salubridad pública e higiene en el medio urbano, natural y en las playas y costas, así como los servicios de protección civil y de seguridad ciudadana. Ahora bien, como contrapartida, estos municipios turísticos disponen de la posibilidad, de conformidad con lo que disponga la legislación de finanzas locales, de establecer y exigir tributos municipales y recargos específicos que graven la estancia en dichos municipios.

Otra tipología de municipio de régimen especial catalán es el municipio industrial, que asimismo es susceptible de estar obligado a prestar servicios adicionales a aquellos que todo municipio está obligado a prestar, fundamentalmente en materia de protección del medio ambiente por el efecto contaminante de la actividad industrial. Como contrapartida a estos servicios adicionales, estos municipios industriales podrán establecer, de conformidad con lo que disponga la legislación de finanzas locales, una tasa específica para el aprovechamiento y utilización especial del dominio público.

La Comunidad Autónoma de Galicia establece asimismo una regulación especial para los regímenes municipales especiales. Esta regulación dedicada a los regímenes municipales especiales se contiene en el Título I, Capítulo V de la Ley 5/1997, de 22 de julio, de Administración Local de Galicia.

Estos regímenes especiales afectan a los municipios turísticos, los histórico-artísticos, los industriales, los pesqueros y los rurales.

En relación a los municipios turísticos, la ley de la Comunidad Autónoma de Galicia, a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad Autónoma de Cataluña, no procede directamente a asignar a los municipios turísticos la obligación de satisfacer determinados servicios municipales adicionales sino que se establece la posibilidad de que estos municipios suscriban...
convenios con la Xunta de Galicia para garantizar de una forma adecuada los servicios más característicos de este tipo de municipios (salubridad e higiene, protección civil y seguridad ciudadana).

Ahora bien, la Ley gallega es consciente de la necesidad de dotar a los municipios turísticos de más recursos financieros en orden a la adecuada prestación de estos servicios, por lo que en su art. 92, concede a éstos la facultad para establecer tributos o recargos específicos que graven la estancia en dichos municipios.

De lo expuesto, se observa que los municipios de determinadas Comunidades Autónomas disponen, en virtud de lo dispuesto en sus respectivos ordenamientos, de la posibilidad de contar con recursos derivados de tributos municipales distintos a los contemplados en la estructura general regulada en la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

3. LA REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS MUNICIPALES EN LA COMUNIDAD FORAL NAVARRA

Las fuentes legales en materia de tributos municipales respecto de la Comunidad Foral de Navarra las encontramos en la Constitución y en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Así, la Constitución en su Disposición Adicional 1ª de la Constitución dispone que: “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

Por su parte, las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se regulan mediante el sistema del Convenio Económico, según dispone la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, en su art. 45.1. El Convenio Económico actualmente vigente es el aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

Además, y en materia de Administración Local, corresponden a Navarra (art. 46.1 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto) las siguientes competencias:

"a) Las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-Ley Paccionado de 4 de noviembre de 1925, y demás disposiciones complementarias."

b) Las que, siendo compatibles con las anteriores, puedan corresponder a las Comunidades Autónomas o a las Provincias, conforme a la legislación básica del Estado."

Por lo tanto, y en virtud del precepto que se ha transcrito, cabe resaltar que en materia de Administración Local la pauta que rige respecto de la potestad legislativa de la Comunidad Foral va a ser el mantenimiento de los derechos originarios de Navarra en esta materia. Así, se desprende de la conexión que se realiza con las competencias ostentadas en virtud de la ley paccionada de 1841 y del Real Decreto-ley Paccionado de 1925.

El Convenio Económico de Navarra contempla la materia referente a las Haciendas Locales en el Capítulo VI de su Título Primero. Este Capítulo está conformado por tres artículos: el art. 42, que contiene un principio general, el art. 43 dedicado a los tributos locales.
y el art. 44 dedicado a la participación de las Entidades Locales de Navarra en los tributos del Estado.

Pues bien, el art. 42 recoge un principio general, que es el contenido en el art. 46.1 de la Ley Orgánica de Reintegración y Mejoramiento del Régimen Foral de Navarra, pero circunscrito ya exclusivamente a la materia de Haciendas Locales. En concreto, el citado art. 42 dispone:

“Corresponden a la Comunidad Foral en materia de Haciendas Locales las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-Ley Paccionado, de 4 de noviembre de 1925, y demás disposiciones complementarias.”

Establecido este principio general, el art. 43 del Convenio Económico está dedicado a la regulación de los tributos locales navarros:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, corresponde a las Haciendas Locales de Navarra la exacción de los siguientes tributos:

a) Los que recaigan sobre bienes inmuebles situos en Navarra.

b) Los que graven el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas, cuando se ejerzan en Navarra, salvo en los supuestos en que el pago del impuesto faculte para el ejercicio de la actividad correspondiente en todo el territorio nacional, en cuyo caso la exacción corresponderá a la Administración de la residencia habitual o del domicilio fiscal, según se trate de persona física o de persona jurídica o ente sin personalidad, respectivamente.

c) Los que graven la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo radique en Navarra.

d) Los que recaigan sobre la realización de obras, construcciones e instalaciones para las que sea exigible la obtención de la correspondiente licencia, cuando las mismas tengan lugar en Navarra.”

Una vez expuesto este bloque normativo general respecto de las haciendas locales navarras, hay que resaltar que la normativa navarra que regula la imposición municipal está constituida por la Ley 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

En concreto, la Ley 2/1995, en su Título II, agrupa a los impuestos municipales navarros en dos bloques:

a) Los impuestos municipales obligatorios: impuestos que todo ayuntamiento navarro debe establecer y exigir. Estos impuestos son la Contribución Territorial (Impuesto sobre Bienes Inmuebles), el Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o de circulación, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o de Plusvalía.

b) Los impuestos municipales voluntarios o facultativos. Esto es, impuestos que los ayuntamientos navarros pueden establecer y exigir, en función de sus necesidades y sus objetivos de política económica: el Impuesto sobre Gastos Suntuarios y el Impuesto sobre Viviendas Desocupadas.

En relación a la estructura impositiva municipal navarra son dos las particularidades que la resaltan y la diferencian de la estructura estatal así como de la estructura impositiva municipal de la CAPV:
- en primer lugar, el carácter obligatorio del ICIO y del IVTNU. En territorio común, así como en la CAPV estos impuestos son facultativos para los Ayuntamientos que los quieran establecer y exigir.
- en segundo lugar, la existencia del Impuesto sobre Viviendas Desocupadas. Este impuesto se configura como facultativo para los Ayuntamientos que lo quieran establecer y exigir, y grava "la tenencia de viviendas radicantes en el término municipal o concejo que tengan la calificación de deshabitadas" (art. 184 de la Ley 2/1995).

4 LA REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS MUNICIPALES EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA VASCA. POSIBILIDAD DE CREACIÓN DE NUEVOS TRIBUTOS MUNICIPALES

1) Fuentes Legales.

Como hemos señalado, las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco se regulan mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico, sistema en el que hay que encuadrar la materia referente a la regulación de los tributos locales.

Ahora bien, además del Concierto Económico, existen otras fuentes legales previas que afectan también a la materia de los tributos locales como son la Constitución y el Estatuto de Autonomía del País Vasco. De esta forma, las fuentes legales principales en materia tributos locales los podemos situar en:

- La Disposición Adicional 1ª de la Constitución: "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía."

- El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, en cuyo Título III se recoge la regulación del contenido del régimen de Concierto Económico.

- El Estatuto de Autonomía del País Vasco, que en su art. 37.2 dispone que "Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico."

- La Disposición Adicional del Estatuto de Autonomía del País Vasco, que establece que "La aceptación del régimen de autonomía que se establece en el presente Estatuto no implica renuncia del Pueblo Vasco a los derechos que como tal le hubieren podido corresponder en virtud de su historia, que podrán ser actualizados de acuerdo con lo que establezca el ordenamiento jurídico."

- La Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que en su Disposición Adicional Tercera dispone: "Las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya, tendrán las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y que en virtud del proceso de actualización general del régimen foral previsto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, se consideran subsistentes, sin perjuicio de las bases a que hace referencia el art. 149.1.18 de la Constitución."
La Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, contempla la regulación de las Haciendas Locales en la Sección 10ª de su Capítulo I.

La redacción de la Sección 10ª actualmente vigente tiene su razón de ser en una de las modificaciones importantes que ha sufrido el Concierto Económico. Dicha modificación vino motivada con ocasión de la promulgación de la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos.

Mediante esta Ley se produjo la adaptación del Concierto Económico a la nueva regulación del sistema tributario de las Entidades Locales instaurado por el Estado con ocasión de la promulgación de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y que está precisamente en vigor en la actualidad.

No obstante, la redacción del art. 44 (Precios Públicos y otros tributos locales), artículo que recoge la facultad de las Instituciones Forales de establecer nuevos tributos locales, es la introducida con la última modificación del Concierto Económico, con ocasión de la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

La estructura de la Sección 10ª (Haciendas Locales) es la siguiente: el art. 41 está dedicado a la regulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el art. 42 a la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas, el art. 43 a la regulación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el art. 44 a la regulación de los precios públicos y otros tributos locales. Por su parte, el art. 45 está dedicado a la regulación de las facultades de tutela financiera respecto de las Entidades Locales Vascas, y el art. 46 a la regulación de las participaciones en favor de las entidades locales vascas en los ingresos por tributos no concertados.

La estructura impositiva municipal actualmente vigente en la CAPV, que ha sido establecida por las instituciones competentes de los tres Territorios Históricos es similar a la adoptada por el Estado. Dicha estructura impositiva municipal fue introducida por las instituciones competentes de los tres Territorios Históricos en el año 1989, mediante la aprobación de las Normas Forales correspondientes.

Así, dicha estructura impositiva municipal pivota sobre tres impuestos de exacción obligatoria (el IBI, el IAE y el IVTM) y sobre dos impuestos de exacción facultativa para los municipios (el ICIU y el IVTNU).

Las facultades de las Instituciones Forales para la regulación de impuestos municipales distintos al IBI, IAE e IVTM hay que encontrarla en el art. 44 (precios públicos y otros tributos locales). Precisamente las Instituciones Forales se han basado en este precepto para la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, si bien dicha regulación es, salvando pequeñas diferencias, similar a la que estos impuestos tienen en territorio común.

Este artículo, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (con efectos desde el día 01-09-1997) dispone lo siguiente:

"En virtud del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la disposición adicional primera de la Constitución, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el
régimen tributario de los demás tributos propios de las Entidades Locales, así como el régimen jurídico aplicable a los precios públicos por parte de dichas Entidades siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

a) Atención a la estructura general establecida para los precios públicos y para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el art. 4^ de que serán de aplicación en esta materia.

b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común, cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.”

2) Análisis del art. 44 del Concierto Económico.

En relación al art. 44 del Concierto Económico que faculta a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para la creación de nuevos tributos locales se pueden destacar los siguientes aspectos:

a) La conexión de esta materia con los derechos históricos.

Así, hay que resaltar el hecho de que el mantenimiento, el establecimiento y la regulación del régimen tributario de los “demás tributos propios” de las Entidades Locales, entraña y tiene su razón de ser dentro del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere en la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

De esta forma, hay un reconocimiento expreso y expícito de que el establecimiento de los demás tributos propios de las Entidades Locales tienen su conexión con los derechos históricos de los Territorios Forales. Estos “tributos propios de las Entidades Locales” son los “…….., demás…..” que se regulan en el Concierto Económico, esto es, tributos distintos del IAE, IVTM e IBI.

b) Sujetos a quienes compete la regulación del régimen tributario local.

En virtud de dicho proceso de actualización de los derechos históricos, los sujetos a quienes compete el mantenimiento, el establecimiento y la regulación de dicho régimen tributario local son las Instituciones competentes de los Territorios Históricos; esto es, las Juntas Generales mediante la aprobación de la Norma Foral reguladora de los tributos en cuestión, y el Consejo de Diputados, mediante la aprobación de los Decretos Forales correspondientes.

c) Posibilidades de regulación de nuevos tributos locales. Límites específicos.

Los límites que se deben observar en el ejercicio de la facultad de la regulación de nuevos tributos locales son, además de los límites generales que se contienen en el Concierto Económico, los límites específicos señalados en las letras a) y b) del art. 44 del Concierto Económico.

Más adelante se analizarán los límites generales que afectan a esta materia. Ahora nos detendremos en el análisis de los límites específicos.

Dentro de estos límites específicos, el primer límite es el deber de atender a la estructura general establecida para el “sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran…..”.

En este punto nos podemos preguntar si la expresión “atender a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común” supone que los Territorios Históricos sólo pueden establecer aquellos tributos que están contemplados en la estructura general de la Hacienda Local vigente en territorio común o, si por el contrario, supone que los
Territorios Históricos tienen la facultad de establecer y regular nuevos y distintos tributos locales siempre y cuando se atienda a dicha estructura general.

Además, cabe hacer otra pregunta acerca del significado de la expresión "estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común". En concreto, cabe preguntarse acerca si esta estructura está conformada solamente por la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, de las Haciendas Locales, o, por el contrario, si también conforma dicha estructura la establecida en virtud de la regulación que expresamente se contemplan en diversos Estatutos de Autonomía de otras Comunidades Autónomas (caso de la Comunidad de Navarra, Comunidad Autónoma de Cataluña, y Comunidad Autónoma de Galicia, que contemplan la posibilidad de nuevos tributos municipales).

La respuesta a esta pregunta es muy importante, ya que si no se reconoce que los tributos creados al amparo de la legislación de otras Comunidades Autónomas conforman dicha "estructura general del sistema tributario local", las Entidades Locales Vascas estarían en peor posición al disponer de menos potenciales recursos financieros que las entidades locales de régimen común.

Pues bien, la respuesta a todas estas preguntas la encontramos en el segundo límite específico que afecta a esta materia, y que se contiene en la letra b) del art. 44 del Concierto Económico. Así, según dicha letra no se podrán establecer "figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco."

De esta forma, se extrae la conclusión de que los Territorios Históricos sí son competentes en orden a la creación de "figuras impositivas" locales (esto es, tributos, tasas o contribuciones especiales) distintas a las contempladas en el régimen común. Aun bien, estas nuevas figuras impositivas deberá ser de naturaleza directa, o bien siendo de naturaleza indirecta, el rendimiento de los mismos no podrá ser objeto de traslación o repercusión fuera del País Vasco.

Esta conclusión inicial, respecto de la potencialidad que concede el art. 44 del Concierto Económico en orden a la creación de nuevos tributos locales distintos a los establecidos en territorio común, se ve reforzada además si acudimos a otro principio que se debe respetar, al estar expresamente reconocido por la legislación. Este principio lo podríamos denominar "nivel de autonomía mínimo de las Corporaciones locales vascas", y está expresamente reconocido en textos normativos tales como el Concierto Económico, la Ley de Bases de Régimen Local y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales:

- La Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que en su art. 45 (Facultades de tutela financiera), dispone: "Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades Locales Vascas inferior al que tengan las de régimen común."

- La Disposición Adicional Segunda, número 6 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, que determina 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, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el art. 115 de la presente Ley y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma.”

- La Disposición Adicional Decimooctava de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que establece una previsión idéntica al precepto anterior de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local.

Por su parte, la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, en su Disposición Adicional Segunda, reconoce el principio de “asignación mínima de recursos financieros” para los municipios vascos.

Así, la Disposición Adicional Segunda de la Ley de los Territorios Históricos dispone que: “1. Las Diputaciones Forales, en el ejercicio de las facultades de tutela financiera, que legalmente les correspondan sobre sus Municipios, deberán garantizar, para el conjunto de los mismos, un nivel de recursos que, en ningún caso, será inferior al que correspondería 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 art. 46 del Concierto Económico.”

De esta forma, y conjugando los preceptos legales anteriores, se puede llegar a la conclusión de que las Entidades Locales Vascas deben tener un nivel de autonomía no inferior al que tengan las entidades locales de régimen común, por lo que se les deberá reconocer la posibilidad de que disfruten de cuantos menos de los mismos tributos locales previstos en el sistema tributario local de régimen común, entendiendo ésta no solo la conformada por la Ley 39/1988 sino también la establecida por la legislación de las distintas Comunidades Autónomas.

d) La regulación de otros tributos locales está sometida a unos límites generales. Normas de armonización.

Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben respetar, a la hora de establecer y regular nuevas figuras impositivas locales, las normas de armonización del art. 4º del Concierto Económico.

Con anterioridad se ha comentado que una de las modificaciones que ha sufrido recientemente el Concierto Económico es la operada con ocasión de la Ley 38/1997, de 4 agosto. Pues bien, mediante esta modificación, una de las materias que sufrió una mayor transformación fue la materia referente a las normas de armonización contenidas en el art. 4 del Concierto Económico, ya que se produjo una reducción importante de estas normas.

Así, a la hora de crear nuevos tributos locales, se deberán respetar los siguientes principios armonizadores:

1) La normativa foral se debe adecuar a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos.

2) Los Territorios Históricos deben mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

3) Los Territorios Históricos deben respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el
territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

4) Los Territorios Históricos utilizarán la misma clasificación de actividades que en territorio común, sin perjuicio de un mayor desglose de la misma.

Con independencia de estos principios armonizadores, hay que aludir también a la situación creada tras la adopción del Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de fecha 18 de enero de 2000, y más en concreto a las bases de cooperación que se establecen entre el País Vasco y el Estado, que también se deben observar en la creación de nuevos tributos locales por parte de los Territorios Históricos.

En concreto, el Acuerdo Tercero del mencionado texto, referente a la actuación futura en las relaciones en materia tributaria entre el País Vasco y el Estado, establece que, sin perjuicio de lo previsto en el Concierto Económico, se considerará adecuada a los principios de armonización fiscal la normativa que se adapte a las siguientes bases de cooperación:

- Las medidas fiscales reguladas por las Instituciones Compententes serán proporcionadas a los objetivos de política económica perseguidos en cada caso.

- Las Administraciones Tributarias representadas en la Comisión Mixta de Cupo se abstendrán de adoptar y proponer medidas fiscales potencialmente perjudiciales para las otras Administraciones.

Por último, hay que aludir también a los principios de coordinación, armonización y colaboración entre los Territorios Históricos y que también se deben observar en orden a la creación de nuevos tributos locales.

A este respecto, hay que señalar que en desarrollo de lo dispuesto en el art. 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, el art. 3 del Concierto Económico, y en desarrollo del art. 14.3 de la Ley 27/1983, se dictó La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

Esta Ley establece, en su art. 2, la previsión de que “las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los territorios históricos, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.”

Además, esta Ley establece los distintos elementos o aspectos de cada impuesto que podrán ser objeto de armonización mediante una ley del Parlamento Vasco.

Si bien este desarrollo y esta labor de armonización de los tributos por parte de una ley del Parlamento Vasco no se ha llevado todavía a la práctica, y por tanto no existe hasta la fecha norma armonizadora aplicable a ningún de los impuestos de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos, lo cierto es que la previsión legal sí existe.

En concreto, y por lo que a los tributos locales se refiere, la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, contiene estos principios de armonización en su art. 7, al disponer que:

“La normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la Ley del Concierto Económico se armonizarán cuando proceda en los siguientes aspectos:

a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos:
1) El ámbito de aplicación.
2) El hecho imponible.
3) El sujeto pasivo.”

202
4) La base imponible.
5) El tipo de gravamen o cuotas de tarifa.
6) El devengo.
b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

En relación a este principio de coordinación llama la atención el hecho de que, solamente es susceptible de armonización la normativa referente a los tributos locales contemplados en el Concierto Económico. En este punto, la expresión ".......se hallen contemplados en el Concierto Económico......." plantea la duda de si son solamente susceptibles de armonización el IBI, el IAE y el IVTM por contar el Concierto Económico con preceptos específicos dirigidos a su regulación o si, por el contrario, también son susceptibles de armonización los demás tributos locales que al amparo del art. 44 del Concierto Económico hayan podido o puedan establecer y regular las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

En este punto, quizás la primera interpretación es la más razonable, ya que los tributos locales contemplados expresamente por el Concierto Económico con un articulado específico para los mismos son el IBI, el IAE y el IVTM.

Además, mantener la segunda interpretación podría dar lugar al planteamiento de problemas técnicos y políticos serios. Piénsese por ejemplo en la situación que se crearía si las Instituciones competentes de uno solo de los tres Territorios Históricos, en solitario, establezcan y regulen un impuesto municipal sin que los restantes Territorios Históricos hagan lo mismo. En esta situación difícilmente se podría armonizar el tributo en cuestión al existir solamente en uno solo de los tres Territorios Históricos.
SECCIÓN 4ª

EL CONCIERTO ECONÓMICO:
LOS ASPECTOS ECONÓMICOS
Y FINANCIEROS
14. UN CAMPO DEL CONCIERTO ECONÓMICO QUE NECESITA UN URGENTE DESARROLLO: EL ÁMBITO FINANCIERO.
POR SANTIAGO LARRAZABAL BASÁÑEZ.

* Santiago Larrazabal Basáñez es Doctor en Derecho, Profesor de Derecho Constitucional y Director del Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto.
** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de diciembre de 2001, ref. 015.376.

1. INTRODUCCIÓN

Ya estamos inmersos en la vorágine de la negociación del nuevo Concierto Económico porque, como es de sobra conocido, la vigencia del actual concluye el próximo 31 de diciembre de 2001. Así que son tiempos de reflexión, de debate, de negociación y, por tanto, éste es el momento de que todos aquellos que compartimos una sentida preocupación por el futuro de nuestro Concierto, nos dirijamos humildemente a quienes tienen la enorme e histórica responsabilidad de negociar el nuevo Concierto y les hagamos llegar algunas sugerencias, por si pudieren serles de alguna ayuda en su difícil labor. Éste, y no otro, es el propósito que me anima al escribir este artículo.

Muchos son los autores que han escrito sobre la renovación del Concierto, dada la relevancia del asunto y lo que nos jugamos en el envite. Hay en todos ellos una coincidencia casi general en relación con aquello que debe ser planteado y reclamado por la delegación vasca en la negociación. Como compendio que resume espléndidamente todos estos asuntos que debieran ser tratados en la presente negociación, he escogido el realizado por una figura tan relevante como José Ramón López Larrinaga, quien como Viceconsejero de Hacienda del Gobierno Vasco en la I Legislatura, entre 1979 y 1983, jugó un papel decisivo en la negociación del actual Concierto.

La Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico “Ad Concordiam”, en el marco del ciclo de conferencias “los Jueves del Concierto”, celebradas en la carpa de la Exposición “Historia eta Sentsazioak: 500 años de Hacienda Foral”, que ella misma organizó, invitó a José Ramón López Larrinaga a impartir una conferencia en relación con este asunto. Precisamente, acaba de aparecer en esta misma publicación, en el número correspondiente al mes de julio, un artículo suyo que reproduce la última parte de aquella magnífica conferencia pronunciada el pasado 29 de marzo.147 En este artículo, el profesor

Larrinaga expone una serie de sugerencias de cara a la negociación del nuevo Concierto, resumiendo de un modo preciso los temas que, como he indicado anteriormente, debieran ser -y seguramente lo serán- de obligado tratamiento en el seno de la negociación en curso. Entre ellos cita, como no, la duración indefinida del Concierto, el reconocimiento expreso del carácter de sistema tributario general de cada uno de los sistemas propios de los Territorios Forales (para evitar de ese modo que sean considerados como subsistemas estatales con las perniciosas consecuencias que de ello se derivarían), los mecanismos de participación de las Haciendas vascas en los órganos comunitarios en los que se adopten decisiones que afecten a sus competencias, las mejoras en el tratamiento jurídico relativo a determinados impuestos, lo que se refiere al acuerdo sobre el régimen económico de la Seguridad Social, etc.

Creo que en su artículo se resumen a la perfección los temas objeto de imprescindible negociación, que han sido expuestos también por otros muchos autores en multitud de artículos, ponencias y colaboraciones. Sin embargo, hay un asunto que me preocupa sobremanera y que está pasando un tanto desapercibido entre los temas "estrella" de la negociación: me refiero al desarrollo del sistema financiero del Concierto Económico. Y me preocupa mucho porque de un tiempo a esta parte, los Tribunales están realizando una preocupante lectura "reductacionista" del Concierto, reconociéndole únicamente contenidos tributarios pero no financieros. Una serie de Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo, acompañadas de un reciente y, a mi juicio, desafortunado Dictamen del Consejo de Estado, vienen insistiendo en este tipo de pronunciamientos, lo que supone, sin duda, ir en contra de la lógica interna del sistema del Concierto y constituye, además, una grave amenaza para la virtualidad futura del mismo.

Por ello, no me canso de repetir cada vez que tengo ocasión de hacerlo, que es esencial introducir en la negociación del Concierto este asunto, de tal manera que se recoja en su texto algún tipo de referencia concreta y expresa a su ámbito financiero, para evitar este tipo de pronunciamientos por parte de quienes niegan al Concierto su virtualidad financiera con el argumento ramplón de que en su texto no hay ninguna regulación expresa en relación con este asunto. Naturalmente, contra esta visión reductacionista del Concierto se alzan las voces de sus defensores que, como es lógico, traen a colación las relevantes Disposiciones Adicionales de determinadas leyes, del propio Concierto, la propia naturaleza financiera de un elemento tan básico del Concierto como es el Cupo, etc... Pero, al parecer, nada de esto es suficiente para quienes nos niegan el "pan y la sal" en este ámbito y, de hecho, la aplicabilidad al ámbito vasco del Proyecto de Ley General de Estabilidad Presupuestaria y del Proyecto de Ley Orgánica complementaria a la anterior, proyectos que se están discutiendo actualmente en las Cortes Generales y cuya regulación, de persistir el Gobierno Central en su actual redacción, supone una grosera violación de nuestra autonomía financiera y del Concierto Económico, ha sido justificada por el Consejo de Estado con el argumento de que, al tratarse de normas relativas al ámbito financiero (y más en concreto, al ámbito presupuestario) y -según esta interpretación que, desgraciadamente para nosotros, se está poniendo de moda últimamente en alguna jurisprudencia y doctrina legal- al tener el Concierto Económico únicamente contenido tributario y no financiero, dichos Proyectos de Ley resultan aplicables al caso vasco y navarro, con algunas especialidades procedimentales que no afectarían a lo sustancial de los mismos.

Este tipo de pronunciamientos, viendo de quien vienen, suponen sencillamente, un obús en la línea de flotación del Concierto y pueden abrir en él una peligrosísima vía de agua.
Sin embargo, y a pesar de la gravedad del asunto, todo esto está pasando bastante desapercibido si se compara con otros asuntos “estrella” de la negociación. Por ello, me gustaría que este artículo fuese una llamada de atención acerca del peligro de no desarrollar el ámbito financiero en el nuevo Concierto que se está negociando ahora, dado el panorama que, en relación con este asunto, presenta la jurisprudencia de los Tribunales y la doctrina legal del Consejo de Estado, panorama que intentaré describir someramente a continuación.

2. La negación de la virtualidad financiera del Concierto Económico

Carlos LAMBARRI y José Luis LARREA148, expertos conocedores del Concierto, ya se refirieron claramente a este tema en 1992: “... Tal y como se deriva de las previsiones del Estatuto, el Concierto Económico se articula básicamente para ordenar las relaciones de orden tributario, incorporando así la concertación de los tributos y el mecanismo compensador del Cupo. No se incorporan en la práctica normas concretas de armonización y colaboración en el ámbito económico o financiero. Como acabamos de ver, la Disposición Adicional Tercera del Concierto recoge el ámbito de potestades que en materia económica-financiera corresponde a los Territorios Históricos, si bien no se incorpora ninguna formulación concreta de armonización entre el País Vasco y el Estado. De ahí que este campo no esté desarrollado en el Concierto Económico actual. Se irata, por otra parte, de una materia que cada vez adquiere mayor relevancia y potencialidad y en la que está todo el camino por andar. Mientras tanto el País Vasco y el Estado tienen la posibilidad de articular reglas concretas de armonización para abordar las cuestiones más conflictivas. Si bien estas reglas pactadas no se incorporan como tal al propio Concierto suponen en la práctica una formulación clara de las reglas de comportamiento para el ejercicio de la potestad económico-financiera.”

Años más tarde, en 1995, volvieron a insistir sobre lo mismo: “… Hemos apuntado dos líneas de reflexión expresa del Concierto: los Tributos y el Cupo. Es cierto que el actual Concierto dedica un desarrollo exhaustivo a estos dos aspectos de la concertación, quizás por razones de orden práctico, pero ello no obsta para que también se expresen, aunque de forma genérica, la existencia de otros ámbitos de actuación por parte de las Instituciones. En este sentido hay que situar el ejercicio global de la actividad financiera del País Vasco y del Estado que no tienen una plasmación concreta de normas de actuación coordinada en materias como el endeudamiento o el ámbito presupuestario-contable. La evolución de las relaciones económicas pone de manifiesto, cada vez con mayor claridad, la necesidad de precisar fórmulas de colaboración también en alguno de estos ámbitos.”149

---

148 LAMBARRI GÓMEZ, Carlos / LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, José Luis, Financiación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Las relaciones entre las Instituciones del País Vasco. Las bases del modelo, Instituto Vasco de Administración Pública, Vitoria-Gasteiz, 1992, pág. 18.
La Reflexión de los Técnicos

El problema se planteó primero con el famoso asunto de los pagarés forales, que fueron emitidos por la Diputación Foral de Bizkaia allá por 1986. En febrero de 1990, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco anuló los Decretos Forales mediante los que se realizó dicha emisión, dando lugar a una sonada polémica. En el asunto quedó zanjado en mayo de ese mismo año mediante un acuerdo que se alcanzó en la Comisión Mixta de Cupo. A este respecto, Carlos LAMBARRI y José Luis LARREA escribieron lo siguiente: "... adquiere especial relevancia el acuerdo alcanzado en la Comisión Mixta de Cupo del 9 de mayo de 1990, aprobando las reglas de armonización de las emisiones de Payarés, y desistiendo la Administración Central del Estado de los recursos que había interpuesto contra las emisiones de pagarés forales. De esta manera se reconoce la potestad de las Diputaciones Forales para articular estos instrumentos financieros y se pactaban unas reglas de armonización de las emisiones de unos y otros. Este acuerdo tiene una consideración especial puesto que supone el ejercicio responsable de la colaboración y coordinación en una materia que no venía concretada en el Concierto, posibilitando así la actuación simultánea de la Hacienda Central y de las Haciendas Forales respecto a las emisiones de pagarés. En este sentido es un camino razonable que permite la agilidad que se deriva de un pacto entre las partes, que no necesita ser refrendado por Ley. Este modelo de actuación puede ser válido para cualquier otra cuestión que se produzca en relación con el ámbito económico y financiero."

Pero el problema se reproducía con las emisiones de Deuda de la Diputación Foral de Bizkaia de 1988. En concreto, la emisión autorizada por el Decreto Foral 63/1988 de 18 de mayo fue recurrida por el Abogado del Estado. En su Sentencia de 21 de octubre de 1991, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estimó el recurso del Abogado del Estado en la parte no desestimada del mismo, anulando el artículo 4º del citado Decreto Foral. La Diputación Foral de Bizkaia recurrió dicha Sentencia al Tribunal Supremo, quien desestimó el recurso en su Sentencia de 10 de noviembre de 1999. A su vez, la Orden Foral 1349/1988 de 14 de junio, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de Bizkaia, que dispuso la emisión de bonos de dicha Diputación Foral, fue también recurrida por el Abogado del Estado. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Sentencia de 4 de noviembre de 1991, estimó el recurso y anuló dicha Orden. La Diputación Foral de Bizkaia recurrió entonces la Sentencia ante el Tribunal Supremo, quien en Sentencia de 24 de noviembre de 1999, desestimó el recurso, confirmando la Sentencia de Instancia.

Lo que resulta especialmente preocupante de estas Sentencias del Tribunal Supremo es la jurisprudencia que sientan y la peligrosísima y reduccionista lectura que hacen del Concierto Económico, afirmando que únicamente tiene virtualidad en el campo tributario, pero no el...

---


151 LAMBARRI GÓMEZ, Carlos / LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, José Luis, Financiación..., op. cit., pág. 18-19.
financiero. En este sentido, fue el Tribunal Constitucional quien “tiró la primera piedra” en su Sentencia 11/1984, de 2 de febrero:

«... Aunque llegásemos a admitir que el régimen de Concierto Económico se extendiese a aspectos no tributarios y, en concreto, a los referentes a la emisión deuda pública –lo cual no se desprende en absoluto del tenor del artículo 41 Estatuto vasco, ni tampoco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del vigente Concierto–...» (f.j. 59).

“Tiró la piedra” y “escondió la mano” al afirmar que, en todo caso, era competencia de los Tribunales ordinarios y no del Tribunal Constitucional decidir si el Concierto abarcaba o no contenidos no sólo tributarios sino también financieros:

«... Tampoco puede ser objeto del presente proceso determinar la extensión de las facultades reconocidas a las Diputaciones Forales de Alava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya por el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, ni si entre tales facultades se incluían las referentes a su endeudamiento, ni tampoco si el régimen de Concierto Económico se extiende, en relación con los Territorios Históricos, a aspectos financieros no tributarios o a la materia concreta de endeudamiento. Son todas ellas cuestiones de mera legalidad, cuyo conocimiento corresponde a la jurisdicción ordinaria» (f.j. 3º).

Precisamente, y eso es lo preocupante, ha sido el Tribunal Supremo quien, en estas Sentencias que acabo de citar, ha retomado esta línea de argumentación:

«NINGÚN PRECEPTO DE LA Ley del Concierto atribuye o reconoce a los Territorios Históricos competencias en materia de deuda pública que hicieran innecesaria la autorización estatal (...) el silencio de la Ley del Concierto a este respecto supone la imposibilidad de que aquéllos utilicen o invoquen dicho instrumento legal como norma de cobertura para el ejercicio de la competencia objeto de litigio. Por ello, aun cuando se aceptara dialécticamente la premisa en que se funda la parte apelante [la Ley del Concierto regula todas las atribuciones de los Territorios Históricos en materia de “hacienda” y no sólo las tributarias], la ausencia en esta Ley de habilitaciones normativas a dichos Territorios para emitir deuda pública sin autorización estatal implica, simplemente, que éstos no pueden ejercer, por sí mismos, aquella atribución con apoyo en la tan citada Ley»
La Reflexión de los Técnicos

(SSTS de 10 de noviembre de 1999, f.j. 4º y de 24 de noviembre de 1999, f.j. 4º).

El asunto se ha complicado aún más. El conflicto no sólo se ha producido en relación con el tema de la Deuda Pública sino que se ha extendido a lo referente a la competencia de los Territorios Históricos para dictar normas forales presupuestarias de las entidades locales vascas. La competencia de los Territorios Históricos en esta materia no había sido nunca discutida hasta ahora, dada la tutela que las Diputaciones vascas habían mantenido sobre los Entes Locales vascos desde el siglo XIX en virtud, precisamente, del régimen derivado del Concierto Económico. Pero también aquí las cosas ya no son lo que eran. Por citar dos ejemplos, el Abogado del Estado recurrió la Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, Presupuestaría de las Entidades Locales, y el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en Sentencia de 15 de julio de 1994, anuló dicha Norma Foral por falta de competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para dictarla. Dicha Sentencia no es firme todavía porque fue recurrida por la Diputación Foral de Bizkaia al Tribunal Supremo. Sin embargo, las perspectivas no son nada halagüeñas, si tenemos en cuenta lo ocurrido con la Norma Foral equivalente de Gipuzkoa. Efectivamente, el Abogado del Estado también recurrió la Norma Foral 4/1991, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, Presupuestaría de las Entidades Locales. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Sentencia de 15 de julio de 1994, anuló dicha Norma Foral alegando también falta de competencia del Territorio Histórico de Gipuzkoa en la materia. Lo más grave de todo es que, recurrida la Sentencia al Tribunal Supremo, éste desestimó el recurso y confirmó la Sentencia de instancia, con lo que podríamos hacernos una idea de lo que puede ocurrir con la Norma Foral de Bizkaia equivalente.

Esta Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 25 de octubre de 1999, insiste en el criterio de la falta de competencia de las Instituciones forales en la materia porque, según el Tribunal, sí bien es clara la competencia que justifica la tutela financiera de los Territorios Históricos sobre los Entes locales vascos, que se deriva del tenor literal del Concierto Económico, no lo es en materia presupuestaria, ya que en el Concierto no aparece expresamente recogida una cláusula similar referida al ámbito financiero. Y así afirma:

«El artículo 149.1.18º de la Constitución consagra la competencia exclusiva del Estado en materia de bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y por ende del que afecta a los Ayuntamientos, formando parte importante de dicho régimen el económico-financiero... Por otra parte la Disposición Adicional Segunda, apartado 6º de la Ley de Bases de Régimen Local no hace otra cosa que recordar 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...", luego si “continuarán conservando”, no puede sostenerse que se introduzca ninguna innovación sobre la situación anterior, regida por el expresamente aludido Concierto Económico, en cuya Ley de aprobación se regulaban solo los aspectos tributarios pero no se recogían normas sobre otras materias económico-financieras de las Entidades Locales (así las de índole presupuestario y contable)» (f.j. 3º).

Hasta ahora, siempre habíamos considerados que el Concierto Económico regulaba todas las relaciones relativas a la Hacienda, tanto en el orden tributario como en el financiero.
¿Cómo negarle virtualidad financiera al Concierto si uno de sus elementos claves es el Cupo, cuya naturaleza financiera es indiscutible? Históricamente, durante la vigencia del Concierto, y en relación con los asuntos que acabamos de tratar, las competencias de las Diputaciones fueron confirmadas en numerosas ocasiones: por la Sentencia del Tribunal Provincial de lo Contencioso-Administrativo de Gipuzkoa de 19 de noviembre de 1896, por las Reales Órdenes de 12 de septiembre de 1853, de 12 de julio de 1886, de 8 de marzo de 1892, de 19 de agosto de 1893; por el Real Decreto de 21 de octubre de 1924 (que adoptó el Estatuto Municipal a las Provincias Vasca) y por la Disposición Transitoria 1ª del Estatuto Provincial, aprobado por Real Decreto de 20 de marzo de 1925. Tras la abolición franquista de los Conciertos Económicos para Bizkaia y Gipuzkoa en 1937, estas facultades fueron de nuevo amparadas en el subsiguiente Concierto alavés y, específicamente, se reconocieron, una vez más, en el Decreto-Ley de 10 de agosto de 1954, que adoptó el título IV de la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950 y el Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 al régimen especial alavés.

Con la democracia, tras la promulgación de la Constitución de 1978, del Estatuto Vasco de 1979 y la restauración del Concierto Económico actualmente vigente de 1981, las especialidades de los Territorios Forales en el ámbito económico-financiero tienen su amparo en la Disposición Adicional Primera de la Constitución ("La Constitución ampara y respetá los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía"). La actualización de esos derechos históricos en el ámbito económico-financiero se realizó a través del artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, que recoge el instrumento más idóneo para realizarlo: el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo. A él se remiten tanto la Disposición Adicional Primera de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas -en adelante, LOFCA- ("El sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía") como la Disposición Adicional 18ª de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales -en adelante- LHL ("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, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma").

La Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local establece en su apartado 5ª: "En materia de Hacienda, las relaciones de los Territorios Históricos con la Administración del Estado se ajustarán a lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco". Por su parte, el apartado 6ª dice: "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 de Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales vascas inferior al que tengan las demás
La Reflexión de los Técnicos

Corporaciones Locales, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 115 de la presente Ley y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma. Finalmente, su apartado nº 10 afirma: «El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y la contabilidad, tesorería y recaudación de las Diputaciones Forales, se organizará libremente por éstas en el marco del Concierto Económico, sin que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 92.3 de la presente Ley».

Por último, el propio Concierto Económico establece en su artículo 45 las facultades de tutela financiera de las Diputaciones Forales sobre las Entidades Locales («Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades locales corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común»). Dichas facultades han sido históricamente desarrolladas por las Diputaciones en el ámbito económico-financiero (que incluye tanto el ámbito financiero como el tributario) y continúan vigentes en función de la Disposición Adicional Tercera del Concierto Económico («Las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya tendrán las facultades que en el orden económico y administrativo les reconociera el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y que, en virtud del proceso de actualización general del régimen foral previsto en la disposición adicional primera de la Constitución, se consideran subsistentes, sin perjuicio de las bases a las que hace referencia el artículo 149.1.18º). Como han escrito Carlos LÁMBARRI y José Luis LARREA152, esta Disposición Adicional Tercera "... se configura como una disposición de cierre del proceso de restablecimiento foral en materia económico-financiera. Tenemos en ella una referencia explícita al ejercicio pleno de la actividad financiera que constituye uno de los aspectos también fundamentales del sistema financiero vasco."

A pesar de todas estas normas que acabo de enunciar, y como ya hemos visto anteriormente, amparándose en la Sentencia del Tribunal Constitucional citada también anteriormente, el Tribunal Supremo en su jurisprudencia más reciente está siguiendo la peligrosa senda de realizar una lectura "reduccionista" y literal del Concierto, que no tiene sentido desde la lógica interna del mismo, ya que ésta exige integrar ambos aspectos. De hecho, "pasando de puntillas" sobre el carácter claramente financiero del cupo (núcleo central del sistema) y con el endeble argumento de que en el Concierto no se dice nada de deuda pública, despreciando además la historia del Concierto (nada lo importan, al parecer, las Disposiciones Adicionales de las Leyes o el respeto a las facultades reconocidas por el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906), el Tribunal Supremo en sus recientes Sentencias de 10 de noviembre de 1999 y de 24 de noviembre de 1999 ha empezado a transitar por ese "peligroso" camino y ha terminado por reaffirmarse en su equivocado rumbo en una Sentencia como la del 25 de octubre de 1999, viendo a decir que en la Ley de aprobación del Concierto se regulan aspectos tributarios pero no otras materias económicas-financieras de las Entidades Locales (como, por ejemplo, las de índole presupuestario y 152 LÁMBARRI GÓMEZ, Carlos / LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, José Luis, El Concierto Económico, op. cit., pág. 18.
contable), anulando con este emblema argumento la Norma Foral 4/1991, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, Presupuestaría de las Entidades Locales, por incompetencia manifiesta, lo que lleva al absurdo de tener que concluir que si, como sostiene el Tribunal, no son los Territorios Históricos los competentes para dictar este tipo de normas, debe hacerlo entonces la Comunidad Autónoma Vasca. Esto es completamente lógico desde el punto de vista de la configuración interna de nuestra Comunidad y del reparto de competencias entre sus Instituciones Comunes y las de sus Territorios Históricos.

Efectivamente, como también han escrito Carlos LÁMBARRI y José Luis LARREA, la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, la conocida L.T.H., establece en el apartado 3.1 de su Disposición Adicional Segunda que los Entes Locales deben aplicar criterios homogéneos a los utilizados por las Instituciones Comunes en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública, en la forma en que determine el Consejo Vasco de Finanzas Públicas. Por ello, las Normas Forales Reguladoras de las Haciendas Locales, incorporan una Disposición Adicional Cuarta que señala el compromiso de dictar estas normas técnicas que sean necesarias, a propuesta del Consejo Vasco de Finanzas Públicas, para regular esta materia. Por su parte, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, en su sesión del 10 de octubre de 1990, aprobó los criterios sobre régimen presupuestario y contabilidad pública de las Entidades Locales, instando a los Territorios Históricos a que se procediera a la elaboración de los oportunos proyectos de Normas Foral, para su presentación y aprobación por las Juntas Generales.

Pues bien, lo que ha hecho el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de octubre es, basándose en esta lectura “reductivista” y “simplista” del Concierto, es anular una de esas Normas Forales (concretamente, la de Gipuzkoa), diciendo, nada menos, que dicho Territorio Histórico no tiene competencia para dictarla, lo que no deja otro remedio que suponer que es la Comunidad Autónoma Vasca la competente para hacerlo. Como se ve, la argumentación va en contra de la lógica interna del sistema vasco y crea nuevos problemas donde no los había, donde todo el mundo tenía claro que era a los Territorios Históricos a los que les correspondía regular estos asuntos, como siempre lo habían hecho desde la existencia del régimen de Concierto Económico.

Pero lo peor estaba por llegar: porque este argumento de que el Concierto sólo tiene contenido tributario y no financiero es el que ha utilizado el Consejo de Estado (y posteriormente, el Gobierno Central apoyándose en el Dictamen emitido por aquél) para intentar defender que, tanto el Proyecto de Ley General de Estabilidad Presupuestaria como el Proyecto de Ley Orgánica complementaria a ésta, son aplicables al País Vasco y que no lesionan su foralidad, cuando es evidente que -de mantenerse los textos de dichos Proyectos tal y como fueron aprobados ayer, día 4 de octubre de 2001 por el Pleno del Congreso de los Diputados- estos resultan totalmente incompatibles con el Concierto, vulnerando groseramente la autonomía financiera de las instituciones vascas.

Insisto una vez más: afirmar que el Concierto sólo tiene contenido tributario pero no financiero, es el único argumento que permite, primero al Consejo de Estado y luego al

---

153 LÁMBARRI GÓMEZ, Carlos / LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, Jose Luis, Financiación de las Instituciones..., op. cit., págs. 78-79.
Gobierno Central, defender la aplicabilidad de ambos Proyectos de ley a las Comunidades Forales. El argumento no se sostiene, pero es el que se utiliza mediante el siguiente sileismo: los Proyectos de Ley de Estabilidad Presupuestaria sólo regulan aspectos financieros; ni el Concierto vasco ni el Convenio navarro regulan aspectos financieros, luego, los Proyectos de Ley son perfectamente aplicables a la Comunidad Autónoma Vasca y a la Comunidad Foral de Navarra. El sileismo es falso pero muy peligroso y supone, en el caso vasco, un torpedo en la línea de flotación del Concierto. Éste es el argumento del Consejo de Estado, recogido en su Dictamen de 19 de enero de 2001. En su parte segunda, epígrafe IV, A.3.ii, el Dictamen defendía sin ambages la aplicabilidad de los proyectos de ley a las Comunidades Forales, sin perjuicio de que, si se nos permite la expresión -para «salvar la cara» y dar la impresión de respetar la especificidad de las mismas-, pidiese al Gobierno que incluyera en su texto algunas especialidades de procedimiento:

«En opinión de este Consejo de Estado, el hecho de que tanto Navarra como el País Vasco tengan garantizado un específico sistema económico fiscal no implica necesariamente que hayan de quedar excluidas del ámbito de aplicación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Ciertamente, los objetivos de estabilidad presupuestaria para cada una de las Comunidades Autónomas que integran el Estado español vendrán determinados, entre otros factores, por los niveles de ingresos correspondientes; pero el hecho de que esos ingresos tengan su origen en uno u otro sistema tributario –el común y los específicos de Navarra y País Vasco– no es circunstancia de la que deba resultar necesariamente la no aplicación a estas dos Comunidades de las exigencias derivadas el principio de estabilidad presupuestaria.

De otra parte, tanto la Ley 12/1981 como la Ley 28/1990 tienen por objeto fundamental articular el específic sistema de ingresos de las Comunidades mencionadas, pero no su régimen presupuestario, que es al que, primordial y precisamente, afectan las previsiones contenidas en el anteproyecto sometido a consulta. De ahí que parezca plenamente justificado que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas prevea expresamente que tanto la Comunidad Autónoma del País Vasco como la Foral de Navarra se regirán, respectivamente, por los tradicionales sistemas de concierto y convenio económico; pero que tal exclusión no parezca posible respecto del ámbito de aplicación de una norma cuya finalidad principal incide en un concreto aspecto del régimen presupuestario."  

\[154\] Los subrayados son míos.
No obstante, a pesar de que es necesario garantizar la aplicación a todas las Comunidades de los principios contenidos en la Ley proyectada, no es posible desconocer las peculiaridades inherentes a los regímenes económicos propios de Navarra y País Vasco, resultado de sendos acuerdos bilaterales entre el Estado y las dos Comunidades. De ahí que, si bien no cabe excluir a tales Comunidades del ámbito de aplicación de la Ley, lo que sí cabría es tomar en consideración la posibilidad de que, en estos dos casos, la fijación de los concretos objetivos de estabilidad presupuestaria se realizase, no en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sino a través de sendas comisiones bilaterales integradas por representantes estatales y de la respectiva Comunidad (que pudieran ser las ya previstas por la legislación aplicable).

Este pronunciamiento del Consejo de Estado, obligó al Gobierno a introducir en el Proyecto de Ley Orgánica una Disposición Final Primera que resulta totalmente insuficiente, olvidando hacerlo, por cierto, en el Proyecto de Ley Ordinaria. Pero este argumento del Consejo de Estado es contradictorio en sí mismo: si los regímenes de Concierto y Convenio no abarcan aspectos presupuestarios sino sólo tributarios y eso es lo que permite que se les aplique los Proyectos de ley citados, que se refieren al ámbito presupuestario, ¿por qué darles a las Comunidades Forales un tratamiento especial en relación con las demás Comunidades Autónomas de régimen común?: ¿por qué reconocer a dichas Comunidades Forales unas peculiaridades inherentes a sus regímenes económico-financieros, que se reflejan en el hecho de que los objetivos de equilibrio presupuestario se establezcan en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera -que es el marco establecido para las Comunidades Autónomas de régimen común- sino en el marco de comisiones bilaterales integradas por representantes del Estado y de dichas Comunidades Forales, si éstas últimas no tienen ninguna especialidad presupuestaria que las distinga de las demás Comunidades Autónomas, ya que sus regímenes de Concierto y Convenio no se refieren al ámbito financiero?

El argumento que utiliza el Consejo de Estado da la impresión de ser la única vía que le queda para poder justificar la aplicación a las Comunidades y Territorios Forales de los proyectos de ley. Pero parece claro que ni el propio Consejo de Estado se cree del todo su «aparato», porque busca una especie de «compensación» recurriendo a las especialidades procedimentales respectivas con la «bilateralidad». La «jugada» está tan clara que hasta el propio Consejo de Estado le traziona el subconsciente cuando en el encabezado de sus reflexiones sobre este asunto que sigue al epígrafe A.3.ii del apartado IV de la Parte segunda del Diccionario, comienza diciendo: «Mención especial merecen los casos de Navarra y el País Vasco, en tanto ambas Comunidades tienen un especial sistema tributario y financiero».
3. CONCLUSIÓN

Todo esto que acabo de exponer no deja de ser muy preocupante para el futuro de nuestro sistema de Concierto Económico, por lo que, para concluir este artículo, me voy a permitir una sugerencia de *lege ferenda*: ya que algunas Sentencias de los más altos Tribunales del Estado y el propio Dictamen del Consejo de Estado, nada menos que el supremo órgano consultivo del Gobierno, no parecen tener demasiada fe ni en la historia, ni en las cláusulas generales, ni en las disposiciones adicionales del Concierto o de otras normas muy importantes (como las de la LOFCA, LHL o la Ley de Bases del Régimen Local), sería muy conveniente que en la próxima renovación del Concierto Económico se intenten introducir referencias normativas concretas a las facultades financieras (no sólo tributarias) derivadas del mismo. Así, aunque nosotros tenemos muy claras las cosas a este respecto, no dejaremos ningún resquicio a argumentos que puedan poner en cuestión la plena efectividad del Concierto.
15. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y SU EFECTO
SOBRE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE LAS
INSTITUCIONES VASCAS Y EL SISTEMA FISCAL VASCO.
POR JOSÉ RAMÓN URRUTIA ELORZA.

** Publicado en la revista Fórum Fisco de Bizkaia correspondiente al mes de julio de 2001, ref. 015.233.

1. INTRODUCCIÓN
El Concierto Económico, como sistema foral tradicional de regulación de las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco, constituye en estos momentos, una de las bases fundamentales del autogobierno de Euskadi.

Analizar prospectivamente el horizonte y las nuevas circunstancias en un mundo tan cambiante es un tema altamente complicado y difícil, por ello vamos a intentar destacar lo que está significando el Concierto Económico en la economía del País Vasco y más en concreto en el Sector Público vasco y en las tres Administraciones Forales de las Diputaciones de Alava, Bizkaia y Gipuzkoa.

La importancia del Concierto Económico para la sociedad vasca y para los agentes económicos que en ella llevan a cabo su actividad de cualquier tipo que fuera, tal vez se pueda comprender mucho mejor, si analizamos de forma tanto exhaustiva lo que representa para todas las administraciones de la Comunidad Autónoma, la existencia del Concierto Económico en cuanto a recaudación y dentro de la misma la ejecución presupuestaria desde el punto de vista de ingresos y gastos en los últimos ejercicios económicos.

SECTOR PÚBLICO VASCO. PRESUPUESTO DEL EJERCICIO 2000
El sector público vasco está compuesto por la Administración General o Administración de la Comunidad Autónoma Vasca y por la Administración Institucional de la Comunidad Autónoma de Euskadi, subdividida a su vez en Organismos Autónomos Administrativos y por los diversos Entes Institucionales regidos por el derecho privado. Tomando como fuente de información los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, los presupuestos consolidados del sector público de la C.A.P.V. han sido los siguientes.
La Reflexión de los Técnicos

cu en millones de pesetas

<table>
<thead>
<tr>
<th>SECTOR PÚBLICO Y SUS COMPONENTES</th>
<th>1998</th>
<th>2000</th>
<th>%Δ</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>ADMINISTRACIÓN GENERAL C.A.P.V.</td>
<td>736.147.</td>
<td>860.841.</td>
<td>17%</td>
</tr>
<tr>
<td>ORGANISMOS AUTÓNOMOS ADMINISTRATIVOS</td>
<td>9.799.</td>
<td>10.993.</td>
<td>12%</td>
</tr>
<tr>
<td>ENTES INSTITUCIONALES</td>
<td>262.338.</td>
<td>292.181.</td>
<td>11%</td>
</tr>
<tr>
<td>AJUSTES CONSOLIDACIÓN</td>
<td>(207.613.)</td>
<td>(233.621.)</td>
<td>(13%)</td>
</tr>
<tr>
<td>TOTAL</td>
<td><strong>800.671.</strong></td>
<td><strong>930.394.</strong></td>
<td><strong>16%</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

El presupuesto consolidado del sector público de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el ejercicio 2000, ascendió a una cuantía de 930.394.- millones de pesetas con un crecimiento de un 16%.

Los objetivos que se perseguían con estas cuantías presupuestadas y aprobadas fueron los siguientes:

1. Que la política presupuestaria de la Comunidad Autónoma del País Vasco, soportada por la existencia del Concierto Económico, continuara jugando un papel clave en la orientación de la política económica determinada por el Gobierno Vasco, con la colaboración de las Diputaciones Forales y los ayuntamientos, según las competencias asignadas a cada uno de ellos, pero con la exigencia en cada institución de una estabilidad y un rigor presupuestario.

2. La potenciación de la cobertura de las necesidades de carácter social a través de los recursos destinados por las Instituciones vascas a garantizar una efectiva igualdad de oportunidades, la cohesión social y la redistribución de la riqueza.

3. Una vigorización de las reformas estructurales mediante nuevas políticas en materia de infraestructuras económicas y sociales, y de promoción económica e individual, para favorecer el equilibrio y la cohesión territorial.

4. Nuevas políticas públicas de fomento del empleo y de la formación, con planes específicos para la generación de nuevos puestos de trabajo, al objeto de reducir la tasa de desempleo de la C.A.P.V.

5. La promoción de un Plan para la adaptación a la sociedad de la información, al objeto de que toda la ciudadanía vasca conozca con las nuevas formas de información.

Del presupuesto total del sector público, el Gobierno Vasco como tal con refrendo del Parlamento de Vitoria, presupuestó gastar 860.841.- millones de pesetas, destinando por orden de importancia las siguientes partidas:
<table>
<thead>
<tr>
<th>Sanidad</th>
<th>2000</th>
<th>% s/total</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sanidad</td>
<td>269.345.-</td>
<td>31%</td>
</tr>
<tr>
<td>Educación, Universidades, Investigación</td>
<td>232.426.-</td>
<td>27%</td>
</tr>
<tr>
<td>Amortización y Pago de intereses de la Deuda Pública</td>
<td>74.945.-</td>
<td>8.7%</td>
</tr>
<tr>
<td>Interior</td>
<td>65.487,5</td>
<td>7,6%</td>
</tr>
<tr>
<td>Justicia, Trabajo y Seguridad Social</td>
<td>39.602,2</td>
<td>4,6%</td>
</tr>
<tr>
<td>Industria, Comercio, Turismo</td>
<td>35.929,9</td>
<td>4,2%</td>
</tr>
<tr>
<td>Transportes y Obras Públicas</td>
<td>33.601,2</td>
<td>3,9%</td>
</tr>
<tr>
<td>Cultura</td>
<td>25.364,1</td>
<td>2,9%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Para poder atender estos gastos, los ingresos de cuantía igual a los gastos 860.841.- millones de pesetas, procedieron fundamentalmente:

1. De las aportaciones de las Diputaciones Forales, que en virtud del Concierto Económico tienen la capacidad de recaudar los impuestos a los ciudadanos vascos. Las aportaciones de las Haciendas Forales tienen su justificación en la ley 6/1996 de 31 de octubre, que determina la metodología, procedimiento y cálculo de las aportaciones para el quinquenio 1997/2001. En el año 2002, el Consejo Vasco de Finanzas tendrá que proponer una nueva ley de aportaciones.

La contribución realizada por las Haciendas Forales en el año 2000 al presupuesto del año fue de 786.648.-millones, con el reparto siguiente:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Bizkaia</th>
<th>51,3%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Gipuzkoa</td>
<td>32,7%</td>
</tr>
<tr>
<td>Alava</td>
<td>16%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

2. De los ingresos propios de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco 12.208.-millones.

3. De las contribuciones o aportaciones procedentes de Fondos Europeos (Feder, Feoga-Garantía y Feoga-Orientación) o de la Seguridad Social. En total 22.053.-millones de pesetas.

4. Del endeudamiento propio, a través de la emisión de la Deuda Pública que sirve fundamentalmente para financiar operaciones de capital (inversiones reales o transferencias o subvenciones de capital). La cuantía ha sido de 39.933.-millones de pesetas.

Los presupuestos de los Organismos Autónomos Administrativos (HABE, IVAP, EUSTAT, EMAKUNDE, IVEF, APPV y OSALAN) y de los Entes y Sociedades Públicas (OSAKIDETZA, EVE, SPRI, EUSKAL IR RATI TELEBISTA, EUSKOTRENBIEDA, EJIE, IHOBE, ORQUESTA DE EUSKADI, ETC.) para el año 2000 alcanzan una cuantía total de 303.174.-millones de pesetas. La financiación de estos gastos, se realizó mediante fondos del presupuesto de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Gobierno Vasco) y fondos ajenos en una cuantía aproximada de 75.000.- millones de pesetas.
LAS ADMINISTRACIONES FORALES - PRESUPUESTOS DE 2000

Por el Concierto Económico se les reconoce a las Haciendas Forales de los Territorios Históricos capacidad plena para establecer, mantener y regular el régimen fiscal de carácter general, equiparable al del Estado español, al de Navarra y al del resto de los estados miembros de la Unión Europea.

Con la capacidad normativa actual y con el nivel impositivo de cada uno de los impuestos, el presupuesto de ingresos de cada uno de los Territorios Históricos contempla la cuantía total recaudada en el ejercicio según clasificación de impuestos. Tomando como fuente de información los presupuestos de las Diputaciones Forales, los datos para los años 1999 y 2000 son los siguientes:

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>1.999</th>
<th>2000</th>
<th>%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>IMPUESTOS DIRECTOS</td>
<td>532.822.-</td>
<td>568.973.-</td>
<td>6,8%</td>
</tr>
<tr>
<td>IMPUESTOS INDIRECTOS</td>
<td>596.547.-</td>
<td>681.155.-</td>
<td>14,2%</td>
</tr>
<tr>
<td>TASAS Y OTROS INGRESOS</td>
<td>18.436.-</td>
<td>20.239.-</td>
<td>9,8%</td>
</tr>
<tr>
<td>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</td>
<td>27.745.-</td>
<td>16.068.-</td>
<td>-42,1%</td>
</tr>
<tr>
<td>INGRESOS PATRIMoniales</td>
<td>2.810.-</td>
<td>2.182.-</td>
<td>-22,7%</td>
</tr>
<tr>
<td>ENAJENACIÓN INVERSIONES REALES</td>
<td>742.-</td>
<td>2.870.-</td>
<td>286,6%</td>
</tr>
<tr>
<td>TRANSFERENCIA DE CAPITAL</td>
<td>8.633.-</td>
<td>10.668.-</td>
<td>23,6%</td>
</tr>
<tr>
<td>VARIACIÓN ACTIVOS FINANCIEROS</td>
<td>1.431.-</td>
<td>3.039.-</td>
<td>112,4%</td>
</tr>
<tr>
<td>VARIACIÓN PASIVOS FINANCIEROS</td>
<td>13.427.-</td>
<td>14.667.-</td>
<td>9,3%</td>
</tr>
<tr>
<td>TOTAL</td>
<td>1.202.593.-</td>
<td>1.319.861.-</td>
<td>9,8%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Analizando con más detalle los datos anteriores, se pueden sacar varias conclusiones:

1. La imposición indirecta va adquiriendo mayor peso específico sobre el total recaudado, y supera a la imposición directa.
2. Por territorios es Bizkaia el que presenta mayor volumen de recaudación 663.733.- millones de pesetas, seguido de Gipuzkoa y Alava con 435.927 y 220.201.-millones de pesetas, todo ello referido al ejercicio 2000.
3. Que el crecimiento del total recaudado es casi un 10% siendo los impuestos indirectos y el IVA en especial el que alcanza cotas importantes 14,7%.
4. El peso creciente de la recaudación directa e indirecta en el total de ingresos, de forma tal que si en 1999 este porcentaje era del 93,9% en el 2000 se posiciona en el 94,7%.
5. En los tres Territorios Históricos se comprueba que la estructura de ingresos es muy parecida y casi la totalidad se refiere a ingresos de orden impositivo. En Alava el 93,7%, en Gipuzkoa un 95,2% y en Bizkaia un 94,7%.
6. En el presupuesto del año 2000, destaca el fuerte incremento estimado en las enajenaciones de inversiones reales sobre todo en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, al igual
que el crecimiento previsto en la variación de activos financieros y especialmente en Alava, que hacen que se espere un crecimiento del 112%.

7. De cara a la próxima negociación del Concierto Económico, y a la hora de revisar y/o ampliar la capacidad normativa de los impuestos, habrá que analizar la pérdida del poder recaudatorio en aquellos tributos en los cuales el País Vasco tiene capacidad plena y concertada, y la importancia que van adquiriendo los impuestos en los cuales se carece de la misma, o está totalmente reducida.

8. Así mismo, habrá que completar, en lo posible, la recaudación de aquellos ingresos fiscales no concertados.

Los ingresos fiscales asociados a competencias no asumidas, sólo podrían ser recaudados por el País Vasco en la medida que asumiera las competencias correspondientes. Un ingreso fiscal no concertado es el referido a las cotizaciones sociales. Las cotizaciones sociales a la Seguridad Social, son impuestos que sirven para financiar las pensiones, el desempleo, parte de la sanidad o asistencia farmacéutica, y algunos servicios sociales. Al recaudarse este impuesto por la Tesorería General de la Seguridad Social, ésta transfería aquella parte de las cotizaciones que se dedica a la cobertura sanitaria de los residentes en el País Vasco. Mientras no se transfiera la gestión del régimen económico de la Seguridad Social a la Comunidad Autónoma del País Vasco, el ingreso de las cotizaciones tanto de las empresas como de los trabajadores no formará parte del cómputo de ingresos propios.

**LA SEGURIDAD SOCIAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA VASCA**

<table>
<thead>
<tr>
<th>N° COTIZANTES EN EL PAÍS VASCO</th>
<th>1999</th>
<th>2000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>N° PENSIONISTAS EN EL PAÍS VASCO</td>
<td>418,600.-</td>
<td>426,637.-</td>
</tr>
<tr>
<td>• N° Pensionistas por Invalidez</td>
<td>42,400.-</td>
<td>41,198.-</td>
</tr>
<tr>
<td>• N° Pensionistas por Jubilación</td>
<td>246,500.-</td>
<td>251,976.-</td>
</tr>
<tr>
<td>• N° Pensionistas por Viudedad</td>
<td>112,900.-</td>
<td>115,920.-</td>
</tr>
<tr>
<td>• N° Pensionistas por Orfandad</td>
<td>16,800.-</td>
<td>13,633.-</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>PENSIÓN MEDIA PAÍS VASCO</th>
<th>93,500.-Pts./mes</th>
<th>98,920.-Pts./mes</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Pensión media por Invalidez</td>
<td>112,200.-Pts./mes</td>
<td>118,503.-Pts./mes</td>
</tr>
<tr>
<td>• Pensión media por Jubilación</td>
<td>109,200.-Pts./mes</td>
<td>115,839.-Pts./mes</td>
</tr>
<tr>
<td>• Pensión media por Viudedad</td>
<td>60,300.-Pts./mes</td>
<td>63,902.-Pts./mes</td>
</tr>
<tr>
<td>• Pensión media por Orfandad</td>
<td>39,100.-Pts./mes</td>
<td>39,894.-Pts./mes</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>PENSIÓN MEDIA ESPAÑA</th>
<th>74,300.-Pts./mes</th>
<th>81,891.-Pts./mes</th>
</tr>
</thead>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>N° COTIZANTES POR PENSIONISTA EN EL PAÍS VASCO</th>
<th>1.89</th>
<th>1.93</th>
</tr>
</thead>
</table>

| CUANTÍA DE LAS PENSIONES ATENDIDAS EN EL PAÍS VASCO | 547,947.-Mill.pts. | 590,841.-Mill.pts. |

FUENTES DE INFORMACIÓN: DIRECCIÓN DE TRABAJO Y S.SOCIAL DEL GOBIERNO VASCO. ELABORACIÓN PROPIA.
Desconocemos la recaudación por cotizaciones sociales en el País Vasco, pero sí podemos conocer estimativamente la cuantía de las prestaciones atendidas a los pensionistas residentes en los tres Territorios Históricos. Si estimamos que el sistema es casi equilibrado en su financiación, la cuantía de las cotizaciones sociales se acercaría a un 45% de lo recaudado por las Haciendas Forales en virtud del Concierto Económico, es decir aproximadamente 0,65 billones de pesetas, un 10% del P.I.B. del País Vasco en el año 2000.

Para conocer la cuantía total de los recursos de la Seguridad Social en la Comunidad Autónoma Vasca, además de las cotizaciones sociales recaudadas por la Tesorería General de la Seguridad Social, habría que añadir las transferencias recibidas para atender los gastos de la asistencia sanitaria (minoración vía Cupo), las utilizadas para cubrir las pensiones no contributivas, (minoración vía Cupo) las prestaciones no contributivas (hijos a cargo), ayudas a jubilaciones anticipadas, aportaciones a sostenimiento de servicios comunes, cuotas del reaseguro de accidentes de trabajo, etc. Cuya estimación a datos del ejercicio económico del año 1999, podría alcanzar los 0,3 billones de pesetas, aproximadamente como el 50% de las cotizaciones sociales ingresadas.

¿A QUÉ DEDICAN LAS HACIENDAS FORALES LOS INGRESOS RECAUADOS?

Los presupuestos de gastos de las Diputaciones Forales de siempre están comprometidos con el desarrollo económico y social de los Territorios respectivos. En los últimos ejercicios se está apreciando una muy notable disciplina y control del gasto corriente para poder dedicarlo a operaciones más productivas relacionadas con la mejora del tejido industrial, la innovación tecnológica y el impulso de la inversión pública. En los presupuestos de gastos del año 2000 se contempla un programa con las partidas correspondientes que hacen referencia al Acuerdo Institucional para el Empleo y para la Convergencia Real aprobado por el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales.

Si revisamos el gasto de las Diputaciones Forales según destino del mismo para la consecución de los objetivos socio-económicos en los dos últimos ejercicios, tomados de los presupuestos generales de los tres Territorios Históricos, los importes quedan según cuadro:

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>1.999</th>
<th>2.000</th>
<th>% de Variación</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>TRANSFERENCIAS SECTOR PÚBLICO</td>
<td>972.452,-</td>
<td>1.074.002,-</td>
<td>10,4%</td>
</tr>
<tr>
<td>PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER ECONÓMICO</td>
<td>65.244,-</td>
<td>75.510,-</td>
<td>15,7%</td>
</tr>
<tr>
<td>PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL</td>
<td>43.973,-</td>
<td>51.914,-</td>
<td>18,1%</td>
</tr>
<tr>
<td>SERVICIOS DE CARÁCTER GENERAL</td>
<td>35.782,-</td>
<td>40.752,-</td>
<td>13,9%</td>
</tr>
<tr>
<td>PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER SOCIAL</td>
<td>24.290,-</td>
<td>27.727,-</td>
<td>14,2%</td>
</tr>
<tr>
<td>REGULACIÓN ECONÓMICA DE CARÁCTER GENERAL</td>
<td>12.797,-</td>
<td>13.017,-</td>
<td>1,7%</td>
</tr>
<tr>
<td>REGULACIÓN ECONÓMICA DE SECTORES PRODUCTIVOS</td>
<td>8.361.-</td>
<td>10.643.-</td>
<td>27,3%</td>
</tr>
<tr>
<td>PROTECCIÓN CIVIL Y SEGURIDAD CIUDADANA</td>
<td>4.128.-</td>
<td>4.337.-</td>
<td>5,1%</td>
</tr>
<tr>
<td>DEUDA PÚBLICA</td>
<td>35.566.-</td>
<td>21.959.-</td>
<td>-38,3%</td>
</tr>
<tr>
<td>TOTAL</td>
<td>1.202.593.-</td>
<td>1.319.861.-</td>
<td>9,8%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Del cálculo de gastos previstos para el año 2000 por las Administraciones Forales que alcanza la cifra de 1.319.861 millones de pesetas, únicamente 245.859 millones, corresponden a actividades o funciones a desarrollar por las Diputaciones Forales, ya que los 1.074.002 millones (el 81,4% del gasto presentado) han hecho frente a los compromisos para atender el Cupo al Estado (144.000 millones de pesetas), a las aportaciones al Gobierno Vasco para la financiación de su presupuesto y a los fondos destinados a atender las necesidades financieras de los ayuntamientos. De esta forma los presupuestos propios se han incrementado en menor cuantía que los compromisos institucionales.

Si analizáramos el presupuesto de gastos propio de las Diputaciones Forales para el año 2000, podemos sacar las siguientes conclusiones:

1. No ponderan en igual porcentaje en los tres Territorios ni la incidencia social, ni la económica, ni la de carácter general seguida por la política del gasto.

2. Se aprecia una reducción importante en los capítulos de gastos de bienes corrientes y servicios y de gastos financieros, así como un crecimiento importante casi un 24% en inversiones reales, sobre todo en Álava y Gipuzkoa. Destaca también el incremento correspondiente a transferencias de capital un 10%.

3. Existe una concentración de recursos públicos destinados a la producción de bienes públicos de carácter económico, a la protección y promoción social y a los servicios de carácter general.

4. El gasto destinado a la amortización de la deuda pública existente significa casi un 9% del total presupuestario, aunque disminuyendo de forma importante su cuantía con respecto al año anterior (38%). Bizkaia y Gipuzkoa, Territorios más endeudados, están liberando recursos anteriormente destinados a este concepto, para utilizarlos en otros objetivos económicos y sociales. Así por ejemplo la Diputación de Bizkaia destina del gasto hacia el servicio de la deuda pública el 12,5%.

5. El gasto de carácter social representa un porcentaje superior en los presupuestos de la Diputación de Álava 18,2% que en los de Bizkaia y Gipuzkoa, 10,1% y 9,3% respectivamente.

6. La Diputación Foral de Gipuzkoa dedica una parte importante del gasto propio hacia la producción de bienes públicos de carácter económico 40%, mientras que Álava y Bizkaia sólo dedican el 27% y 25% respectivamente.

7. Los gastos de personal han tenido un crecimiento en el año 2000 de un 3,7% aunque su ponderación en el total presupuestado ha disminuido pasando del 2,9% en 1999 al 2,7% en el 2000.
CUADRO MACROECONÓMICO REFERIDO AL PAÍS VASCO Y SU RELACIÓN CON EL CONCIERTO ECONÓMICO

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>AÑO 1999</th>
<th>AÑO 2000</th>
<th>VARIACIÓN</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>P.I.B. (en billones de pts.)</strong></td>
<td>6,024</td>
<td>6,53</td>
<td>8,4%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>POBLACIÓN TOTAL</strong></td>
<td>2,118,000.-</td>
<td>2,100,441.-</td>
<td>-0,8%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>POBLACIÓN EMPLEADA</strong></td>
<td>826,000.-</td>
<td>834,000.-</td>
<td>1%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>RECAUDACIÓN H.FORALES (en billones de pts.)</strong></td>
<td>1,222</td>
<td>1,337</td>
<td>9,4%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>RECAUDACIÓN S/P.I.B.</strong></td>
<td>20,29%</td>
<td>20,54%</td>
<td>----</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>RECAUDACIÓN PER CAPITA S/POBLACIÓN TOTAL (en millones de pts.)</strong></td>
<td>0,577</td>
<td>0,636</td>
<td>10,22%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>RECAUDACIÓN PER CAPITA S/POBLACIÓN EMPLEADA (en millones de pts.)</strong></td>
<td>1,479</td>
<td>1,603</td>
<td>8,38%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>P.I.B. PER CAPITA S/POBLACIÓN TOTAL (en millones de pts.)</strong></td>
<td>2,844</td>
<td>3,100</td>
<td>9%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>P.I.B. PER CAPITA S/POBLACIÓN EMPLEADA (en millones de pts.)</strong></td>
<td>7,293</td>
<td>7,806</td>
<td>7,03%</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>ÍNDICE DE CONVERGENCIA CON EUROPA</strong></td>
<td>92,60%</td>
<td>N.D.</td>
<td>----</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>ÍNDICE DE CONVERGENCIA CON EL ESTADO ESPAÑOL</strong></td>
<td>111,40%</td>
<td>N.D.</td>
<td>----</td>
</tr>
</tbody>
</table>

FUENTES DE INFORMACIÓN
- ESTUDIO FUNDACIÓN BBVA
- EUSTAT-INSTITUTO VASCO DE ESTADÍSTICA
- HACIENDAS FORALES DE LOS TRES TERRITORIOS HISTÓRICOS.
- ELABORACIÓN PROPIA.

A modo de conclusión el cuadro macroeconómico, intenta reflejar el efecto que tanto sobre el Producto Interior Bruto, como sobre el nivel de integración de la sociedad vasca en Europa y en el Estado, tiene el Concierto Económico.
SISTEMA FISCAL VASCO

Al objeto de profundizar en la importancia del Concierto Económico y conocer un poco más en qué se basa la posibilidad recaudatoria actual que tienen nuestras Haciendas Forales, así como la aplicación de la capacidad normativa y el efecto que ello genera sobre la presión fiscal soportada por los ciudadanos vascos, sería interesante analizar el sistema fiscal actual de los Territorios Forales que el Concierto Económico, a punto de finalizar, concede.

A) IMPUESTOS CONCERTADOS Y NO CONCERTADOS

En el sistema fiscal vasco actual son impuestos concertados aquellos que pasan a ser propios de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Como comprobaremos posteriormente, la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene concertada la práctica totalidad de los impuestos. De la estructura de impuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco están concertados los Impuestos Directos (IRPF, Patrimonio, Sociedades, Sucesiones, etc.), los Indirectos (IVA, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Seguros, los especiales y otros) y las tasas (de juego y otras).

Actualmente son ingresos fiscales no concertados los siguientes:

1. IMPUESTOS
   - Renta de aduanas
   - Retenciones de funcionarios y empleados del Estado.
   - Retenciones de capital de activos financieros emitidos por el Estado o por las otras Comunidades Autónomas.
   - Monopolios fiscales.

2. TRIBUTOS
   Tasas, precios y otros ingresos de servicios no asumidos por la C.A.P.V.

3. LAS COTIZACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

B) CAPACIDAD DE RECAUDACIÓN: ¿QUÉN RECAUDA?

De los impuestos existentes es fundamental saber quién los percibe, es decir, quién es el recaudador de los tributos pagados por los residentes en el País Vasco, bien las Haciendas Forales o el Estado.

La Administración Central recauda la renta de aduanas y las retenciones a funcionarios y las retenciones sobre los activos financieros emitidos por el Estado y las Comunidades Autónomas de Régimen Común. Así mismo también lo hace con determinados ingresos por servicios públicos que no son competencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y con las cotizaciones de la Seguridad Social. La recaudación del resto de impuestos la realizan las Haciendas Forales de los Territorios Históricos.

De esta forma, con el Concierto Económico vigente, salvo el tema referido a las cotizaciones a la Seguridad Social, y algunos detalles comentados anteriormente, el proceso de concertación de impuestos está prácticamente concluido, y por tanto la mayoría de los impuestos son recaudados por las Haciendas Forales de los Territorios Históricos.
C) CAPACIDAD NORMATIVA

Además de la capacidad de recaudación, en todo sistema fiscal es fundamental conocer la capacidad normativa o la autonomía normativa a la hora de establecer y regular las Normas Forales.

La autonomía normativa, permite que las Haciendas Forales en sus Territorios puedan regular, establecer y especificar en cada impuesto, tipos, procedimientos y aspectos diferentes a los de los otros Territorios Históricos y al Territorio común y Navarra.

La concertación o coordinación impositiva dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco, es una tarea que compete al Organo de Coordinación Tributaria de Euskadi creado por ley 3/1989, cuyo objetivo es lograr la efectiva coordinación y armonización de las regulaciones fiscales dentro del País Vasco.

Esta autonomía normativa deberá respetar lo determinado en el artículo 4 del Concierto Económico, de tal forma que las Normas Forales de cada Territorio Histórico:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a la terminología y a los conceptos, sin perjuicio de las particularidades establecidas en el Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el Estado.

c) Respetarán y formalizarán la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo en las competencias empresariales ni en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades económicas, comerciales, de servicios, etc, que en territorio común.

Tras la reforma llevada a cabo en el Concierto Económico de fecha 27 de mayo de 1997, la capacidad normativa de las Haciendas Forales es prácticamente total en los impuestos directos, con las excepciones siguientes:

a) Se deben mantener las retenciones de capital que establezca el Estado.

b) La tributación de no residentes está regulada por el Estado excepto las empresas no residentes que tributen en exclusiva en el País Vasco u operen mediante un establecimiento permanente y realicen más del 25% de sus operaciones en el País Vasco.

1. IMPUESTOS DIRECTOS

Impuesto Renta Personas Físicas

Capacidad normativa total, excepto; 1: Retenciones de capital.

2: Tributación no residentes.

Impuesto sobre el Patrimonio

Capacidad normativa total.

Impuesto sobre Sociedades

Capacidad normativa total para empresas que tributen en su totalidad en el País Vasco. No hay autonomía para las empresas que tributen en cifras relativa.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Capacidad normativa total.

Con respecto a los Impuestos Indirectos, las Haciendas Forales no tienen capacidad normativa, excepto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos...
Jurídicos Documentados. En estos impuestos los Territorios Históricos tienen capacidad recaudatoria y pueden fijar los modelos y documentos a llenar, así como los trámites administrativos y los plazos en que se ha de proceder a su ingreso por parte de los administrados.

2. IMPUESTOS INDIRECTOS Y TASAS
IVA - No existe autonomía normativa.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
Capacidad normativa total excepto en operaciones societarias y letras de cambio y documentos equivalentes.
Primas de Seguros
No existe capacidad normativa.
Impuestos Especiales.
No existe capacidad normativa.
Tasas de Juego
Capacidad normativa total, excepto en fijar el hecho imponible y el sujeto pasivo.

SUGERENCIAS DE CARA AL PRÓXIMO CONCIERTO ECONÓMICO
El Concierto Económico constituye históricamente, la base sobre la que sucesivamente se han venido planteando y articulando las relaciones económicas y financieras de los Territorios Históricos Vascos con el Estado. El Concierto Económico representa un pacto político entre la Administración vasca y la española, amparado en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Por este pacto se le reconoce a las Haciendas Forales de los Territorios Históricos capacidad plena para establecer, mantener y regular el régimen fiscal de carácter general, equiparable al del Estado Español, al de Navarra y al del resto de los estados miembros de la Unión Europea.

El origen del Concierto Económico fue el reconocimiento de unos derechos históricos anteriores suprimidos tras la abolición de los Fueros en el año 1876 y la solución política pactada que se encontró en aquel momento. En virtud de aquel acuerdo se consagraba la obligación de las provincias vascas de contribuir a las cargas del Estado, pero al mismo tiempo, el régimen del Concierto concedía una amplia autonomía fiscal que permitía a su vez una amplia autonomía administrativa y financiera.

La necesidad imperiosa e ineludible de mantener el autogobierno fiscal de manera adecuada y respetuosa con el ordenamiento comunitario, y con el modelo institucional actual, exige por parte de las autoridades y toda la sociedad vasca un decidido apoyo e impulso para adaptar, modernizar y hasta cambiar lo posible, según las nuevas tendencias fiscales europeas, nuestro Concierto Económico, dentro del necesario proceso de armonización fiscal que se debe desarrollar a nivel global en el ámbito europeo.

El futuro determinará, según el marco institucional que el pueblo vasco decida libremente, el modelo propio de régimen fiscal y financiero, mientras tanto debemos impulsar y procurar por todos los medios, tanto políticos como sociales y económicos.
La Reflexión de los Técnicos

1) Que a nuestro régimen fiscal, con más de un centenar de años de vida, se le reconozca idéntico trato y rango que a cualquiera de los otros regímenes fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea.

2) Que se dé por supuesto que a nivel de Estado existen dos regímenes: los concertados y el común, en materia fiscal.

3) Que la nueva situación creada con la entrada en la Unión Europea, el moderno entorno de la "globalización" y el fenómeno de la "nueva economía" con lo que puede llevar de deslocalización de personas, actividades, capitales, domicilios fiscales y hechos imponibles, obliga a tener en cuenta nuevos elementos en el próximo Concierto Económico.

4) Que sea necesario que los representantes de la Comunidad Autónoma vasca tengan la debida participación en los Órganos Europeos, al objeto de negociar y defender cualquier aspecto relacionado con la nueva fiscalidad o la futura armonización fiscal que pueda afectar al Concierto Económico.

5) Que las Normas Forales, emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, tengan la consideración de normativa general, dentro de la Unión Europea, al objeto de que las mismas no fueran consideradas como ayudas de carácter regional, impidiendo la "judicialización" existente hasta este momento.

6) Que la actualización del Concierto Económico, exija no sólo el reconocimiento inmediato en cuanto al trato y rango, sino también la plasmación del mismo en un horizonte temporal indefinido, similar al de Navarra, buscando la concordancia en impuestos en los que actualmente el País Vasco no tiene competencia normativa en concordancia con los nuevos diseños y planteamientos de los Estados que conforman la Unión Europea, ampliando en lo posible la capacidad normativa y sobre todo en aquellos impuestos en los que ahora se carece de ella.

7) Que es necesario reivindicar una vez más, de cara a la próxima negociación del Concierto Económico, que al País Vasco le corresponde el desarrollo legislativo y la ejecución de la legislación básica del Estado en materia de Seguridad Social, así como la gestión del régimen económico de la Seguridad Social, aspecto cada vez de más interés en el desarrollo económico, financiero y de cohesión social en el País Vasco.

El mantenimiento del Estado del Bienestar, se ha convertido en un verdadero y grave problema para todos los gobiernos del mundo.

No obstante y ante la difícil situación en que se encuentra la financiación del Estado del Bienestar, sería necesario realizar un estudio referido al País Vasco y a los compromisos actuales y futuros teniendo en cuenta tanto a la población activa como a la pasiva con prestaciones en curso de pago, o con derechos devengados de cara a la prestación futura.

La competencia contemplada en el Estatuto de Autonomía en su artículo 18 y en la Disposición Transitoria Quinta, por la cual la Comunidad Autónoma del País Vasco podrá asumir la gestión del régimen económico de la Seguridad Social, a través de los oportunos convenios, dentro de su carácter unitario y con el respeto al principio de solidaridad, exige planificar previamente, con los datos más próximos a la realidad del colectivo, los compromisos futuros que deberían atenderse, caso de que las cotizaciones a la Seguridad Social fueran realizadas a los organismos competentes de la Administración vasca una vez transferida la gestión económica correspondiente.
CONCLUSIÓN
Quisiera concluir de la misma forma y con las mismas frases que lo hacía D. Nicolás de Vicario y Peña en su magnífica obra Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas. "La vida de estas provincias, su prosperidad y porvenir, su felicidad toda, estriba en una cosa; que las dejen administrar todos sus propios intereses. Consérvemos y mejoremos cuanto tenemos con esa aspiración y quiera Dios que alcancemos lo que nos corresponde de derecho".

BIBLIOGRAFÍA:
- PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI AÑOS 1998 Y 2000. GOBIERNO VASCO.
- ECONOMÍA VASCA INFORME 1999. CAJA LABORAL EUSKADIKO KUTXA.
- DECLARACIÓN INSTITUCIONAL DEL LEHENDAKARI EN APOYO DEL CONCIERTO ECONÓMICO. JULIO 1999.
PARTE III

LA REFLEXIÓN DE LOS POLÍTICOS
16. LA DESMITIFICACIÓN DEL CONCIERTO.
POR JOSU MONTALBÁN.


La renovación del Concierto Económico, después de veinte años de vigencia, ha alertado los instintos más nacionalistas de quienes tienen la responsabilidad de firmar el nuevo Concierto, y con ellos, la desconfianza ante el posible uso o abuso que se pueda hacer a la hora de interpretar el texto que se llegue a acordar. Los últimos años de vigencia del actual Concierto no se pueden decir que hayan sido tranquilos. Las Haciendas vascas han tomado acuerdos, a su entender apoyados en el Concierto –, que han sido recurridos por el Gobierno Central bajo el argumento de que el Concierto no puede ser esgrimido para justificar prebendas, tratos de favor o exenciones fiscales que incidan en la libre competencia de las empresas. También las Haciendas vascas han recurrido Leyes estatales para juzgar que vulneraban el Concierto y las competencias asignadas a ellas a través del Estatuto de Autonomía y la Constitución. Por si no fuera suficiente, la Comisión Europea encuentra demasiadas dificultades para comprender el sistema fiscal vasco.

Resulta mucho menos complicado desarrollar el principio de uniformidad que el de armonización fiscal que acompaña a la formulación y esfuerz del Concierto Económico.

El Concierto Económico no es sino el texto escrito mediante el que se regulan las relaciones de orden tributario entre Euskadi y el Estado español. Sólo eso. Quien quiera ver en ello otra cosa y lo trate como tal, sólo está colaborando a su mitificación, ya en estado muy avanzado, y a su conversión en mero instrumento de la lucha política partidista. Es cierto también que su peculiaridad dota de plena autonomía a la Administración pública vasca y posibilita el ejercicio de las competencias (funciones y servicios) que han sido asignadas a Euskadi en virtud del Estatuto de Autonomía de 1979. Esa peculiaridad es consecuencia de un proceso histórico que debe ser tenido en cuenta, pero el Concierto, a lo largo de la Historia, no ha llegado a ser lo que es por la voluntad expresa del pueblo vasco, sino por los avatares sucesivos producidos tras un cúmulo de transformaciones sociales y políticas que se inician mucho antes de que comenzaran a protagonizar la Historia quienes hoy vamos a intervenir en la discusión del nuevo Concierto. Por todo ello, urge desmitificar lo que no es una bandera autonómica sino una institución tributaria.

Aunque más tarde intentaré resumir sucintamente el origen del Concierto, basta con advertir ahora, para justificar esa mitificación, la relación estrecha que se hace entre los fueros y el Concierto toda vez que éste tiene su inicio a raíz de la Ley Abolitoria de los Fueros de 21
de julio de 1876. Hay quién ve en él un instrumento sustitutivo de aquella foralidad sin darse cuenta de que a los privilegios forales les sustituye la carga fiscal que se iba a administrar mediante la fórmula del Concierto. Del hecho de que el Concierto no sea comprendido ni aceptado fácilmente son responsables quienes han querido patrimonializarle. No es ningún exceso afirmar en este sentido que han sido los nacionalismos, español y vasco, en pugna partidista, quienes le han mostrado, si no incomprendible, sí controvertido y polémico.

La Diputación de Bizkaia dispuso un programa en sus Presupuestos del año 2000 dedicado en exclusiva al Concierto. La justificación que utiliza la Institución Foral para desarrollar dicho programa expresa los recelos de la propia institución ante la figura del Concierto, a la que considera tan axiomática para el nacionalismo vasco como confusa para el resto. De ello se deduce igualmente el rechazo que dicha figura produce en el nacionalismo de signo contrario. El texto contenido en el Presupuesto es el siguiente: “La rapidez con que se acerca la fecha de finalización del actual Concierto Económico, unida a las dificultades que últimamente estamos encontrando para trasladar a otros agentes institucionales o sociales la especificidad del contenido de los derechos que se insertan en el mismo, que por su propio carácter histórico, eluden muchas veces su plasmación en categorías jurídicas convencionales, ha empujado a la Diputación Foral de Bizkaia, y en concreto, a su Departamento de Hacienda y Finanzas a iniciar acciones que tengan como objetivo fundamental el de “contribuir a aclarar y fijar ideas sobre el régimen de Concierto Económico, tanto poco conocido, aún por los que están sometidos a él, y a difundir su justicia y conveniencia”. Añadiendo que a las diferencias derivadas de las convicciones políticas de las personas hay que añadir “el propio cuestionamiento de su razón de ser que se está produciendo en lo que respecta a su engranaje en el proceso de construcción de la Europa comunitaria”.

Coincido con la Diputación en que muchas suspensiones son consecuencia del desconocimiento y prejuicios arraigados en el subconsciente, pero la falta de una reflexión serena y desapasionada sobre la naturaleza y contenido del Concierto sólo es achacable al dogmatismo del nacionalismo que se ha hartado de proclamar que el Concierto constituye la piedra angular del Autogobierno vasco sin explicar a continuación qué diferencia se produce en nuestras vidas si un día desaparece. Peor aún, han dado a entender que poner en cuestión el uso excesivo del Concierto es tanto como atacar la propia Autonomía y el Estatuto que la da vigencia. Esta actitud ha colaborado en esa mitificación tan perversa. Precisamente, el documento de la Diputación al que he hecho mención propugna que el modelo de Concierto sea integrado en los planes de Enseñanza en todos los niveles, incluido el universitario; que debe ser divulgado mediante campañas, actividad editoral e investigaciones, tanto dentro como fuera de Euskadi.

La lógica de este empeño es aplastante, pero no tiene por qué ser lógica sólo para los nacionalistas. Los veinte años de vigencia han transcurrido sin grandes conflictos. Los conflictos surgidos han sido provocados por excesos, aya fueran de uso o de celo. ¿Por qué han de actuar contra dicha fórmula quienes se consideren dispuestos a aplicarla con honestidad y, sobre todo, ejerciendo la lealtad constitucional y la solidaridad hacia el resto de comunidades españolas?

Resulta encomiable el esfuerzo, aunque tardío y extemporáneo. Porque, ¿no han sido bastantes veinte años de vigencia del actual para sacar conclusiones? Algunas voces ya se han alzado en defensa de un Concierto de duración indefinida: ¿para qué revisar algo que
funciona?. Es preciso acomodarle a los nuevos tiempos. Ya no se justifica una mera revisión en relación con el Estado porque la globalización económica, empapada a la construcción europea, exigen una visión más amplia que traslada la Comunidad Autónoma. Hasta este momento, todas las dificultades que se han puesto sobre la mesa parecen tener sencilla solución. No así esa otra faceta que pretende que "puesto que las diputaciones forales tienen plenas competencias en materia tributaria, estas instituciones deberían participar en aquellos foros en los que se configure la política fiscal comunitaria". La pregunta es: ¿representando a quién, en el seno de una amplia delegación española o mediante la representación exclusiva de Euskadi?. De nuevo el Concierto precisa ser desmitificado.

El Estatuto de Autonomía es mucho más que el Concierto Económico. El autogobierno vasco tiene su piedra angular en ese Estatuto aunque éste se sustente en un sistema tributario peculiar. El perjuicio para el propio Concierto va a venir del hecho de que se discuta la renovación del Concierto de 1981 en un clima enconado en el que las derrotas políticas adquieren tanta importancia. De hecho, la negativa del gobierno del Estado de facilitar la negociación de dicho Concierto hay que enmarcarla en ese ambiente crispado. Del mismo modo, un gobierno vasco sustentado en un nacionalismo que desea superar el marco estatutario y jurídico sin haber definido otro previamente, no es el más apropiado para que el debate sea sereno y el itinerario cómodo. Este uso político del Concierto ya ha conseguido la regañina, más que justificada, de los agentes económicos que son quienes más directamente van a padecer sus consecuencias. Empresarios, asesores fiscales, Cámaras de Comercio, Industrias... etc... piden que los políticos no se equivoquen una vez más en Euskadi, aprovechando en su lucha política partidista, lo que es esencial en la construcción social y convivencial. Si a esta llamada no responden los políticos con cordura, anteponiendo el sentido común al predominio de posturas férreas e intrasistentes, estarán haciendo un flaco favor a la Política, convirtiéndola en un mero instrumento al servicio del poder y no al servicio del gobierno y la organización de la sociedad.

No obstante, para desmitificar hay que identificar el mito en sí. Por eso, ahora intentará desbrozar cuantos síntomas permiten llegar a la conclusión de que el mito existe, y se alimenta tanto de la excesiva transigencia nacionalista vasca como de la intransigencia nacionalista del gobierno del Estado. Es la transigencia dogmática del nacionalismo vasco la que ha llevado a un máximo dirigente institucional a afirmar: "Las instituciones vascas no vamos a negociar la recaudación sino la forma que debe tener el Concierto en 2002. Tenemos muy claro que esto no es un contrato de vida limitada sino un derecho histórico. No es una carta otorgada. Estas premsas deben ser el punto de inicio de cualquier acercamiento". Es la intransigencia nacionalista del gobierno del Estado (PP) la que decidió paralizar los pactos económicos con Euskadi a principios del 2001 señalando que el gobierno vasco (provisional hasta la celebración de Elecciones: mayo 2001) tenía su legitimidad democrática tocada tras las mociones de censura presentadas por PP y PSOE. Da la impresión de que el Concierto, lejos de ser una fórmula de acuerdo, se va a convertir en una disculpa para convertir una mesa de trabajo y discusión en un campo de batalla.

Son estas actitudes las que han ido dando consistencia al mito del Concierto, que no debe ser tenido ni por un derecho estrictamente histórico ni por una prebenda que es preciso esquilmarlo. Cuando no se emplea la lógica del discurso racional para explicar un fenómeno, se suele optar por inventar anécdotas de modo que circulen como verdades
La Reflexión de los Políticos

que existen en la imaginación. No se puede afirmar a pie juntillas que el actual Concierto no tenga su origen en la Historia pasada pero, ¿es suficiente razón la Historia para crear un derecho para siempre?. Y no sólo eso sino que la implantación del primer Concierto, en el año 1876, no obedece a ninguna transformación política en dirección a favorecer una mayor autonomía de los Territorios Históricos Vascos, sino a aprovechar sus estructuras administrativas forales para articular mediante ellas el sistema de aportación económica al Estado, hasta ese momento inexistente. El Concierto no surge como una continuación de las prerrogativas y privilegios forales, sino precisamente para acabar con ellos tras la Abolición definitiva de los Fueros, siendo Rey de España Alfonso XII. El "mito" concede al Concierto una peculiaridad que no se desprende de una lectura serena y desinteresada de los pasajes turbulentos de la Historia.

La Ley de 1876, tras la derrota carlista, supuso el fin de la exención fiscal y militar de los Territorios Forales. También fueron eliminadas las aduanas en el interior, el pase foral, algunas especialidades judiciales vascas y las Juntas Generales. Sin embargo, no fueron eliminadas todas las especificidades vascas, entre otras cosas porque los parlamentarios vascos más liberales apoyaban alguna forma de foralidad. Fue esto lo que permitió que se mantuviera en los Territorios Históricos vascos un régimen fiscal especial como último rastro del sistema foral tradicional. En este sentido, la Ley nombrada estableció que Vizcaya, Guipúzcoa y Alava quedaban obligadas a contribuir a los Presupuestos del Estado de igual forma que el resto de provincias de España, aunque autorizando “para hacer las modificaciones de forma que reclamen las circunstancias locales y la experiencia lo aconseje”. Así se establece el sistema de Conciertos entre las Diputaciones Vascas y el Gobierno Central.

El primer Concierto, que se firmó en 1978, fue un Pacto por el que se fijó mediante Contrato quién y cómo se iban a cobrar los impuestos, estableciéndose la aportación de una cantidad fija al Estado por parte de los Territorios en concepto de mantenimiento. Lo que este Concierto de 1978 establecía como transitorio en lo que respecta al régimen fiscal, se convierte en definitivo tras la firma del segundo Concierto en 1987. A este segundo siguieron posteriores renovaciones en 1894, 1906 y 1925, todos ellos de duraciones limitadas, que se truncaron por el estallido de la guerra civil en 1936.

Todos ellos de estructuras similares, sin embargo iban modificándose al cambiar las partidas que se incluían en cada concepto, aumentando considerablemente los impuestos que se concertaban, a la vez que aumentaban las compensaciones porque las Diputaciones fueron asumiendo competencias de gasto adicionales. Esta forma de concertar desarrolló mucho el papel de las Diputaciones, convirtiéndose en órganos esencialmente ejecutivos por la ausencia de las Juntas Generales.

En el año 1937 Franco abolió el sistema de Concierto para Vizcaya y Guipúzcoa para mostrar su autoridad ante las dos provincias vascas que fueron contrarias a su alzamiento y fieles a la República. Alava mantuvo su Concierto, como un premio a la fidelidad a la causa franquista.

Algunos historiadores y economistas se empeñan en que el sistema de Concierto forma parte de un sistema foral específico de la Comunidad Autónoma del País Vasco establecido desde hace más de 800 años, pero encontrar el hilo conductor que relacione cada uno de los pasajes es muy problemático, porque la Historia de los 800 años asistió a realidades sociales y de dominio muy diferentes. Salvo el tiempo que se hace de épocas, momentos e instantes
encadenados no hay otro hilo conductor, de modo que ha sido necesario convertir en un mito lo que sólo fue una respuesta coyuntural.

La Historia del Concierto Económico es la detallada, aunque con todos los matices que sea preciso añadir. El debilitamiento de los Fueros, que acontece junto al avance del liberalismo y la implantación de la Constitución de 1912, inició la transición del sistema puramente foral al de contrato o convenio entre el Estado español y los Territorios vascos. ¿Puede decirse que el Concierto es continuación y consecuencia de los Fueros, en materia tributaria, o habrá que convenir que entre unos y otro hay un punto de inflexión importante que rompe el hilo de la Historia o, al menos, la transforma?... Yo soy partidario de asumir la Historia tal como se produjo, sin hacer equilibrios extraños, admitiendo que el ascenso del liberalismo dejó los Fueros Vascos inhabilitados en su concepción primaria. Por otro lado, la abolición de los sistemas forales corre pareja con el conflicto dinástico que dio origen a las guerras carlistas. Dichas guerras se han venido mostrando como un mero problema sucesorio, sin embargo aquel conflicto puso frente a frente una visión liberal y burguesa de la sociedad (que representaba la causa partidaria de Isabel II como heredera de Fernando VII), y otra concepción más autocrítica fundamentada en los valores tradicionales rurales del Antiguo Régimen (que representaba la causa carlista).

La respuesta de los Territorios Vascos no fue uniforme en estos conflictos, ni siquiera la respuesta fue igual según se trataba de las grandes ciudades y las áreas rurales. ¿Cabe, por tanto, hablar de derecho histórico, llevándolo en su origen incluso al siglo XII o XIII como hace el nacionalismo?... ¿No resulta más afín convenir en que es el punto de partida de un nuevo tiempo, tras la Abolición de los Fueros y las derrotas del carlismo, que utiliza la estructura administrativa y la experiencia de las Administraciones forales vascas para ejecutar las labores que debía poner en funcionamiento el Estado?... Ciertamente que el nuevo sistema de Concierto respetaba en alguna medida la vieja fórmula de los Fueros, pero su esencia pasaba por un mero convenio entre los Territorios y el Estado.

En todo caso, sólo una victoria carlista hubiera dado pie a un proceso no diferenciado entre los Fueros y el sistema de Concierto, pero esto es hacer conjeturas toda vez que tal victoria no se dio. Entre ambas guerras carlistas se producen demasiados pasajes que muestran a las claras un cambio de rumbo no sólo en la Historia sino en las costumbres de la sociedad y las tendencias ideológicas y sociales. La primera guerra carlista responde a la no aceptación de la derogación de la estrambótica Ley Sálica que ponía serios obstáculos al acceso de la Mujer a la Corona. El carlismo se opuso así a la medida derogatoria de Fernando VII. En el fondo, no deseaba ningún tipo de cambio sustentado en una ideología conservadora en lo social, en la defensa de los caracteres más tradicionales de la Monarquía, el ruralismo y las Instituciones Forales. Sin embargo, entre ambas guerras carlistas se produce una profunda transformación en los Territorios Vascos, como consecuencia de la implantación de sucesivas formas de liberalismo. Por si alguien tuviera la tentación de interpretar los Fueros como una disculpa secesionista respecto al Estado, las Cortes españolas confirmaron los Fueros Vascos el 25 de octubre de 1939, pero siempre que su subsistencia “fuera sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía”.

Hubo escaseces y revueltas tras la aprobación de la Ley. Las provincias vascas se negaron a cualquier tipo de negociación con el Gobierno central, provocaron pequeños levantamientos en el País Vasco contra el regente Espartero, y vieron como, mediante un
decreto, fueron abolidos la mayoría de los Fueros, a excepción de la exención fiscal y la militar. La sociedad tradicional vasca rechazó estas medidas al mismo tiempo que eran admitidas por la burguesía liberal, si bien estos últimos no rechazaban plenamente los Fueros sino aquellos aspectos como el "aislamiento comercial del País Vasco, la exclusión del sistema proteccionista de Aduanas establecido por la Monarquía o la exclusión del comercio directo con colonias desde los puertos vascos". Entonces, como ahora, la burguesía defendía sus intereses económicos y comerciales aprovechando los aspectos más foralistas de los Fueros y rechazando las barreras que dichos Fueros imponían a su desarrollo.

La Constitución de 1869 aceleró nuevos cambios que desembocaron en la abolición definitiva de los Fueros mediante ley de 21 de julio de 1876, tras la segunda derrota carlista y siendo Rey Alfonso XII. La última reminiscencia de aquella foralidad fue el Concierto, pero la referida Ley obligaba a las provincias vascas a contribuir al mantenimiento de España de igual forma que el resto de provincias del Estado. Luego, el Concierto es la consecuencia de que el artículo 5 de la Ley autorizara al Gobierno "para hacer las modificaciones de forma que reclamen las circunstancias locales y la experiencia aconseje". El Concierto suponía, ya entonces, una institución que respetaba el fondo de la fiscalidad ejercida en el territorio común, aunque modificase la forma. Hay quien va más lejos y argumenta que el Decreto por el que se aprobó el primer Concierto incidía en la imposibilidad de aplicar el régimen fiscal estatal en los Territorios vascos debido al alejamiento secular de éstos de la Administración del Estado, que había impedido desarrollar el aparato administrativo y estadístico necesario. Sin embargo, el Estado no hizo nada por acondicionar un nuevo aparato administrativo en los Territorios Vascos dando así continuidad al sistema de Concierto que aún pervive.

No es preciso ahora detenerse en cada uno de los Concieritos vigentes desde entonces. Cada uno con sus dificultades y vicisitudes, pero el sistema sobrevivió hasta el 1936 potenciando indirectamente el papel de las Diputaciones que, a falta de Juntas Generales, no sólo se convirtieron en órganos ejecutivos sino en decisores. En el 37, Franco abolió el Concierto en Vizcaya y Guipúzcoa mientras Alava conservó el suyo. Recuperada la democracia fue igualmente recuperado el Concierto Económico en 1981.

De todo lo expuesto cabe desprender que, a lo largo de los años se han sucedido diferentes formas de relación entre Castilla y los Territorios Históricos, del mismo modo que el actual Concierto pretende ser continuación de los primeros Concieritos, de 1878. Pero el 2001 no es el 1878. Nada es igual: ni España, ni Euskadi, ni Europa. El Mundo se ha globalizado, sobre todo en lo económico, y establecer nexos entre aquel viejo tiempo y el que está por llegar, es un atrevimiento. Por tanto, es urgente desmitificar el Concierto y puntualizar a qué responde el Concierto actual, y cómo debe ser tratado en este proceso de renovación y cuál es el futuro.

**EL NUEVO CONCIERTO. EL CONCIERTO DEL FUTURO**

Ahora bien, el Concierto que ha de regir las relaciones en materia tributaria entre el Estado y las Haciendas vascas, debe ser tratado con rigor. No tiene por qué ser un Concierto continuista, porque el que actualmente está en vigor no ha sido tratado con equidad en los últimos diez años. Sobre él han pesado el uso arbitrario ejercido en algunos casos por las
Instituciones vascas, la utilización como moneda de cambio entre las Instituciones vascas y españolas con objeto de lograr acuerdos entre partidos políticos (principalmente cuando, tanto el PSOE como el PP han precisado de los escaños nacionalistas en el Parlamento español, por no disponer de mayoralías absolutas), la influencia de la inclusión de España en la Unión Europea y el recelo que provocan cada una de las decisiones que toma el Gobierno Vasco en esta materia.

La escasa vocación autonómica de los últimos gobiernos del PP ha dado pie a múltiples recursos o advertencias ante los Tribunales nacionales y europeos. La profusión de éstos dio pie a un Acuerdo en materia fiscal entre el Gobierno Central y la Diputación de Bizkaia que respondía, según la literalidad de los textos, a un "enfrentamiento". Por él, el Concierto está dejando de ser una institución política para andar, de un lado para otro, en los estamentos judiciales. Como consecuencia se han producido situaciones de inseguridad jurídica para los contribuyentes, no faltó quien exigía al gobierno del Estado compensaciones por considerarse víctima de "agrias comparativos". No es extraño que, en algunos ambientes españoles, se hablara del Concierto como un mero privilegio.

La consecución de un Acuerdo Fiscal supuso una precipiada paz entre los gobiernos central y autonómico, y el inicio de un proceso de serenidad y cordura que evitó nuevos vilipendios hacia el Concierto. Por el Acuerdo se creó la Comisión de Evaluación Normativa, encargada de analizar posibles conflictos entre ambas partes, pero el Acuerdo sólo tiene un período de vigencia de dos años. Por tanto, la negociación para la renovación del nuevo Concierto, debe ser abordada fuera del Acuerdo Fiscal. La necesidad de este Acuerdo Fiscal venía motivada por la gran cantidad de recursos presentados por la Diputación de Bizkaia ante Leyes estatales y por la no menos grande cantidad de recursos presentados por el Gobierno Central ante las normativas aprobadas en las Instituciones vascas. En algunos casos, han coincidido a la vez recursos presentados por la Diputación y el Estado. ¿Cabe mayor desatino?

La Diputación de Bizkaia retiró recursos que afectaban a tres Decretos, una Orden y seis Normas Forales. El Estado retiró recursos que afectaban a siete Decretos y a 19 Normas Forales. Y ambos quedaron satisfechos con aquel Acuerdo. Sin embargo, cualquier ciudadano que sacara conclusiones de aquello debía encontrarse perplejo: o la Diputación había hecho abuso de las prerrogativas o posibilidades que le concede el Concierto, o el Estado había hecho una alarde de celo, ambas actitudes criticables e igualmente desacreditadoras del Concierto y, peor aún, de las Administraciones que deben desempeñar su función con fidelidad y lealtad a él.

Desde aquel Acuerdo Fiscal hasta hoy se han sucedido declaraciones, disputas y recelos. La Diputación de Bizkaia ha emprendido una campaña de defensa del Concierto, cuyo contenido prefería observar en este artículo, porque la defensa del Concierto que yo deseo hacer tiene que ver principalmente con el hecho de que tanto la Constitución Española como el Estatuto Vasco lo contienen como la piedra angular de las relaciones tributarias entre el Estado y los Territorios Históricos Vascos.

Cuando escribo este artículo (finales de Abril de 2001) el ambiente político no es el más propicio para debatir sobre un asunto tan crucial. A lo largo de todo el año se han sucedido declaraciones diversas, procedentes tanto del Gobierno Central como del Gobierno y Diputaciones vascas, que dejan ver claramente que las dos posiciones frente al Concierto son
la patrimonialista del nacionalismo vasco y la descalificadora del nacionalismo español. ¿Por qué no adoptar una actitud respetuosa y serena ante el nuevo tiempo? ¿Por qué no hacer planteamientos partidistas que no dependen de las vicisitudes, siempre algo extrañas, que se producen en medio de las campañas electorales?. Porque da la impresión de que el nacionalismo vasco quiere amarrar sus posiciones en previsión de un posible fracaso electoral, y el nacionalismo español quiere dejar todo pendiente a la espera de que una victoria electoral en Euskadi le convierta en único negociador en la Mesa. Ambas posturas son, cuando menos, mezquinas. La conclusión para quien, como yo, no tiene ningún deseo de sacralizar ni satanizar el Concierto Económico, es que el objetivo tiene que ser la estabilidad de la Institución, que haría que el Concierto no necesitara de defensores. Constitución y Estatuto serán, a la vez, su razón, su impulso y su futuro.

Como conclusión, desde la responsabilidad política que representa, y desde mi condición de ciudadano vasco me voy a permitir establecer una serie de premisas que deben ser contempladas en la futura negociación:

PRIMERA: Es preciso desmitificar el Concierto para convertirlo en una Institución actual y útil.
SEGUNDA: El Concierto Económico es un derecho porque está contenido como tal, tanto en la Constitución como en el Estatuto de Autonomía, que son las Leyes magnas que regulan la convivencia de los vascos entre sí, y de los vascos con el resto de los españoles.
TERCERA: El objetivo prioritario de la negociación debe ser la claridad en los conceptos como medio para conseguir la estabilidad de la Institución.
CUARTA: Las partes negociadoras deben admitir y asumir, previamente a las negociaciones, una forma de arbitraje que supere sus propias estructuras, y sus propias contradicciones.
QUINTA: El nuevo Concierto debe contar, antes de su aprobación definitiva, con informes y dictámenes favorables con relación a posibles contravenciones de la legislación y normativa comunitarias.
SEXTA: El periodo de vigencia del nuevo Concierto ha de ser indefinido, aunque contenga en su articulado la forma de revisión, ya sea periódica o ocasional.
SEPTIMA: El Gobierno del Estado y el de la Comunidad Autónoma deben prover la representación que ha de tener el Gobierno Vasco en los órganos de control europeo al objeto de que la defensa del Concierto ante la Unión Europea se haga con contundencia y nitidez.
OCTAVA: Aunque se trate de una Institución de hondo calado político, sería bueno evitar que el Concierto, en este momento, fuera utilizado políticamente en la lucha electoral o interpartidista.
NOVENA: La importancia del establecimiento del Cupo mediante una fórmula estable que no pueda ser cambiada al capricho o según las necesidades puntuales de las partes negociadoras, requiere que la fórmula sea explícita y clara, apoyada en parámetros y variables cuya cuantificación sea sencilla y estable en el tiempo.
DECIMA: El Concierto es un Acuerdo entre partes, pero sobre todo es un acuerdo entre muchos, entre todos los vascos y españoles. Es preciso asumir, desde un comportamiento solidario, el criterio inspirador de la elaboración de la normativa tributaria foral conforme al Artículo 4 del actual Concierto.
- Presión fiscal efectiva global equivalente.
- Libertad de circulación de bienes, capitales y servicios.
- No discriminación, no menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial.
- No distorsión en la asignación de recursos.

UNDECIMA: Los Gobiernos Central y Vasco están obligados a que el texto resultante esté basado en el consenso y no en la imposición de una de las partes o en el cambalache entre partidos políticos.
17. EL CONCIERTO ECONÓMICO:
RESPONSABILIDAD Y SOLIDARIDAD
PARA LA COHESIÓN SOCIAL.
POR IGNACIO JAVIER ETXEBAERRIA ETXEITA.

** Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de septiembre de 2001, ref. 015.300.

INTRODUCCIÓN
Tras el transcurso de veinte años de vigencia del actual Concierto Económico nos encontramos en la necesidad de proceder a la renovación del mismo, ya que el actual Concierto tiene un marco temporal limitado de vigencia.
Esta circunstancia debe propiciar la reflexión acerca de lo que ha supuesto el Concierto Económico en estos últimos 20 años y de lo que debe suponer en el futuro.
No es la pretensión de este artículo realizar ningún estudio económico-financiero acerca de lo que ha supuesto el Concierto Económico, ni plantear fórmulas concretas para la modificación del actual Concierto. La única pretensión que me anima es la de plasmar desde la experiencia de mi larga vinculación a la sociedad como representante político de la misma, las reflexiones que la próxima negociación del Concierto me suscitan y así contribuir modestamente al debate que existe al respecto, que espero sirva para acercar mas a la ciudadanía lo que ha supuesto y lo que puede aportar en el futuro a nuestra sociedad el Concierto Económico.

EL CONCIERTO ECONÓMICO Y SU SIGNIFICACIÓN EN LA ETAPA ACTUAL
El Concierto Económico responde a una realidad histórica previa al actual marco político vigente, es una Institución que surge tras la abolición foral y con el sentido de posibilitar, reconociendo retazos de autogobierno, una más aceptada integración de los Territorios tradicionalmente forales dentro de una realidad emergente de nuevo Estado.
Es importante indicar que si bien la Constitución recoge el amparo y respeto a los Derechos Históricos de los Territorios forales esta solo es posible desde la asunción de una realidad preexistente como es la de la existencia de un “régimen foral, propio y específico de determinados territorios” régimen del que participa el Concierto ya que el mismo se recoge en el artículo 41 del Estatuto como sistema foral tradicional para regular las relaciones de orden
La Reflexión de los Políticos

tributario entre el Estado y el País Vasco. De lo indicado lo que se desprende es la vinculación del régimen concertado a una realidad preconstitucional, que la Constitución recoge pero que no crea, ya que como fórmula de relación el Territorio Forales, (expresión que revela la existencia de estructuras políticas propias y diferenciadas), con el Estado es preexistente a la Constitución.

El Concierto ha evolucionado durante estos 20 años en un sentido muy concreto como mecanismo de relación con el Estado. En esos 20 años la capacidad de las Haciendas Forales de la Comunidad Autónoma como también la de la Hacienda Foral Navarra, se han ido incrementando con el tiempo, cada vez ha ido ampliándose el marco de la capacidad normativa autónoma a un mayor número de tributos sin que ello haya supuesto en ningún momento una peor gestión de la denominada "res publica " en el aspecto tributario y financiero en los Territorios concertados respecto al acontecido en el Estado.

Por otra parte la integración del Estado español en la Unión Europea, y la creciente profundización y potenciación de esta última Institución supranacional y suprastatal incide de manera directa en el Concierto Económico al afectar a las competencias que el mismo reconoce a las Instituciones Forales. Ante esta nueva realidad el Concierto se ha ido acomodando en base a modificaciones del mismo pactadas con el Estado como es el caso de la implantación del Impuesto del Valor Añadido, pero este sistema previsto para las relaciones con el Estado en cuanto se aplica a modificaciones de raíz comunitaria manifiesta un déficit y una quebrada en el principio inicial en las relaciones de los Territorios Forales y otras Administraciones Tributarias ya que no existe la relación y presencia directa ante dichas instancias comunitarias, cuestión esta que enturbia el perfil jurídico-político del Concierto tal como está concebido como ámbito de relación tributaria y financiera de las Haciendas Forales y por tanto en su configuración actual en la Comunidad Autónoma Vasca con el resto de Administraciones Financieras y Tributarias.

La existencia del Concierto Económico ha facilitado la presencia y bienestar de los vascos en el conjunto del Estado, como supone la situación actual de un relativo pero importante autogobierno, ya que el Concierto supone un pilar básico del reconocimiento de algo evidente, cual es la diferenciada realidad social, cultural y política existente en la Comunidad Autónoma Vasca y también en la Comunidad Navarra respecto al Estado, realidad que existe y existirá independientemente de las divisiones territoriales que en cada momento existan, y que incluso se extiende al otro lado de los Pirineos.

La experiencia de estos 20 años de vigencia del Concierto ha demostrado que la sociedad vasca y sus Instituciones han sido capaces de organizar una Hacienda propia y eficaz que ha sabido responder a una de las características principales de sistema de Concierto Económico, probablemente la característica primordial desde un punto de vista económico como es el principio del riesgo unilateral que supone el Concierto. De este principio se deriva que las Administraciones por él afectadas en este caso la del País Vasco y la de la Administración del Estado, asumen de una manera íntegra e lateral el riesgo que implica la responsabilidad de una Hacienda propia, que es la competente en sus respectivos Territorios, sin que la buena o mala gestión, la mayor o menor recaudación de una de las Administraciones afecte a la otra. Es decir, que el riesgo que se asume en el Concierto de la buena o mala Administración y gestión de la Hacienda propia a nivel de la Comunidad
Autónoma, depende íntegramente de las Instituciones Vascas ya que en absoluto tienen ninguna garantía por parte de la Administración del Estado.

El resultado de la experiencia de estos últimos 20 años es la de una tarea difícil en la recaudación de los ingresos, que ha servido para potenciar nuestra economía y mejorar la salud económico-financiera del País, bastante deteriorada hace veinte años y por otro lado ha posibilitado unos presupuestos públicos que han sido la base de la transformación social que se ha dado en nuestra Comunidad tanto en el ámbito de servicios personales, llámese sanitarios, educativos, culturales, de prestaciones sociales, como de infraestructuras, equipamientos etc.

Finalmente se puede indicar que la evolución y la gestión del Concierto Económico en los últimos 20 años, con la asunción responsable que se ha ejercitado del principio de riesgo unilateral ha sido positivo y hoy la situación económico-financiera de la Administración Pública Vasca es mejor en términos generales que el resto de las Administraciones Públicas que le rodean, indicando ello que ésta Comunidad ha demostrado suficientemente clara su capacidad para el autogobierno.

También es preciso indicar que lógicamente la gestión que se ha realizado de las capacidades que otorga el Concierto Económico y la aplicación de los recursos puede ser objeto de crítica ya que ninguna actuación de la Administración es asumida como la mejor solución por parte de toda la sociedad, y como toda realización humana está sujeta a fallos e imperfecciones. Por lógica, los nacionalistas, que hemos sido los principales responsables de la recuperación del Concierto Económico y de la gestión del mismo, somos en la misma proporción los principales responsables de las imperfecciones y errores que se hayan podido cometer en su gestión, pero entiendo que la percepción global de los ciudadanos acerca de la gestión ha sido positiva, y lo que es innegable es que los resultados en los ámbitos de infraestructuras, servicios personales, ayudas a los más desfavorecidos, solidaridad con otras zonas del mundo menos desarrolladas, etc., son palpables.

**Concierto Económico y Estado: Cupo y Relación Entre Administraciones**

Dentro del Concierto hay que distinguir lo que supone de capacidad propia para dotarse de las regulaciones tributarias adecuadas, es decir el ámbito competencial, de la aportación económica a realizar al Estado, el Cupo, por la actividad del mismo en el Territorio concertado y como expresión de incardinación en una realidad jurídica para cuyo funcionamiento es obligatoria la aportación de los Territorios concertados.

El cupo que la Comunidad Autónoma satisface es la contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas que supone al Estado su actuación en la Comunidad Autónoma. Esta aportación tal como se deriva del principio al que responde varía en función únicamente de la valoración que se otorgue a las competencias no transferidas por el Estado y que éste ejerce en el ámbito territorial de aplicación del Concierto Económico. Es por tanto, un factor ajeno o extraño a la gestión económica del Concierto en el sentido de la gestión recaudatoria derivada de la Hacienda propia, y por tanto el Cupo reafirma, como no podía ser menos, el principio antes comentado del riesgo unilateral.

El Cupo responde a un principio de solidaridad, ya que a través del mismo se contribuye en función de la capacidad relativa económica de los Territorios concertados sobre
La Reflexión de los Políticos

el total del Estado. Es decir que, nuestra Comunidad contribuye en función de lo que relativamente su riqueza representa. Este es el mecanismo evidente de la solidaridad que el Cuspo representa.

Esta participación se concreta en el índice de imputación que se señala en la Ley de Cuspo y que se ha mantenido inalterable durante la vigencia del presente Concierito en el 6,24%, índice que no parece estar muy desencaminado incluso en el momento actual, ya que las últimas aproximaciones realizadas por estudios de organismos públicos del Estado asignan a la Comunidad Autónoma del País Vasco un índice idéntico en cuanto a participación en la riqueza.

Cierto es que las relaciones del Estado en materia del Concierito han estado también muchas veces caracterizadas por la desconfianza del Estado acerca de nuestra capacidad de autogobierno en materia tributaria. El Estado en principio ha visto con malos ojos y se ha mostrado pronto a recurrir cualquier normativa que emanara de los Territorios Forales que no fue una copia mimética de las Disposiciones del Estado. El Estado, si bien admitió a nivel de Constitución y Estatuto la existencia en su seno de cuatro Haciendas diferentes, a la hora de la práctica, bien motivado por el celo malentendido de sus propios funcionarios o porque busque rendimientos políticos a la asunción de su propia legalidad ha venido recurriendo sistemáticamente las Disposiciones de los Territorios Históricos en cuanto éstas se apartaban de las Disposiciones estatales. Esta actuación del Estado que supone no asumir su propia legalidad ha conducido a que en el ámbito del Concierito, como en el resto del ámbito del desarrollo estatutario, los avances se daban en virtud de acuerdos políticos entre el Partido Nacionalista Vasco y el partido gobernante en Madrid, bien fuera el Partido Socialista o el Partido Popular, acuerdos políticos que normalmente nada tenían que ver con el propio desarrollo estatutario ni el Concierito sino con garantizar al partido gobernante en el Estado estabilidad política en su acción de gobierno, bien de manera general o bien de cuestiones parciales que consideraban de interés.

Este sistema de ir dando cumplimiento por parte del Estado a las normas que regulan el ámbito de competencias de la Comunidad Autónoma Vasca no es el más recomendable, ni el deseado por los nacionalistas, ni es leal, pero a ello hemos venido obligados ya que por parte los partidos en el gobierno del Estado en estos últimos 20 años no se ha planteado otro a nivel de negociación ni de posibilidad de avance. Es más, no han tenido ninguna voluntad de potenciar las vías existentes de relaciones bilaterales que la propia normativa del Concierito ofrece para mejorar los aspectos de gestión de ambas administraciones como para impedir la excesiva judicialización de éstas materias, a través de la comunicación y negociación previa.

La situación expuesta unida a la configuración de las Normas Forales como productos normativos que no tiene el rango de Leyes formales, lo que posibilita su impugnación ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, ha generado una excesiva judicialización, ya que ha legitimado para la interposición de procedimientos judiciales a colectivos de los más variados, lo que ha conllevado la existencia de criterios jurisprudenciales dispares y en algunos casos altamente negativos por atentar contra lo que significa el Concierito Económico.
**ACTITUDES ANTE LA NEGOCIACIÓN DEL NUEVO CONCIERTO ECONÓMICO.**

Ante la negociación del nuevo Concierto Económico, creo que son necesarias mantener posturas especialmente abiertas, en el sentido de asumir con imaginación los nuevos retos derivados de la realidad comunitaria, pero reconociendo siempre la existencia del específico sistema concertado que supone asumir la existencia de una Hacienda diferente de la estatal.

Hay que avanzar hacia una Hacienda mas integral concertando todas las figuras impositivas en el nivel máximo de competencia que sea posible coherente con las facultades reservadas al Estado en función de la normativa comunitaria, una Hacienda integral que debe lógicamente actuar dentro del marco de los principios generales y normas de armonización pactadas con el Estado, teniendo en cuenta la realidad europea.

Este futuro Concierto tal y como han expresado la mayoría de los que han opinado acerca del tema, no debe tener periodo de vigencia, ya que no existe periodo de caducidad para el sistema de relación que diseñan y exige el Concierto.

Este nuevo Concierto debe de mantener y afianzar el principio de la bilateralidad, es decir, el Concierto Económico regula las relaciones tributarias y financieras del Estado y de la Comunidad Autónoma Vasca, o de la Foral Navarra como relaciones específicas y especiales con unas normas propias de relación sin que pueda afectar a las mismas la existencia de otras administraciones existentes en el Estado. No cabe aducir la generalidad de la problemática de la financiación autonómica para pretender rebajar el ámbito competencial que derive del Concierto.

El futuro Concierto debe recoger instancias y mecanismos que fomentando la consulta y respeto mutuo a la competencia de las partes afectadas evite la judicialización, incorporando incluso si fuera necesario mecanismos de arbitraje. En este sentido reflexionar acerca de dotar de un mayor rango jurídico formal a las Normas Forales que desarrollan materias de competencia exclusiva de los Territorios Históricos como las derivadas del Concierto sería aconsejable.

Se debe mantener el principio del riesgo unilateral unido lógicamente al reconocimiento de la posibilidad de una gestión propia y diferenciada de las diferentes Haciendas, respetando los principios generales y de armonización pactados.

Tenemos además también que tener claro que la capacidad normativa propia no tiene como objeto, ni debe tener, ni ha tenido, el pagar menos impuestos por parte de los ciudadanos y las ciudadanas vascas. De hecho lo que se ha podido demostrar es que el nivel de presión fiscal existente en la Comunidad Autónoma Vasca es superior al del Estado. Queremos disponer de la capacidad normativa para ponerla al servicio de los ciudadanos y del progreso de la sociedad ya que el Concierto es un elemento fundamental del autogobierno, y los nacionalistas aspiramos a avanzar en el autogobierno sin mayores límites ni menores contenidos que los que la sociedad vasca demande.

Este nuevo Concierto tiene que resolver nuestra presencia en Europa. La aceptación por parte del Estado de la existencia de diferentes Haciendas en su seno le obliga, desde un mínimo respeto a la lealtad institucional, a que en aquellos aspectos que afectan de una manera directa a estos regímenes diferenciados se posibilite la presencia directa en Europa de los mismos. Este planteamiento es posible y se viene produciendo ya en otros estados de la Unión respecto a diferentes ámbitos competenciales, en Estados con una cultura de
La Reflexión de los Políticos

descentralización política mucho más asumida y sin que por ello genere un conflicto en relaciones internacionales ni con la Unión Europea. Alcanzar lo indicado depende exclusivamente de la voluntad de la representación del gobierno español.

El próximo Concierto requiere también definir la imposibilidad de que su contenido sea aminorado por "vías laterales" como puede ocurrir con la aprobación tal como plantea el Estado de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, que bajo el pretexto de alcanzar un fin legítimo derivado de las obligaciones asumidas en el marco europeo, se pretenden imponer unos medios y formas que invalidan ámbitos competenciales reconocidos por el Concierto o Convenio a las administraciones vascas.

El Concierto es pacto, nunca imposición. Es un pacto con el Estado lo que acentúa su carácter bilateral y exige que su aprobación sea mediante Ley de artículo único y por procedimiento de lectura única, tal y como se ha realizado hasta la fecha.

Juntamente con el Concierto procede negociar la Ley del Cupo, norma cuya vigencia temporal (habitualmente cinco años) es razonable y entendible por la propia esencia del Cupo, expresión de la solidaridad y de la financiación de las competencias no asumidas. No obstante es necesario que la valoración sea asumida por ambas partes y que contemple mecanismos que imposibiliten que una política presupuestaria justificada por parte del Estado tenga una incidencia directa en el Cupo.

Para finalizar indicar que es importante encajar las negociaciones del Concierto con un ámbito abierto, con una actitud muy diferente a la que por parte del gobierno español se manifestaba en las épocas precedentes a las últimas elecciones autonómicas del pasado mes de mayo. El Lehendakari Ibarretxe ya ha anunciado que en su acción de gobierno no va a mirar hacia atrás ni va a buscar situaciones de agravio, sino mirar hacia adelante, hacia el futuro, fundamentalmente hacia la consolidación de marcos de convivencia.

El Concierto ha servido para mejorar los marcos de convivencia y la cohesión social y el nuevo Concierto debe ser un buen instrumento para avanzar en esa finalidad, con visión europea y con vocación de servicio a una sociedad vasca que es dinámica y que no renuncia a labrarse un futuro mejor si mas límites que su propia voluntad.
18. EL CONCIERTO ECONÓMICO.

POR JOSÉ LUIS CONDE PRIETO Y JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ ESPINOSA.


**Publicado en la revista Fórum Fiscal de Bizkaia correspondiente al mes de noviembre de 2001, ref. 015.337.

INTRODUCCIÓN

El Concierto Económico es el instrumento regulador de las relaciones tributarias entre el Estado y los TT.HH. que forman la C.A.V. Por tanto, es la pieza fundamental que desde el punto de vista económico constituye el autogobierno vasco.

A escasos meses del final de la vigencia del actual Concierto (31-12-2001), la importancia de negociar su renovación, cobra especial relevancia no sólo por los cambios habidos durante estos últimos veinte años, sino porque nos encontramos ante una nueva realidad política y económica como es la Unión Europea.

Este nuevo reto, exige una mayor sensibilidad y conocimiento de la trascendencia que tiene el Concierto Económico para el ejercicio del autogobierno por parte del conjunto de la sociedad vasca y obliga, por tanto, a quienes tienen la responsabilidad de negociar su renovación, a la búsqueda desde la racionalidad y la objetividad de los espacios de encuentro donde este ejercicio de corresponsabilidad política, adecue las relaciones entre el Estado y la C.A.V. a las nuevas realidades, tanto en el ámbito fiscal español como a su encaje en el nuevo escenario fiscal europeo.

El Concierto Económico actual se sustenta sobre tres normas:

En primer lugar, la Constitución Española de 1978, que a través de su Disposición Adicional 1ª establece:

“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

En segundo lugar, el Estatuto de Autonomía del País Vasco refrendado por la ciudadanía vasca en las urnas y aprobado mediante la Ley Orgánica 3/1979. En el Título III, Hacienda y Patrimonio, el art. 41.1 establece: “Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”.

En tercer y último lugar, la Ley 12/1981 por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.
La Fiscalidad hasta 1876

Para hablar de fiscalidad desde una concepción moderna, debemos situarnos en el siglo XVII. Las Juntas de Vizcaya y Guipúzcoa establecieron en 1629 los primeros impuestos de carácter provincial. Todo lo existente con anterioridad a esa fecha, pertenece a un régimen cuasifeudal y por tanto, no puede hablarse de sistema tributario. Las Juntas hasta entonces, se limitaban a reclamar a los municipios el pago de una serie de derramas y dejaban en manos de éstos, la función del cobro a sus vecinos.

Al inicio del siglo XVII la estructura político-administrativa del reino de España, seguía presentando aspectos fundamentales propios del feudalismo. En lo que a los tributos se refiere, además de las llamadas provinciales exentas (Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Navarra), existían fuegos en Aragón, Cataluña, Baleares y Valencia (viej reino de Aragón). El Estado no estaba dotado de estructuras organizativas modernas. La nobleza y la Iglesia no pagaban impuestos y éstos recaían fundamentalmente sobre los que desarrollaban actividades productivas y no gozaban de privilegios de clase. Existían tributos sobre la producción agrícola, protoindustria, comercio... El oro y la plata provenientes de las colonias americanas no cubrían las necesidades de la Corona enfascada permanentemente en guerras con Inglaterra, Francia y Holanda. La decadencia del Imperio Español, iniciada desde principios de este siglo, va agravándose cada vez más. Las arcas reales estaban vacías y con grandes deudas contraídas con banqueros extranjeros. Los reveses militares, especialmente en Flandes, unidos al acoso corsario ejercido principalmente por Inglaterra sobre la flota que transportaba el oro y la plata desde América, sitúan a la economía española al borde del colapso.

Es a partir de ahí, cuando obligada por esas circunstancias, la Corona empieza a presionar a diferentes estamentos del país para aumentar los tributos, así como superar las barreras que suponían los fuegos.

Se producen graves incidentes a partir de ese momento, levantamiento e independencia de Portugal, sublevaciones en el viejo reino de Aragón, especialmente en Cataluña, y otras revueltas fomentadas por la nobleza en lugares como Andalucía. Todos estos incidentes contaron con la ayuda y participación de los enemigos tradicionales de España en aquella época.

La posterior llegada de los borbones a la Corona de España tras la guerra de Sucesión con Felipe V (1700-1746), supone un proceso de desarrollo del concepto de Estado y trae aparejado la creación de un sistema tributario uniforme y centralizado que supone de hecho, la liquidación de las peculiaridades forales de los territorios que formaron el antiguo reino de Aragón. Sin embargo, los TT.HH. Vascos y Navarra mantuvieron sus fuegos.

Es importante señalar el papel que dentro de la economía del País Vasco de la época, jugaba el puerto de Bilbao. A través de dicho puerto se exportaban hierro y la lana de Castilla, importando a su vez, productos industriales, agrarios y de las colonias de otros países europeos que luego eran redistribuidos al resto de España.

El puerto de Bilbao por sus condiciones naturales, era el mejor puerto de la Corona de Castilla, su condición privilegiada de puerto franco y el haber conseguido prácticamente el monopolio de las relaciones comerciales de importación y exportación con el norte de Europa, hacían de Bilbao y por ende de Vizcaya lugares de gran prosperidad económica. Esto evidentemente tenía repercusiones positivas en la fiscalidad del territorio, permitiendo una
mayor capacidad de financiación de las obras públicas y mejoras de las infraestructuras en general.

A fin de no extendernos mucho, citaremos un informe de una representación del Consulado de Bilbao del año 1777:

"La situación de la villa de Bilbao es la misma de los siglos pasados, y sólo se diferencia en el aumento de sus bellos edificios, proporcionados todos a la seguridad y desahogo de su comercio: su puerto de Portugalete que por naturaleza tiene apreciables ventajas, está mejorado en el día a beneficio del arte: los caminos para el comercio interior allanados, habiéndose vencido el paso de la elevada peña de Orduna: los individuos de su comercio instruidos en la navegación, con caudales suficientes para anticipaciones y compras de crecidas proporciones de lanas, sin que por esto se retiren de ofrecerse a seguros de mar, no solo de efectos de sus convecinos, sino de otros negociantes de la Península y reinos extraños. El señorío de Vizcaya, con efectos abundantes para el comercio activo, adelantaba la industria con envidia de los extranjeros, y últimamente con todas las demás ventajas que se acomodan a un comercio bien establecido".

A pesar de no estar autorizado el puerto de Bilbao a comerciar directamente con las colonias americanas, en el último tercio del siglo XVIII, el libre comercio fue muy favorable para el desarrollo comercial y financiero de Bilbao.

La entrada del siglo XIX se caracteriza por una situación especialmente conflictiva en el País.

El reformismo borbónico del siglo XVIII y la fuerte actividad de puertos como Cádiz y Barcelona en el comercio con las colonias de América, habían permitido -especialmente durante el reinado de Carlos III (1759-1788) - una recuperación económica del Estado así como una modernización del mismo en lo que a mejoras de infraestructuras se refiere, especialmente caminos y puertos y una recuperación importante del sector naval, básico para el mantenimiento del comercio con las colonias.

Sin embargo, el reinado de Carlos IV, su alianza inicial con Francia y la guerra con Inglaterra van a ser la ruina naval de España. Las batallas del Cabo de San Vicente y posteriormente la de Trafalgar, acabaron con la condición de potencia naval de España.

La guerra de la Independencia y la posterior pérdida de las colonias de América, van a tener un impacto muy negativo en la economía del Estado, pero por el contrario van a aforrar los ideales del liberalismo.

En 1809, la Junta Suprema Central que se había trasladado a Sevilla, tuvo que huir a Cádiz último baluarte no ocupado por las tropas napoleónicas. El Consejo de Regencia en nombre de Fernando VII debía estructurar España para cuando los franceses hubieran sido derrotados. Se convocan las Cortes y estas dieron cuerpo a la Constitución de 1812. Por primera vez en la historia de España se reunían los representantes del pueblo, no para determinar los impuestos que necesitaba la Corona, función que históricamente tenían las Cortes desde la época medieval, sino para organizar la nación. Esta Constitución de 1812 se elaboró con un cariz netamente liberal y fue una de las más avanzadas y progresistas de su época en Europa. Se reconocía la soberanía del pueblo para la elección de sus gobernantes y la promulgación de leyes. Se abolió el tormento, la Inquisición y los privilegios señoriales, estableciéndose la igualdad para todos los españoles, ante los impuestos y la ley. La Constitución de 1812 apenas tuvo vida y en el momento del regreso a España de Fernando
VII (1808-1833) fue abolida con el apoyo de la alta nobleza, la iglesia y el resto de fuerzas absolutistas. Así pues, el sistema foral de las provincias exentas sobrevivió al primer intento de instaurar un régimen constitucional moderno y democrático. Fernando VII restableció la Inquisición, depuró el funcionariado público, en definitiva, restableció el absolutismo en el país. La sublevación de Riego en Cabezas de San Juan, provocó por parte del monarca la aceptación de un Gobierno Liberal en 1820, que proclamó la Constitución elaborada en Cádiz.

Este gobierno no gozó de los apoyos necesarios, fue combatido desde las filas reaccionarias absolutistas y desde el ala más radical del liberalismo. En 1823 se crea la Santa Alianza. Fernando VII solicita secretamente ayuda a Luis XVIII, rey de Francia, y éste envió a España un ejército que se llamó "los cien mil hijos de San Luis" al mando del duque de Angulema. La resistencia fue escasa y los franceses llegaron a Cádiz, sitiaron la ciudad y el Gobierno Liberal tuvo que capitular, restableciéndose de nuevo el régimen absolutista.

Durante este segundo período absolutista, hubo un recrudescimiento de la persecución contra los liberales por medio de dos siniestras instituciones: La Junta Secreta de Estado y las Comisiones Militares, las cuales impusieron el llamado "terror blanco". Desde Francia los refugiados liberales llevaron a cabo diversos intentos de invasión y sublevaciones al objeto de acabar con el absolutismo.

El coronel De Pablo (Chalapangarra) llevó a cabo un intento desde el País Vasco (Bilbao y San Sebastián eran importantes núcleos liberales). Este intento fracasó al igual que otros posteriores llevados a cabo por el general Mina o el desembarco del general Torrijos en Málaga, que fue vencido y fusilado. También fue brutalmente asesinado el ex ministro Manzanares y la represión fue tan salvaje que acabó con la vida de importantes figuras de la Guerra de la Independencia como El Empecinado y Mina.

Al final de su reinado y por consejo de su ministro Zea Bermúdez, Fernando VII se negó a restablecer la Inquisición e hizo algunas concesiones a las propuestas liberales, lo que provocó un aliciente de los absolutistas más extremistas con el carlismo que ya empezaba a gestarse.

En Cataluña se produjeron los primeros levantamientos de partidas a favor de Don Carlos. Fernando VII nombró primer ministro a Calomarde restableciendo nuevamente el régimen absolutista y desarrollando a continuación una feroz represión contra liberales y carlistas.

La derogación de la Ley salica originaria de los tiempos de Felipe V por la que las mujeres no podían acceder al trono, garantizó que su hija Isabel II nacida en 1830 heredara la Corona en detrimento de su hermano Don Carlos. Los absolutistas apoyaron a Don Carlos considerándole rey con el nombre de Carlos V. Fernando VII proclamó una ley de amnistía a fin de atraerse a los liberales y comenzó la primera guerra civil carlista. Episodios como los sitios de Bilbao y la victoria liberal en la batalla de Luchana en 1.837, tras una resistencia heroica de los ciudadanos de Bilbao frente a los sitiadores carlistas fueron determinantes para la suerte de la guerra. Muerto Zumalacárregui, el general Maroto sin el permiso de su rey Don Carlos, se entrevistó con el general Espartero en Vergara (El abrazo de Vergara), estableciendo el cese de las hostilidades. Mediante este acuerdo, los jefes y oficiales del ejército carlista podrían integrarse con los mismos derechos y mandos en el ejército isabelino. Los carlistas
vascos y castellanos lo aceptaron, los navarros cruzaron los Pirineos con Don Carlos y Cabrera continuó la lucha durante diez meses más por las montañas de Cataluña.

Finalizada la guerra, es promulgada el 25 de octubre de 1839 una Ley que confirma los Fueros. Sin embargo esta Ley, establece que la confirmación foral, "lo será sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía".

En 1841 tras la fallida sublevación de los generales O'Donnell y Montesdeoca es proclamado el Decreto de 29 de octubre de dicho año, que suprime los fueros con excepción de las exenciones fiscal y militar.

El sistema tributario de "siempre" había sido respetado de nuevo. El Decreto de Espartero suponía fundamentalmente la supresión de las aduanas interiores y su traslado a la costa. Quedaba en manos de las Diputaciones por tanto, la capacidad de recaudar los tributos con la contraprestación de liquidar posteriormente al Estado el llamado "donativo" en el caso de las provincias vascongadas y "servicio" en el caso de Navarra.

En 1.845 con la reforma de Mon y Santillán se crea en España por primera vez un tributo moderno, consistente en el establecimiento de una contribución única sobre el repartimiento del producto líquido de los inmuebles, los cultivos y la ganadería, antecedente sin duda, de lo que posteriormente sería la contribución urbana. También aparece entonces, la figura tributaria del "cupo". El Estado fijaba un cupo a las provincias, éstas a los municipios y éstos a sus contribuyentes.

Es necesario por tanto extenderse en el repaso a la historia de España del siglo XIX, a fin de situar el contexto político, social y económico en el que se van a producir cambios importantes en lo que hasta entonces había sido la organización del Estado, afectando por consiguiente de manera capital a los Fueros. Es decir, el tránsito del Antiguo Régimen al Constitucionalismo.

El choque entre los defensores del Antiguo Régimen basado en el absolutismo y el liberalismo constitucional va a perdurar a lo largo del siglo XIX y por lo que se refiere a los privilegios de la nobleza y la Iglesia, podemos aventurarnos a afirmar que algunos de esos privilegios van a sobrevivir hasta bien entrado el siglo XX.

El concepto moderno de Estado orientado a la consagración de los derechos de ciudadanía, estableciendo por tanto, la igualdad de derechos y obligaciones de todos los ciudadanos ante la Ley, así como el conjunto de derechos y libertades que definen al Estado de Derecho, va a ser el caballo de batalla que va a presidir la vida política y social de España durante todo el siglo.

En el País Vasco, la división social durante las guerras carlistas fue meritadamente clara. El campesinado en su mayor parte se inclinó del lado carlista y los grandes núcleos urbanos (Bilbao por excelencia) donde se desarrollaban las diferentes y prósperas actividades económicas (comercio, minería, proto-industria...) se decantaron por el bando liberal, siendo los más interesados en la supresión de las aduanas interiores y su traslado a la costa, pues la situación anterior ponía en riesgo el desarrollo de sus actividades mercantiles, ya que existía la posibilidad de traslado a otros puertos de una buena parte de las actividades comerciales de importación y exportación.

Se ha de tener en cuenta siempre, que en el seno de la propia sociedad vasca, había intereses económicos enfrentados y esta circunstancia va a tener un papel capital a la hora de analizar no sólo, la segunda mitad del siglo XIX, sino de lo que a finales del mismo va a
suponer el proceso de industrialización del País Vasco (especialmente Vizcaya) y su papel fundamental en el desarrollo económico del siglo XX en el conjunto del Estado.

La segunda mitad del siglo XIX en España comienza con el reinado de Isabel II (1844-1868). En 1845 se proclama una nueva Constitución de corte conservador con el general Narvaez al frente del gobierno. Ese gobierno, entre otras cosas, hizo el Concordato con la Santa Sede mediante el cual el Estado se comprometía a sostener el clero y el culto (defensa de los intereses y privilegios de la Iglesia). Narvaez gobernó con mano fuerte y la Revolución Francesa de 1848 no tuvo en España ninguna consecuencia reseñable al contrario que en otros países de Europa.

En 1846 Isabel II contrajo matrimonio con su primo Francisco de Asís Borbón en contra de la propuesta de casamiento con el conde de Montemolín hijo de Don Carlos y que a propuesta de los sectores más conservadores cercanos a la Iglesia, tenían como objetivo acabar con el enfrentamiento con los carlistas. Nuevamente se produjeron levantamientos carlistas con Cabrera al frente, pero el ejército logró acaba con las partidas carlistas.

En 1854 se produjo el pronunciamiento de los generales O'Donell, Espartero y Serrano forzando a la reina a aceptar una tendencia más liberal. Espartero encabezó el gobierno durante dos años y en 1856 fue desplazado por O'Donell que fundó la Unión Liberal. Durante los cinco años de gobierno de O'Donell, España participó en diversas empresas bélicas internacionales. Extendió sus dominios en Marruecos, victoria del general Prim en Castillejos y conquista de Tetuán. Un año más tarde, victoria en Wad Ras y se firma un tratado con el Sultán de Marruecos obteniendo una zona costera e importantes ventajas comerciales. Así mismo, España se embarcó en conflictos en México y en Chile (bombardeo de Valparaíso) con resultados nefastos.

En 1868 se produce la Revolución de Septiembre. Se inició con la sublevación de la escuadra en Cádiz (cuna del liberalismo) al mando del almirante Topete. Se inicia también el último de los levantamientos carlistas. Los acontecimientos posteriores significaron la derrota de los isabellinos y la salida de España de Isabel II. Se instauró un gobierno provisional con Serrano a la cabeza y se promulgó una Constitución que establecía el sufragio universal, solo faltaba encontrar un rey.

A instancias del general Prim, Amadeo de Saboya resultó elegido rey como Amadeo I. Su llegada a España coincidió con el atentado de la calle del Turco de Madrid que costó la vida al general Prim. Amadeo I viéndose sin apoyos y con los constantes enfrentamientos entre los partidarios de Alfonso (hijo de Isabel II), los carlistas y los republicanos, abdicó y regresó a Italia en 1873.

El once de febrero de 1873, fue proclamada la primera República Española que desgraciadamente duró poco tiempo. La situación económica era caótica y las fuerzas partidarias de la monarquía aprovechando la división entre los republicanos, los movimientos cantonales de Cartagena y otros puntos, las actividades de guerra llevadas a cabo por los carlistas, dejaron sin apoyos suficientes a los cuatro presidentes que tuvo la primera República en un año: Pi y Margall, Figueras, Salmerón y Castelar. En ese contexto se produce el golpe militar encabezado por el general Pavia. Se formó un gobierno presidido de nuevo por el general Serrano, se sofocó el cantonalismo y se desarrollaron en el norte las operaciones militares contra el levantamiento carlista.
En diciembre de 1874 es proclamado rey Alfonso XII (1875-1885). El general Martínez Campos vale por principal de Alfonso XII, tuvo como primer objetivo acabar con la sublevación carlista, primero en Cataluña y después en Navarra y País Vasco. En febrero de 1876 con la huida a Francia de Carlos VII acaba la última guerra carlista y se consolida en el trono la dinastía alfonzina.

Se proclama la Constitución de 1876 católica y conservadora. No obstante, en dicha Constitución se previa la creación del Senado, formado por las principales personalidades de la nación y el Congreso de los Diputados, elegido por sufragio popular. El reinado de Alfonso XII coincidió con un periodo de prosperidad económica general. Se construyeron nuevos puertos, se tendieron nuevas vías de ferrocarril; en definitiva, se da un impulso a la modernización del Estado, pero el atraso con relación a los países más avanzados era ya considerable.

Todo este periodo de la segunda mitad del siglo XIX, plagado de inestabilidad política y "cuartelazos", está acompañado de una enorme confusión en el funcionamiento de las diferentes instituciones del Estado.

En 1868 al inicio de los primeros levantamientos carlistas que darán origen a la última guerra carlista, la situación tributaria en el País Vasco era la siguiente: Continuaba existiendo el sistema tradicional de recaudación tributaria por parte de las Diputaciones, había desaparecido el "donativo" y se pagaba el "cupo" al Estado. Acabada la guerra carlista y con la Constitución de 1876, se proclamó la ley del 21 de julio obra de Cánovas del Castillo abolitoria de los Fueros. Son suprimidas por tanto, las capacidades fiscales existentes así como las exenciones militares que sobrevivían desde 1839. En lo referente a la fiscalidad, las Provincias Exentas hasta entonces, quedaban integradas en el Concierto Económico de las restantes provincias del Estado tal como queda explicitado en la Exposición de Motivos de la Ley.

La abolición de los Fueros se produce en un momento especialmente difícil en el País Vasco. Debido a la guerra estaban suprimidas las garantías constitucionales, proclamado el estado de sitio e impuesta la censura, al tiempo que 40.000 soldados ocupaban el territorio. Las necesidades de manutención de estas tropas agravaban más el problema. La abolición provoca una situación de malestar en ámbitos políticos liberales, no únicamente en las filas carlistas y esto hace que muchos destacados políticos liberales de la época establezcan relaciones de cercanía política con los republicanos de Pi y Margall. Esta circunstancia preocupa sobremanera al gobierno monárquico muy débil aún. Surgen voces como la de Fidel Sagarrónaga, político liberal de gran prestigio que insta a las Diputaciones Forales a que trabajen en la línea de la recuperación de los derechos forales. Tras intensos debates en la Diputación Foral de Biskaua, se llegó al acuerdo de solicitar al Estado, la no injerencia de la Administración Central en las Provincias Vascas y establecer acuerdos fiscales mediante tantos alzados, lo que recordaba la fórmula del donativo, pero sin la voluntariedad característica de éstos.

La condición de constituir un pacto y la recuperación de facultades normativo-tributarias, le daba un carácter foral. A este tipo de acuerdo algunos lo denominaron "los buenos Fueros".

La Real Orden de 12 de diciembre de 1877 preparaba el camino del Concierto Económico.


**LOS CONCIETOS ECONÓMICOS DESDE 1878**

El primer Concierto Económico de 1878 se firma en una situación de excepcionalidad debido a la situación del País tras la última guerra carlista. Los efectos de la guerra fueron devastadores en el País Vasco y las dificultades recaudatorias por tanto muy importantes. Además habían sido destruidos numerosos archivos públicos y censos fiscales, lo que impedía establecer impuestos de naturaleza directa. Se recurrió, por tanto, al viejo sistema del “cupo” bien conocido y utilizado con anterioridad. El gobierno de Alfonso XII se atraía para su causa a los liberales monárquicos con esta medida, pues éstos eran partidarios de la situación surgida tras la primera guerra carlista con el Decreto de 29 de octubre de 1841. Este Concierto suponía mantener de facto, la vigencia de una fiscalidad indirecta que beneficiaba a la burguesía liberal y foralista. Presentaba, así mismo, una serie de características cuyos rasgos fundamentales se parecían mucho al viejo sistema:

- Imposición indirecta, tributos provinciales y locales, capacidad exactora y recaudatoria, financiación propia etc... Además aparecen unos nuevos aspectos, cuyo posterior desarrollo, va a perdurar hasta nuestros días.

Aparece por primera vez, el concepto de proporcionalidad económica en el cálculo del cupo. La Ley de 1876 declin en su tercer artículo, como ya hemos reflejado anteriormente: las provincias vascongadas contribuirán a los presupuestos del Estado, al igual que las restantes provincias españolas en la proporción que les corresponda. El cupo no tenía carácter unitario en cuanto al esfuerzo exigible a cada provincia, siendo el cupo total la suma de los cupos individuales establecidos para cada tributo. En definitiva, cada Diputación Foral tenía su propio cupo en función de la recaudación que ésta hubiera efectuado.

- Más adelante estos tributos se llamarían “concertados” y se establecían sobre las siguientes figuras impositivas: la contribución de inmuebles, cultivo, ganadería, contribución industrial y de comercio, derechos reales de transmisión de bienes, renta del papel sellado y los impuestos sobre el consumo de cereales y sal. Los “no concertados” eran los que se reservaba el Estado y destacaban los impuestos sobre minas, transporte y tabaco.

El cupo se obtenía mediante la estimación por cada impuesto concertado de la recaudación que habría hecho el Estado en cada provincia.

- El otro concepto importante que surge es el de “gasto compensable”. De los cupos calculados se deducían tres clases de gastos: gastos de administración, gastos asumidos por las Diputaciones Forales relacionados con funciones que el Estado realizaba en el resto del País (sostenimiento del clero y de la Guardia Provincial), y ciertas bonificaciones fiscales en beneficio de las poblaciones que habían permanecido leales y habían apoyado, por tanto, al bando liberal durante la última guerra civil carlista.

La vigencia establecida para este primer Concierto es de ocho años, previéndose la actualización paulatina de los cupos. También se contempla la adaptación de los cupos a las posibles reformas del sistema tributario español. El art. 5º de la citada Ley establecía:

“La Ley autoriza al Gobierno para hacer las modificaciones de forma que reclamen las circunstancias locales y la experiencia aconseje”

- Los perfiles del sistema tributario establecido presentan la siguiente característica fundamental:
La incorporación de mecanismos técnicos precisos y rigurosos para el cálculo de los impuestos y cupos, así como las deducciones y que con las correspondientes mejoras han perdurado hasta nuestros días.

Dado el carácter provisional y temporal del Concierto, las Diputaciones Forales tenían la posibilidad en el futuro de plantear modificaciones y adaptaciones del sistema, así como la prolongación de la duración del mismo. Es importante señalar también, que las compensaciones establecidas por los creadores del sistema fueron muy generosas, pues desde una perspectiva económico-financiera era muy conveniente para el País acelerar el proceso de recuperación económica de las Vascongadas. Esto sin duda, benefició a las Diputaciones Forales, que de esta forma dispusieron de más recursos con los que afrontar las tareas propias de la reconstrucción.

Este primer Concierto representa también, el inicio de una etapa que con el paso del tiempo se convertirá en la señal de identidad de la foralidad y culminará un siglo después con el Estatuto de Autonomía de Gernika.

El segundo Concierto Económico, recogido en la Ley de 29 de junio de 1887, a pesar de la continuidad del sistema presenta en su redacción dos expresiones importantísimas. La primera referida a los cupos “en lo sucesivo”, lo que permite profundizar en el carácter permanente de los mismos. La segunda, se refiere a la posibilidad de que las Diputaciones Forales en el futuro puedan plantear modificaciones y adaptaciones del sistema cuando haya que modificar los cupos como consecuencia de las circunstancias económicas. En la Ley se cita literalmente: “Las modificaciones se llevarán a cabo oyendo a las Diputaciones”.

El tercer Concierto de 1893, vuelve a establecer la temporalidad del mismo, si bien aumenta la duración del Concierto, estableciendo una vigencia de doce años. Aparecen nuevas figuras impositivas y por tanto nuevos cupos, lo que demuestra la adaptabilidad del sistema. No obstante, el art. 14º del Real Decreto de 1 de febrero de 1.894 que aprueba este tercer Concierto repetirá textualmente lo siguiente: “Las Diputaciones Provinciales de Vizcaya, Gipuzkoa y Alava continuarán investidas, así en el orden administrativo como en el económico, de todas las atribuciones que venían ejerciendo”. A pesar de no definir cuales eran esas competencias administrativas, si se podía deducir del texto un reconocimiento expreso a la foralidad y por tanto al autogobierno en el País Vasco.

El cuarto Concierto, establecido tras la importante reforma tributaria llevada a cabo por Raimundo Fernández de Villaverde, supone la plena consolidación del sistema de cupos. La vigencia de este nuevo Concierto es de veinte años (1905-1925) y esta ampliación de la vigencia se justifica mediante la siguiente afirmación: “Conviene a la paz de los pueblos que no sean frecuentes las renovaciones de estos conciertos tributarios”.

Se consolida también la técnica en el cálculo de los cupos y se establece que éstos permanecerán invariables durante la primera década de duración del Concierto, previéndose ligeras variaciones en el segundo decenio. Esta nueva etapa en la historia de los Conciertos Económicos, es conocida como la de “petrificación de los cupos”, que trae consigo una gran estabilidad al sistema y permite además a las Diputaciones Forales la apropiación de importantes recursos económico, con lo que aumentan significativamente su capacidad de financiación de la gestión propia.

El quinto Concierto Económico se aprueba en 1925 durante la dictadura de Primo de Rivera, lo que suscitó nuevas y más reservas contra el sistema de conciertos por parte de las
Las reflexiones de los políticos

fuerzas democráticas progresistas, sin embargo dicho Concierto cuya vigencia era de 25 años presentada muchas cuestiones de gran interés.

Con la llegada de la segunda República en abril de 1931, llegaron también las nuevas ideas partidarias de la descentralización del Estado y se gestan lo que en el futuro serán los Estatutos de Autonomía (Cataluña y Euskadi).

El Concierto Económico antes de la instauración de la República era contestado desde las fuerzas de izquierdas, herederas de los valores de los primeros liberales progresistas inspirados en la ilustración, pues entendían que los Concieritos eran en definitiva, mecanismos fiscales al servicio de la burguesía. La derecha nacionalista era crítica también con el sistema de Concieritos, dado que para ellos, este sistema era simplemente una concesión de España (carta otorgada) y no la expresión de la soberanía vasca que la situaban siempre con anterioridad a 1839. El clima autonomista surgido durante la República va atemperando las diferentes posiciones, desde las filas republicanas voces autorizadas como la de Horacio Echevarria, contribuyen a suscitar consensos en torno a la defensa del Concierto entre fuerzas tan dispares como nacionalistas, carlistas, socialistas y republicanos.

Este Concierto establece una actualización de los cupos de carácter quinquenal, pactándose de antemano la cuantía de cada quinquenio. El primer cupo es de 40 millones y el último de 50 millones, lo que supone tan solo, un incremento del 12,5%. Esta subida moderada del porcentaje en los cupos tendrá efectos muy ventajosos para las Diputaciones Forales, ya que la depresión del 29, entre las calamidades que supuso para la economía mundial, una de sus consecuencias fue el brutal aumento de la inflación. Las Diputaciones gracias a lo ventajoso que resultaba su saldo con los cupos, disponían de abundantes recursos excedentarios, mientras que el Estado tenía siempre una situación muy precaria. No olvidemos que la pérdida de Cuba y Filipinas y la guerra de Marruecos habían supuesto nuevos desastres en la maltrecha economía española.

En esta situación, acompañada del desarrollo capitalista del País Vasco, especialmente Vizcaya con la minería y la industria del hierro (Altos Hornos de Vizcaya, y potentes astilleros), las Diputaciones Forales proponen al gobierno la asunción por su parte de tareas de titularidad estatal. Esto va produciendo un traslado paulatino de competencias que trae aparejada la disminución del cupo. A menor cupo mayor disponibilidad de recursos y cargas y su efecto combinado con una gestión eficaz de los mismos y especialmente con una negociación siempre ventajosa con el Estado, se irán produciendo nuevos excedentes y por lo tanto una mayor asunción competencial. En definitiva, se desarrolla cada vez más la espiral autonomista. La autonomía fiscal se va extendiendo a otras áreas de la administración: educación, sanidad, obras públicas (carreteras), beneficencia, policía...

El Real Decreto de 24 de diciembre de 1926, afirma explícitamente en el art. 46 del Reglamento que desarrolla el Concierto lo siguiente: Las Diputaciones Forales podrán establecer el sistema tributario que estimen procedente, sin otra limitación que la prohibición de adoptar disposiciones que pudieran estar en contradicción con los pactos internacionales que celebre España con otras naciones o se refieran a las contribuciones, rentas o impuestos del Estado.

Recuperada la democracia en España y promulgada la Constitución de 1931 laica, democrática y avanzada, el gobierno republicano inicia un proceso de revisión del sistema fiscal, al objeto de lograr un reparto más equitativo de la riqueza, disponer de recursos para
sacar el país de la situación en la que se encuentra y acabar por fin con los privilegios de las clases dominantes y la Iglesia. La Ley del 29 de diciembre de 1932 establece un nuevo impuesto: "Contribución General sobre la Renta" que ha de ser aplicado en todas las provincias de la Nación. Las Diputaciones Forales se negaron a aceptar la nueva Ley y Navarra por su parte decidió establecer su propia contribución.

Es evidente que este impuesto, precursor de los actuales impuestos directos no gustaba nada a las fuerzas conservadoras de entonces (nacionalistas, carlistas, Cada, etc...). Desde las Diputaciones Forales se argumentaba que el Reglamento del Real Decreto de 24 de diciembre de 1926 les permitía no aplicar en sus territorios el nuevo impuesto. Esta polémica quedó zanjada como consecuencia de la sublevación militar del 18 de julio de 1936, cuyas terribles consecuencias conocemos sobradamente.


Anteriormente zanjó la polémica sobre la Contribución General de la Renta mediante el Decreto de 9 de mayo de 1942 que establecía que dicha Contribución se exigiría en Alava con arreglo al derecho común, pero disponía que la gestión del impuesto sería efectuada por la Diputación Foral alavesa. Con este Decreto aparecen nuevos conceptos administrativos, que con la aplicación de los cupos producirán nuevos excedentes para la Diputación Foral alavesa.

La vigencia del Concierto fue de 25 años con revisiones quinquenales automáticas de los cupos. Su cálculo se efectuaba mediante el sistema tradicional al igual que las deducciones.

El segundo Concierto alaves es aprobado por el Real Decreto de 26 de noviembre de 1.976. Es muy importante señalar que la descomposición definitiva del régimen franquista era ya imparable y este Concierto presenta aspectos técnicos y políticos que van a ser sin duda, referencias importantes para el primer Concierto de la democracia. En su texto se afirma que la autonomía propia de la foralidad consiste en la capacidad de establecer, regular y mantener el sistema tributario propio, así como la de gestionario, siempre que no se oponga a los pactos internacionales o se refiera a rentas o tributos propios del Estado. Se vuelve por tanto, a la fórmula explicitada en el Reglamento de la Real Orden de 24 de diciembre de 1926.

Se establece un conjunto de normas jurídicas cuya característica fundamental consiste en que la definición de las distintas competencias de la Diputación y del Estado, son el resultado de la voluntad común de las partes y se establecen los mecanismos para la resolución de conflictos y se delimitan los principios normativos básicos que definen el sistema tributario foral.

En el capítulo de la deducción de gastos compensables se especifican los siguientes: gastos de gestión de los impuestos, participación de la Diputación y Ayuntamientos en los impuestos del Estado, gastos de inversión y mantenimiento de carreteras, gastos del cuerpo de Miñones y un capítulo referido a competencias del Estado asumidas por la Diputación Foral alavesa: montes, agricultura y ganadería.

La vigencia del Concierto es de 25 años y el cupo se revisará anualmente aplicando a cada cupo parcial el mismo porcentaje de variación que haya experimentado la recaudación líquida del mismo impuesto en el Estado. El porcentaje promedio de variación anual será el aplicable a los gastos compensables como tasa de actualización.
EL CONCIERTO ECONÓMICO ACTUAL

En la introducción de este escrito, decíamos que el Concierto actual se sustenta sobre tres normas básicas: la Constitución, el Estatuto y la Ley de mayo de 1981.

Nunca hasta ahora, instituciones atipicas como el Concierto económico habían encontrado un encaje constitucional tan claro y rotundo como el actual. La Constitución con su reconocimiento de los derechos históricos y una Ley Orgánica Constitucional como el Estatuto de Autonomía así lo demuestran.

El Concierto supone un ejercicio de corresponsabilidad política y fiscal por ambas partes, que desde el respeto a los preceptos constitucionales, que en el orden tributario, consagran los principios de igualdad y progresividad fiscal hacen que la negociación y el acuerdo sean el método para materializar una correcta disposición de las normas tributarias que ha de regir la aplicación de la fiscalidad.

Podemos resumir lo anterior, manifestando que el Concierto Económico se define como un sistema fiscal propio armonizado con el sistema fiscal vigente en el territorio común. A tal efecto, la Ley de 13 de mayo de 1981 establece: "Cualquier modificación del sistema, así como la actualización de los cupos, deberán ser pactados, y el proyecto de ley resultante será tramitado por el procedimiento de Ley de Art. único".

Es importante destacar algunos aspectos fundamentales del Concierto Económico vigente:

- Principio de autonomía normativa. Cada TT.HH. dispone de un sistema normativo propio, sujeto lógicamente, a las reglas establecidas.
- Las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco están sometidas al principio de separación fiscal. Por tanto, no es posible que un mismo hecho imponible esté sujeto a diversos gravámenes vinculados a otras jurisdicciones tributarias. Cuando se dé el caso de rendimientos de un mismo gravamen correspondiente a varios territorios, se aplica un sistema de reparto de cuotas, referenciando dichas cuotas bien, por estimación de cifra relativa o aplicando simplemente el principio de proporcionalidad.
- En el Concierto se establece con claridad cuando un hecho imponible está sometido o no, a la administración vasca competente. No cabe tampoco, que un mismo hecho imponible, esté regulado simultáneamente por más de un sistema normativo.
- La magnitud del cupo va disminuyendo a medida que aumenta la importancia financiera de las competencias atribuidas al País Vasco (mecanismo de perecución vertical).
- La Hacienda Central tiene la capacidad de hacer operativa la función redistributiva. El Concierto reconoce que el Fondo de Compensación Interterritorial (mecanismo de perecución horizontal del sistema fiscal español) es una carga general del Estado.
- La contribución a la financiación de las cargas generales o no asumidas, se hace en función de un indicador de renta. Es decir, se establece el principio de capacidad frente al de beneficio. La imputación de la parte de los ingresos no concertados que debe ser atribuido al País Vasco ("compensaciones") se hace con el mismo criterio de capacidad frente a beneficio.
- La financiación correspondiente a una competencia transferida se determina también mediante un indicador de renta.
- El País Vasco puede ser receptor de recursos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial en función de la evolución de los diferentes parámetros económicos correspondientes a la C.A.V. y a otras Comunidades Autónomas.
La capacidad financiera del País Vasco viene definida por la diferencia existente entre la suma de los ingresos concertados más otros posibles procedentes de la nivelación horizontal o de cualquier otro fondo de distribución estatal, menos el cupo (siempre que éste arroje un saldo líquido positivo).

El Estatuto de Autonomía de Gernika hace que el Concierto Económico presente un nuevo aspecto desconocido hasta ahora. Anteriormente y en base a los derechos históricos eran, cada uno de los tres TT.HH., plenamente soberanos en lo que a establecer su propia normativa fiscal, de acuerdo con las capacidades competenciales reconocidas en los diferentes Conciertos Económicos anteriores. Al constituirse la Comunidad Autónoma Vasca, aparece también una Hacienda Vasca y el Estatuto en su art. 41.1 determina qué competencias corresponden a cada TT.HH. en materia tributaria propia. El Parlamento Vasco tiene la capacidad de aprobar normas de coordinación, armonización y colaboración entre las distintas instituciones forales. La propia Ley de Concierto establece un Organ de Coordinación Tributaria y la LTH (Ley de Territorios Históricos), establece por su parte, que los órganos forales competentes, han de regular de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos. Por consiguiente, se establece un principio de centralidad para los tres TT.HH.

El cupo a pagar será global, integrado por tanto, por los cupos correspondientes a los tres TT.HH. y su metodología se determinará mediante las oportunas “leyes quinquenales” que se negocien y aprueben a tal efecto. El primer quinquenio comprende el período 1982-1986 y así sucesivamente hasta diciembre de 2.001. El cupo se actualiza anualmente y su valor definitivo se calcula una vez conocida la liquidación de los Presupuestos Generales del Estado.

El Concierto vigente tiene una extraordinaria capacidad para ser revisado a fin de adaptarse a las modificaciones que se vayan produciendo, y para ello se creó la Comisión Mixta de Cupo. En la Disposición adicional segunda de la Ley de Concierto se establece: “Cualquier modificación del presente Convenio se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación. En el caso de que se produjese una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a todos o algunos de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto o las modificaciones que hubiesen experimentado los referidos tributos”.

A lo largo de la reciente historia del Concierto Económico, hemos experimentado precisamente lo reflejado en la Disposición adicional citada.

En este sentido, podemos señalar que en estos años se han producido diferentes adaptaciones y modificaciones en materia tributaria, con un saldo claramente favorable para el País Vasco.

Se han producido adaptaciones del Concierto a la implantación del IVA, a la entrada en vigor de la nueva legislación local, a través de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la Ley de Tasas y Precios Públicos.

El Concierto ha sido modificado en relación al Impuesto de Sociedades, al IRPF, y posteriormente mediante la asunción de las competencias recaudatorias de los Impuestos Especiales, lo que sin duda configura, un escenario de práctica soberanía fiscal.
**CONCLUSIONES**

A pesar de los momentos difíciles que a lo largo de la historia más reciente ha vivido el autogobierno vasco, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que el grado de autogobierno alcanzado tras la recuperación de la democracia en España es muy satisfactorio, dada su enorme potencialidad competencial, así como la solidez de sus Instituciones, perfectamente ancladas en un orden constitucional, cuya tradición en épocas anteriores, no contempla un encaje correcto de los derechos históricos de los territorios forales.

Podemos afirmar por tanto, que la Constitución de 1.978 deroga de facto, la Ley de 21 de julio de 1.876 abolidoria de los Fueros, consagrando a través del Estatuto de Gernika y el desarrollo y consolidación del Concierto Económico, la recuperación y actualización plenas, de las libertades vascas.

El siglo XIX en España, viene definido por la lucha permanente librada por los que pretendían sacar al país del oscurantismo y crear un sistema de libertades que acaben con el absolutismo y por tanto, con los privilegios de las clases dominantes y la Iglesia; crear en definitiva, un Estado-Nación de ciudadanos libres e iguales ante la ley. Los padres de la Constitución de Cádiz, eran liberales progresistas, cuyos ideales se inspiraban en la Ilustración y consideraban consiguientemente, que las estructuras e instituciones procedentes del Antiguo Régimen suponían de hecho, la pervivencia de privilegios de unos ciudadanos frente a otros. El constitucionalismo de la época, no solo en España, no contemplaba una organización del Estado donde se recogieran peculiaridades o hechos diferenciales; y menos aún, por parte de los sectores conservadores, que creían firmemente en un Estado fuertemente centralizado, como única fórmula posible para garantizar la estabilidad política y social, según ellos necesaria.

El siglo XIX presenta otros aspectos muy importantes. La debilidad de la monarquía, el constante recurso al “cuartelazo” y al pronunciamiento militar, generando una tradición cuartelera al servicio de los intereses de los poderosos, salvo raras excepciones, que culminará en el siglo XX con la sublevación de 1.936 y cuarenta años de dictadura de tristes y terribles consecuencias.

Es importante señalar también, que las estructuras sociales procedentes del Antiguo Régimen apenas sufrieron cambios a lo largo del siglo XIX, lo que junto a una situación económica muy precaria, traería un fuerte aumento de las tensiones sociales en el primer tercio del siglo XX. España estaba lejos de vivir la Revolución Industrial y sus consecuencias socioeconómicas y políticas como en el resto de Europa, siendo este el caldo de cultivo de acontecimientos posteriores ya referidos.

Afortunadamente hoy en día, España es un estado moderno, con una democracia sólida y asentada, homologable al resto de países de la U.E. El Estado de las Autonomías y el reconocimiento constitucional de los derechos históricos, presentan además un aspecto diferenciador con el resto de países miembros de la U.E. En ningún estado europeo existen territorios autónomos o federados que tengan la capacidad competencial que representa el Estatuto de Gernika y el Concierto Económico.

Quienes en el momento actual y ante el reto europeo, donde la armonización de las diferentes políticas, entre ellas la fiscal, pone en cuestión la validez del Estatuto y el Concierto y apuestan por una químérica deriva soberanista, no solo se equivocan en sus planteamientos...
inaceptables para los estados miembros de la U.E., si no que además, están invitando a la ciudadanía a emprender un viaje de ida a ninguna parte.

La soberanía es hoy en día un concepto mucho más ligado al grado de bienestar, de desarrollo económico, cultural y social, que a las fronteras político-administrativas de cualquier territorio. Europa camina hacia la creación de un espacio económico y social de ciudadanos y ciudadanas libres e iguales en derechos y obligaciones, donde los diferentes hechos culturales y sociolingüísticos se expresen y manifiesten con entera libertad, desde la asunción de la pluralidad existente en la Unión.

Decir que el Estatuto es una simple carta otorgada o que el Concierto es un premio de consolación, no solo son falsedades insostenibles desde el rigor intelectual, sino que entrañan una verdadera amenaza, por el descrédito que tales afirmaciones representan para la buena salud de nuestras Instituciones.

**Fuentes**

- Reflexiones sobre el Concierto Económico Vasco por la Real Sociedad Bascona de los Amigos del País. (Pedro Larrea Angulo).
- Historia General de España.
- Para las breves descripciones sobre la situación socioeconómica en las diferentes épocas, se ha tenido en cuenta la obra de historiadores de prestigio como: Fernando de Pinedo y González Portillo.