Seis reuniones de la Comisión Mixta del Concierto Económico: una legislatura productiva (I). Modificaciones del Concierto Económico y vocación internacional de las haciendas forales.

José Rubí Cassinello
Bizkaiko Foru Aldundiko Finantza ikuskatzailea

Abstract: La Comisión Mixta del Concierto Económico es el máximo órgano de relación entre las administraciones vasca y estatal, en donde se adoptan todos los acuerdos que afectan a las relaciones concertadas. La presente legislatura ha sido especialmente fructífera, habiéndose celebrado 6 reuniones de dicha Comisión, en las que se han adoptado 46 acuerdos, que afectan tanto a las relaciones tributarias, como a las de naturaleza financiera, así como a los órganos de relación, en particular, a la Junta Arbitral del Concierto Económico. El artículo, dividido en dos partes, repasa de manera exhaustiva el contenido de los acuerdos. En esta primera parte, se pone el foco en los que afectan a las relaciones tributarias, haciendo especial hincapié, por un lado, en los acuerdos relativos a la incorporación al texto concertado de las nuevas figuras creadas en el sistema tributario estatal y, por otro, en asegurar la vocación y presencia de las haciendas forales en el ámbito internacional, tanto en lo que se refiere a la construcción del nuevo orden fiscal como en su aplicación. Queda, para la segunda parte, el desarrollo de los acuerdos que afectan a las competencias de aplicación de los tributos, así como los relativos a cuestiones financieras, entre los que sobresalen, por su relevancia, los que afectan a la metodología de cupo o la aplicación en el País Vasco de la política de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Abstract: Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoa Euskal administrazioaren eta Estatuko administrazioaren arteko harremanetarako organo gorena da, eta bertan hartzen dira hitzartutako harremanei eragiten dieten akordio guztiak. Legegintzaldi hau bereziki emankorra izan da, Batzorde horrek 6 bilera egin baititu. Bilera horietan 46 akordio hartu dira: batzuetan, zerga-harremanak eta finantza-harremanak jorratu dira; eta, beste batzuetan, harreman-organoak, eta, bereziki, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea. Artikuluak, bi zatitan banaturik, akordio horien edukia aztertzen du zehatz-mehatz. Lehen zatian, zerga-harremanei eragiten dieten akordioetan jartzen da azpimarra, batez ere bi gauza nabarmenduz: alde batetik, Estatuko zerga-sisteman sortutako figura berriak nola sartu diren testu itunduan; eta, bestetik, nola bermatu den foru-ogasunek nazioartean duten bokazioa eta presentzia, bai zerga-ordena berria eraikitzeari dagokionez, bai haren aplikazioari dagokionez. Bigarren zatirako, berriz, tributuak aplikatzeko eskumenetan eta finantza-gaietan eragina duten akordioen garapena utzi dugu, eta, batez ere -hain baitira garrantzitsuak-, kupoaren metodologian eragina dutenak, edo aurrekontu-egonkortasunerako eta finantza-iraunkortasunerako politika Euskal Autonomia Erkidegoan nola aplikatu ukitzen dutenak.

Sumarioa:

Introducción. A) Acuerdos de naturaleza tributaria. A.1. Acuerdos que afectan a la concertación de los tributos. i. Impuesto Complementario. ii. Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de determinadas entidades financieras. iii. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. iv. Impuesto sobre Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco. v. Ampliación de las competencias en materia de gestión y de obligaciones formales en los tributos concertados de normativa común. vi. Modificación del umbral de volumen de operaciones determinante de la tributación compartida. A.2. Acuerdos relacionados con la colaboración de las instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales y la presencia y visibilización de las Haciendas Forales en el ámbito internacional. i. Participación vasca en los foros internacionales de fiscalidad. ii. Visibilización y presencia de las haciendas forales en el ámbito internacional.

Introducción.

La Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) constituye el máximo órgano de relación entre las administraciones de territorio común y foral vascas, puesto que, no en vano, tiene encomendadas las funciones de acordar las modificaciones del Concierto Económico, la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio, los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria, el nombramiento y régimen de los miembros de la Junta Arbitral, así como todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el propio Concierto.

La Comisión Mixta del Concierto Económico tiene prevista su existencia en la Sección 1ª del Capítulo III del Concierto Económico (en adelante, CE), a cuya regulación únicamente dedica dos preceptos, el art.º 61 para determinar su composición y régimen de adopción de acuerdos y el art.º 62 que especifica las funciones que acabamos de enumerar. En cuanto al primero de los preceptos, se prevé que la CMCE estará compuesta, por el lado vasco, de un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, es decir, un total de seis miembros, a los que se unirán un número igual de representantes de la Administración del Estado, lo que hace un total de 12 representantes, con una composición paritaria, como corresponde al carácter pactado del CE, y con la consiguiente necesidad de alcanzar la unanimidad como única vía de adoptar acuerdos en su seno.

La CMCE es un órgano eminentemente político, puesto que las distintas instituciones que la integran están representadas por los titulares de las mismas. Así, por parte de las Diputaciones Forales se incorporan las personas que ostentan el cargo de Diputado o Diputada General de cada Territorio Histórico, mientras que, por parte del Gobierno Vasco, la representación se asume por la persona titular de la Consejería de Hacienda, a la que corresponde la presidencia de su delegación y al que acompañan normalmente la titular de otra Consejería y la de la Viceconsejería de Hacienda, que ejerce la labor de secretaría de la comisión por la parte vasca. Por parte de la administración del Estado, corresponde la presidencia a la persona titular del Ministerio de Hacienda, a la que acompañan titulares de otros ministerios y altos cargos del propio Ministerio, incluida la persona titular de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, que asume la secretaría de la comisión, por parte de territorio común.

La celebración de reuniones de la CMCE es algo habitual en el ámbito de relaciones entre las administraciones vascas y común, aunque la periodicidad con que se realizan ha sido bastante heterogénea a lo largo de los años. De hecho, desde la aprobación del actual Concierto en 2002, la CMCE se ha reunido en 17 ocasiones, incluida la primera, en que se aprobó el texto concertado con carácter indefinido. Obviamente, las más relevantes son aquéllas en que se han adoptado acuerdos para la modificación del propio Concierto, así como las que han aprobado las sucesivas metodologías quinquenales para la determinación del cupo a pagar por el País Vasco. Como se sabe, los primeros deben ser incorporados al CE mediante la aprobación en Cortes Generales de una ley que se tramita mediante el procedimiento de lectura única, sin que, por tanto, puedan admitirse enmiendas que modifiquen los concretos términos en que, en el seno de la CMCE, se ha alcanzado el correspondiente acuerdo, pudiendo ser aprobado o rechazado, en cuyo caso, volverá el acuerdo a someterse a la consideración y decisión de la CMCE. Modificaciones del texto concertado se han convenido en 9 de las 17 reuniones señaladas, dando origen a la aprobación de 6 leyes, además de la relativa a la aprobación inicial en 2002 del propio CE:

- Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se introducen en el Concierto Económico las modificaciones acordadas en la CMCE 2007/01.
- Ley 7/2014, de 21 de abril, por la que se introducen en el Concierto Económico las modificaciones acordadas en la CMCE 2014/01.
- Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se introducen en el Concierto Económico las modificaciones acordadas en la CMCE 2017/02.
- Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se introducen en el Concierto Económico las modificaciones acordadas en la CMCE 2021/01.
- Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se introducen en el Concierto Económico las modificaciones acordadas en las CMCE 2022/01 y 2022/02.
- Ley 3/2025, de 29 de abril, por la que se introducen en el Concierto Económico las modificaciones acordadas en las CMCE 2024/01, 2024/02 y 2025/01.

Sin menoscabo del resto de modificaciones, sobresalen los acuerdos de concertación de los 15 nuevos impuestos y un gravamen especial, que han sido incorporados al sistema tributario estatal durante estos casi 25 años de vigencia del nuevo Concierto. Así, se han incorporado al texto concertado las siguientes figuras tributarias, (por orden cronológico):

- Impuesto Especial sobre el Carbón (art.º 33.Cuatro CE).
- Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas (art.º 10.Dos, art.º 22.Seis y art.º 23.Cuatro).
- Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito (art.º 23.ter).
- Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (art.º 23.quater).
- Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica (art.º 23.quinquies).

- Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (art.º 23.quinquies).
- Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (art.º 34).
- Impuesto sobre Actividades de Juego (art.º 36).
- Impuesto sobre el Valor de Extracción de Gas, Petróleo y Condensados (art.º 23 sexies).
- Impuesto sobre las Transacciones Financieras (art.º 34.bis).
- Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (art.º 34.ter).
- Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (art.º 33.bis).
- Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la consideración de residuos (art.º 34.quater).
- Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco (art.º 33).
- Impuesto Complementario (art.º 20.bis).
- Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras (art.º 20.ter).

Los segundos, es decir, los acuerdos relativos a la aprobación de la metodología de cupo, también deben someterse a la aprobación de las Cortes Generales, mediante la tramitación de un proyecto de ley mediante un procedimiento similar al indicado para las modificaciones del CE. Desde 2002 se han aprobado las siguientes metodologías quinquenales:

- Ley 13/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006.
- Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011[1].
- Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021.
- Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026, hoy vigente.

Auspiciadas, con toda probabilidad, por el acuerdo suscrito entre los presidentes del PSOE y de EAJ-PNV el 10 de noviembre de 2023, para la investidura del primero como presidente del Gobierno, entre

[1] Bajo la vigencia de esta metodología se pusieron de manifiesto diversas discrepancias en lo relativo a la liquidación de los cupos de los ejercicios 2011 en adelante, lo que motivó la entrada en vigor de la prórroga legalmente prevista, que se mantuvo hasta la celebración de la CMCE de 15 de mayo de 2017 en la que ambas administraciones alcanzaron un acuerdo que puso punto final a las discrepancias y abrió el camino para la negociación de una nueva metodología que fue acordada en la CMCE celebrada el 19 de julio siguiente.

noviembre del año pasado 2024 y julio de 2026, se han celebrado seis reuniones de la CMCE[2], en las que se han alcanzado acuerdos de diversa naturaleza, de cuyo contenido vamos a ocuparnos en este trabajo. Siguiendo la estructura formal del CE nos ocuparemos en primer lugar de los acuerdos que afectan al Capítulo I CE, es decir, los de naturaleza tributaria, incluyendo entre estos los que afectan a la Junta Arbitral del Concierto Económico (JACE) prevista en el capítulo III CE, para, a continuación, analizar los de carácter financiero que afectan al Capítulo II.

A) Acuerdos de naturaleza tributaria.

Entre los acuerdos de naturaleza tributaria sobresalen aquellos que suponen una modificación del propio CE que, como ya hemos señalado, requieren su aprobación posterior mediante ley votada en Cortes Generales, frente a aquellos otros que, o suponen básicamente una concreción de principios generales ya presentes en el texto concertado, en este caso específicamente relacionados con la dimensión internacional del CE, o se refieren a aspectos de gestión relacionados con las funciones de aplicación de los tributos. A su vez, las modificaciones del CE podemos clasificarlas en tres grandes apartados: en primer lugar, la concertación de nuevos impuestos o la modificación de los existentes, en segundo, cuestiones que tienen que ver con las competencias de las Diputaciones Forales en materia de obligaciones formales en los tributos concertados de normativa común y, finalmente, la actualización del umbral determinante de la tributación exclusiva en determinados impuestos, básicamente en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA.

A.1. Acuerdos que afectan a la concertación de los tributos.

El equilibrio financiero en que se fundamenta la metodología de determinación del cupo y, por ende, la distribución de recursos entre las distintas administraciones fiscales, exige que el País Vasco participe de las mismas fuentes de financiación de que dispone el Estado, en la medida en que el producto de dichas fuentes sea atribuible a las haciendas vascas. En lo que se refiere a los tributos, ese equilibrio justifica y fundamenta la necesidad de que se incorpore al texto concertado cualesquiera de las figuras tributarias que formen parte del sistema tributario estatal, tal y como se deriva de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda Dos del CE[3] y la atribución al País Vasco se hace depender del punto de conexión aplicable para la exacción de cada figura tributaria, complementada, en caso de que resulte necesario, con el establecimiento de un ajuste que perfeccione la distribución de la recaudación entre las administraciones forales y común[4].

Como ya se ha dicho, las modificaciones del texto concertado exigen su aprobación mediante ley votada en Cortes y a través del procedimiento de lectura única. En el caso de las últimas modificaciones, su incorporación al CE se ha realizado mediante la Ley 3/2025, de 29 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco[5]. En su artículo único, en lo que ahora interesa, se añaden dos nuevos preceptos, los artículos 20 bis y 20 ter, con objeto de incorporar la concertación de los dos

[2] Las actas pueden consultarse en la web del departamento de Hacienda del Gobierno Vasco, en la siguiente dirección: https://www.euskadi.eus/informacion/comision-mixta-del-concierto-economico/web01-a2conci/es/.

[3] El precepto dice así: "Dos. En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento."

[4] Los ajustes afectan básicamente a la imposición indirecta, en la medida en que la distribución de la recaudación derivada del punto de conexión pactado se aleja, en esas figuras tributarias, de la que debería obtenerse según la distribución espacial de la materia imponible, normalmente el consumo de los productos gravados.

[5] Publicada en el BOE nº 104, de 30 de abril de 2025.

nuevos tributos (Impuesto Complementario e Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras) y se aprueba la nueva redacción de los artículos que afectan al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (artículos 21. Uno, 23. Dos y 23 bis). Finalmente, aunque su concertación no ha exigido una modificación del Capítulo I del CE, ya que se entiende concertado el nuevo Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco, por su configuración como impuesto especial de fabricación, resultando aplicable en sus propios términos lo dispuesto en los apartados Uno y Dos del artículo 33, que se refieren de forma genérica a la concertación de dicho tipo de impuestos. Nos referiremos a continuación a cada una de las modificaciones señaladas.

i. Impuesto Complementario.

El llamado Impuesto Complementario fue creado e incorporado al régimen tributario estatal mediante la Ley 7/2024[6], dictada con el objeto de dar cumplimiento a la obligación de transposición[7] de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión (Directiva Pilar II) que, a su vez, convirtió en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, con el fin de garantizar que los beneficios de las empresas multinacionales se graven allí donde se realicen las actividades económicas que generan dichos beneficios y donde se cree valor.

Como es sabido, la Directiva Pillar II establece un impuesto complementario que garantiza que las rentas obtenidas por los grupos nacionales de gran magnitud situados en los Estados miembros de la UE o por los grupos multinacionales cuya matriz esté situada en alguno de ellos, tributen efectivamente a un tipo global mínimo del 15 por ciento. Esta garantía se consigue mediante la aplicación de dos reglas interconectadas: la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados. Adicionalmente, la Directiva prevé la posibilidad de que los Estados miembros opten por aplicar un impuesto complementario nacional admisible que grave a las entidades constitutivas de los grupos que, radicando en su territorio, no alcancen una tributación mínima del 15% en su jurisdicción.

La transposición de la Directiva al derecho nacional del Impuesto Complementario se ha realizado así, mediante el establecimiento de tres modalidades:

- el impuesto complementario nacional, ejerciendo la opción que acabamos de comentar por el establecimiento de un impuesto complementario nacional admisible, y que será el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas a las obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud y de los grupos internacionales sujetos, que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto,

- el impuesto complementario primario, mediante la aplicación de la regla de inclusión de rentas respecto de las obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales que no radiquen en el territorio de aplicación del impuesto, y

[6] Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

[7] La transposición debería haberse realizado con anterioridad al 31 de diciembre de 2023. El retraso provocó la apertura del procedimiento de infracción INFR (2024)0049 por parte de la Comisión.

- el impuesto complementario secundario, mediante la aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados a las obtenidas por el grupo multinacional que no hayan podido ser gravadas por la aplicación de una regla de inclusión de rentas.

Tras la concertación del impuesto y su incorporación al Concierto Económico, con la entrada en vigor de la Ley 3/2025, los Territorios Históricos han procedido a la aprobación del impuesto, incorporándolo a sus respectivos regímenes tributarios:

— En Bizkaia, a través de la Norma Foral 6/2025, de 12 de diciembre, del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

— En Gipuzkoa, por la Norma Foral 3/2025, de 24 de noviembre, del Impuesto Complementario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

— En Araba, mediante la Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre, que establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

La concertación del impuesto exige, como en cada una de las figuras tributarias concertadas, acordar los puntos de conexión relativos a la normativa de aplicación, la exacción y la gestión e inspección.

a. Punto de conexión normativo.

En lo que se refiere al punto de conexión normativo, la primera cuestión que se plantea es la de la calificación del impuesto como de normativa autónoma, con amplia capacidad para diseñar los elementos sustanciales del impuesto, o de normativa común, con capacidad limitada a cuestiones de naturaleza formal. La aspiración de disponer de capacidad normativa en los impuestos que forman parte de los sistemas tributarios forales es un principio irrenunciable que inspira de manera permanente las negociones de concertación por parte de la representación vasca, siendo en el caso de este nuevo impuesto mucho más evidente y justificada al tratarse de un impuesto complementario al Impuesto sobre Sociedades, si bien con una formulación propia que deriva de su aplicación a nivel global; es por ello que el nuevo artículo 20 bis CE, en su apartado Uno, califica al Impuesto Complementario como un tributo concertado de normativa autónoma, disponiendo, por tanto, las instituciones forales, de capacidad para el establecimiento de una regulación propia y diferenciada de la que se mantenga en territorio común, si bien, el último párrafo de dicho precepto señala que se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado, para la definición del contribuyente, del sustituto de este y de las reglas de atribución a cada entidad constitutiva de las tres figuras del impuesto.

El punto de conexión normativo se ha determinado bajo el principio de jurisdicción única, de forma que todas las entidades constitutivas que formen parte de un grupo nacional de gran magnitud o de un grupo multinacional, que cumpla las condiciones para estar sujeto al impuesto, estarán sometidas a idéntica normativa, común o foral, en función del criterio acordado para determinar la aplicación de una u otra normativa.

El criterio señalado distingue el caso de que los contribuyentes formen parte de un grupo nacional de gran magnitud o multinacional que cuente en territorio español con un grupo fiscal sujeto al régimen de consolidación fiscal foral y otro sujeto al régimen de consolidación fiscal de régimen común, del caso en que dichos grupos no cuenten con dos grupos fiscales sometidos a una y otra normativa. En el primer caso, el punto de conexión normativo se vincula a la normativa aplicable al sustituto del contribuyente, mientras que en el segundo lo hace al domicilio fiscal de dicho sustituto, con aplicación

de las reglas de atribución de competencia previstas en el Impuesto sobre Sociedades para el caso de volúmenes de operaciones superiores a 12 millones de euros y ejercicio al menos del 75% del mismo en el territorio donde radique el domicilio fiscal, requisitos, en este caso, referenciados a la totalidad del volumen de operaciones del grupo nacional de gran magnitud o multinacional.

Si tenemos en cuenta la señalada necesidad de respetar la definición de sustituto del contribuyente, tendremos que acudir al art.º 6.5 de la Ley 7/2024, para identificar la entidad cuya normativa o, en su caso, su domicilio fiscal, determinará la aplicación, a todas las entidades constitutivas del grupo, de la normativa común o foral. Así, y en la medida en que no tengan la consideración de entidad excluida según el art.º 7 de aquella Ley, será sustituto del contribuyente y determinará la aplicación de la normativa, la entidad matriz última cuando esta radique en territorio español. Para el caso de que no sea así, aquella entidad matriz intermedia, radicada en territorio español, cuyo valor neto contable de los activos materiales[8] sea el mayor entre las entidades matrices que radiquen en territorio español. En otro caso, lo será la entidad constitutiva que cumpla la regla anterior de entre las radicadas en territorio español.

La aplicación de estos criterios debe tener en cuenta las distintas situaciones que pueden darse en el caso de grupos nacionales de gran magnitud o multinacionales con entidades constitutivas radicadas en los distintos territorios del País Vasco, cuando, por aplicación del punto de conexión que acabamos de explicar, la normativa aplicable sea la de alguno de los Territorios Históricos. A estos efectos las respectivas Normas Forales aclaran la aplicación del punto de conexión normativo, introduciendo en su texto el llamado punto de conexión del "concierto interno".

En relación con ello, los preceptos dedicados la regulación del ámbito subjetivo de aplicación distinguen dos situaciones para el caso de que resulte de aplicación el punto de conexión relativo al domicilio fiscal del sustituto del contribuyente, es decir para los contribuyentes que formen parte de un grupo nacional de gran magnitud o multinacional que no cuente en territorio español con un grupo fiscal sujeto al régimen de consolidación fiscal foral y otro sujeto al régimen de consolidación fiscal de régimen común[9].

La primera, para afirmar la aplicación de la normativa de cada territorio histórico en el caso de que el domicilio fiscal del sustituto del contribuyente se encuentre situado en uno de los otros dos territorios históricos. En este caso, se aplicará la normativa de aquel, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que el volumen de operaciones del grupo en el ejercicio anterior hubiere superado los 12 millones de € (puesto que, para el caso de volúmenes de operaciones inferiores a dicho importe, resulta aplicable, en todo caso, la normativa del domicilio fiscal).

2. Que, en dicho ejercicio, el grupo no hubiera realizado en territorio común al menos el 75% de su volumen de operaciones (puesto que, en caso contrario, resultaría de aplicación la normativa de territorio común).

[8] Para determinar dicho valor se atenderá a la media de los valores inicial y final de los activos materiales tras tomar en consideración la depreciación, el agotamiento o el deterioro sufridos, según conste en los estados financieros, de acuerdo con lo dispuesto en el nº 44 del artículo 5 de la Ley 7/2024,

[9] En caso contrario, es decir, cuando el contribuyente a un grupo que cuente en territorio español con un grupo de consolidación fiscal común y otro foral, la aplicación "interna" del punto de conexión no plantea problemas puesto que este remite al territorio cuya normativa del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, resulte de aplicación al sustituto del contribuyente.

3. Que, en el mismo ejercicio, la totalidad de las operaciones se hayan localizado en los territorios históricos en los que no está radicado el domicilio fiscal, en cuyo caso, resultará de aplicación la normativa de aquel territorio en el que se haya realizado la totalidad o la mayoría de las operaciones.

La segunda, para afirmar la aplicación de la normativa de cada territorio histórico en el caso de que el domicilio fiscal del sustituto del contribuyente se encuentre situado en territorio común, en cuyo caso resultará de aplicación la normativa del territorio histórico en que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que el volumen de operaciones del grupo en el ejercicio anterior hubiere superado los 12 millones de € (puesto que, para el caso de volúmenes de operaciones inferiores a dicho importe, resulta aplicable, en todo caso, la normativa del domicilio fiscal).

2. Que, en dicho ejercicio, el grupo hubiera realizado en el País Vasco al menos el 75% de su volumen de operaciones (puesto que, en caso contrario, resultaría de aplicación la normativa de territorio común).

3. Que el grupo hubiera realizado en el territorio la mayor proporción de las realizadas en el País Vasco.

Por último, señalar que, a afectos de lo dispuesto en relación con el punto de conexión normativo que acabamos de desarrollar, el volumen de operaciones del grupo estará constituido por la suma o agregación del volumen de operaciones, determinado a efectos del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de no residentes, de cada entidad constitutiva radicada en territorio español, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan, que corresponda al período impositivo anterior al último período de los citados impuestos que finalice o hubiera finalizado a la fecha de devengo del Impuesto Complementario. Asimismo, el volumen de operaciones realizado por el grupo en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones realizadas en cada territorio por cada entidad constitutiva, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan, determinadas o que se determinen a estos efectos según las reglas del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de no residentes para el mismo período.

b. Punto de conexión para la exacción.

Según el apartado 2 del artículo 20 bis CE, el impuesto complementario nacional, primario o secundario, se ingresará ante las administraciones competentes común o foral, de conformidad con lo dispuesto en el art.º 15 CE para la distribución del Impuesto sobre Sociedades, bien en función de su domicilio fiscal (en caso, de tributación exclusiva) o bien en idéntica proporción a su volumen de operaciones, correspondiente al último periodo impositivo del impuesto personal (Impuesto de Sociedades o, en su caso, Impuesto sobre la Renta de No Residentes) que finalice o hubiera finalizado a la fecha de devengo del Impuesto Complementario, teniendo en cuenta además que, en el caso de que en ese periodo impositivo el contribuyente hubiera tributado aplicando el régimen de consolidación fiscal, se atenderá en todo caso al volumen de operaciones del grupo fiscal. Asimismo, resultarán de aplicación las reglas de localización de operaciones previstas para el Impuesto sobre Sociedades, contenidas en el art.º 16 CE.

Será el sustituto del contribuyente el obligado a la presentación e ingreso de la deuda tributaria que corresponda ante las administraciones competentes.

En relación con ello, debe tenerse en cuenta que el sistema de cálculo del impuesto complementario basado en el blending jurisdiccional obliga a la determinación del impuesto a nivel de jurisdicción

para posteriormente atribuirlo a cada filial residente en función de sus ganancias admisibles, lo que puede suponer que la carga del impuesto sea soportada, directa o indirectamente, por entidades cuyo tipo efectivo de tributación fuera superior al 15 %. Esta circunstancia es especialmente relevante para el régimen de concierto, puesto que el hecho de que la concertación determine la cuantificación de los elementos del impuesto teniendo en cuenta la totalidad de las entidades constitutivas de los grupos sujetos, (que habrán soportado el nivel de tributación derivado de la aplicación de la normativa que, en cada caso, haya resultado aplicable a cada una de ellas), unida a la aplicación de las reglas de distribución en función de las ganancias admisibles respectivas, implica la posibilidad de que terminen soportando el impuesto entidades que han tributado por encima del 15 %, ya que, debido a este sistema de cálculo, se les atribuiría un impuesto que no hubieran tenido que soportar si no fuera porque, en su misma jurisdicción, existen otras entidades del mismo grupo con baja tributación. En el caso de que los grupos incluyan entidades constitutivas sujetas a distinta normativa, común o foral, puede ocurrir que a aquellas que hayan soportado una tributación mayor por resultarles de aplicación una normativa más rigurosa, se les atribuya una cuota del impuesto generada, precisamente, por la aplicación de una normativa más ventajosa a otras entidades que compongan el grupo sujeto, localizadas en el otro territorio.

c. Punto de conexión para la inspección.

La competencia inspectora corresponderá a la administración cuya normativa resulte aplicable, de acuerdo con las normas antes explicadas, debiendo ajustar sus actuaciones cada administración a su propia normativa, como es lógico, y fijará las proporciones para la atribución del impuesto a cada entidad constitutiva, surtiendo efectos frente al contribuyente en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones acuerden, con carácter definitivo, las administraciones competentes. Si como consecuencia de las actuaciones de comprobación, resultara una deuda a ingresar que corresponda a varias administraciones, el cobro o pago se efectuará por la administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que resulten procedentes.

El hecho de que la composición de los grupos sujetos puedan integrar entidades constitutivas sujetas a distinta normativa y que, por lo tanto, estarán sujetas a la competencia inspectora de distinta administración tributaria, obliga a aclarar que la competencia para la comprobación del volumen de operaciones a efectos de la aplicación del impuesto complementario no afecta a la competencia para la fijación del volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades a que este impuesto se remite. De esta forma, se aclara que la administración competente para la comprobación del impuesto complementario, deberá solicitar la colaboración de la que ostente la competencia inspectora del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando sea necesario realizar actuaciones ante entidades cuya competencia no le corresponda. La colaboración de los órganos de inspección de la administración no competente se plasmará en un informe que no tendrá efectos vinculantes frente a la competente.

Finalmente, se incluye la prevención contenida en el art.º 19.3 CE para el Impuesto sobre Sociedades, de que las reglas anteriores deberán entenderse sin perjuicio de las facultades que correspondan en su respectivo territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que dichas actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas por la administración competente.

Como complemento de los acuerdos relativos a la concertación del impuesto, ambas administraciones se comprometieron, en el acuerdo Tercero de la CMCE 2024/02, a desarrollar los intercambios de información necesarios que se deriven de la aplicación del Impuesto Complementario, así como a guiarse, en el ejercicio de sus competencias, por los criterios interpretativos derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente

divulgados por la OCDE o por la Unión Europea, asegurando de esta manera una interpretación común en aquellas cuestiones estudiadas y decididas por dichas instituciones y una aplicación homogénea de los criterios que se deriven de las mismas.

ii. Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de determinadas entidades financieras.

El Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de determinadas entidades financieras (en adelante, IMIC) fue creado por la Ley 7/2024[10] que, en su Disposición Final Novena, estableció la aplicación del impuesto durante tres ejercicios para los periodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2024, viniendo a sustituir al Gravamen Temporal de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito, creado por el art.º 2 de la Ley 38/2022[11], como una prestación patrimonial de carácter público no tributario[12], que se mantuvo vigente durante los ejercicios 2023 y 2024[13].

La aprobación del impuesto se produjo mediante la aprobación en el Pleno del Congreso de la enmienda transaccional nº 4 al Proyecto de Ley, fruto de la negociación con los grupos parlamentarios Junts per Catalunya y Sumar, con base en la enmienda 108 del Grupo Parlamentario Socialista.

El impuesto recae sobre el margen de intereses y comisiones obtenido por entidades de crédito, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito que derive de la actividad que desarrollen en territorio español. Ello supone su caracterización como un impuesto complementario al Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de No residentes, por cuanto su base imponible la constituye magnitudes que forman parte de la cuenta de pérdidas y ganancias de los contribuyentes y, por ello, se encuentran gravadas por dichos impuestos. Esta circunstancia, precisamente, ha fundamentado opiniones contrarias a la constitucionalidad del tributo, por vulnerar los principios de igualdad y no discriminación y el de capacidad económica.

El impuesto fue concertado en la CMCE 2024/01. Su naturaleza directa y complementaria del Impuesto sobre Sociedades, justifica y fundamenta que el nuevo art.º 20.ter CE, configure su concertación como tributo de normativa autónoma, con atribución de plena capacidad a las instituciones forales para la configuración del impuesto.

---

[10] Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

[11] Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

[12] Aun cuando el Gravamen fue caracterizado expresamente por su normativa de creación, como de naturaleza no tributaria, en la CMCE 2022/02 se acordó la participación del País Vasco en la cuantía correspondiente a la aplicación del índice de imputación (6,24%) a los ingresos generados por la prestación durante los años de vigencia, en 2023 y 2024. Dicha participación responde a la lógica de la metodología de determinación del cupo a pagar al Estado, por cuanto de acuerdo con ella, el País Vasco debe participar en la medida pactada (índice de imputación) en los ingresos de naturaleza no tributaria. El fundamento del acuerdo estriba en el hecho de que en el año base del quinquenio no existía dicho gravamen, por lo que no pudo tenerse en cuenta a la hora determinar el cupo de dicho año base que, para el cálculo del cupo de los años subsiguientes, es objeto de actualización mediante la aplicación del correspondiente índice, lo que privaría al País Vasco de la fuente de financiación en cuestión, alterando, en su contra, el necesario equilibrio derivado de la metodología de cupo..

[13] La Disposición Adicional 5ª del Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, ratifica la vigencia del gravamen para 2024, si bien anuncia que se revisará su naturaleza jurídica para su plena integración en el sistema tributario en el propio ejercicio 2024 y su inclusión en el Concierto Económico con el País Vasco y en el Convenio con Navarra.

La normativa foral se aplicará a los contribuyentes a los que resulte de aplicación, a su vez, la normativa foral del impuesto sobre sociedades, según lo previsto en el art 14 CE o, en el caso de sucursales de entidades de crédito extranjeras, les resulte de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en aplicación del art.º 21 del propio CE.

En las respectivas Normas Forales reguladoras del tributo se especifica que, en el caso de entidades que formen parte de un grupo fiscal y tengan su domicilio en territorio común, la aplicación de la normativa foral exige que la totalidad de sus operaciones se haya realizado en el País Vasco[14]. Lógicamente, aunque no se diga expresamente, resultará de aplicación la normativa foral del territorio en el que se haya realizado el mayor porcentaje del volumen de operaciones, tal y como se deriva de lo previsto para el caso en las propias Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades[15].

El resto de apartados del precepto remite a las reglas establecidas para el Impuesto sobre Sociedades, en lo que respecta a la exacción, gestión e inspección del impuesto, especificando que los contribuyentes tributarán, en todo caso, a una y otra administración en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

iii. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La concertación del Impuesto sobre No Residentes (IRNR) se remonta a la redacción del CE aprobada mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, a pesar de que el impuesto fue creado por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sustituyendo desde 1999 a la anteriormente llamada obligación real de contribuir, que se regulaba en la normativa de la imposición de las personas físicas y de las personas jurídicas. Hasta la aprobación del nuevo Concierto, se encontraba vigente la atribución al estado de competencia exclusiva para le regulación de todos los tributos en que el sujeto pasivo, fuera persona física o jurídica, estuviera considerado como no residente en territorio español, conforme al ordenamiento tributario del estado[16]. El actual CE configuró el IRNR como un tributo concertado de normativa común, rigiéndose por ello, tanto en lo que respecta a las normas sustantivas como a las formales, por las establecidas en cada momento por el Estado, excepto en lo relativo a la tributación de los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, a los que les resulta de aplicación la normativa foral de acuerdo con los criterios establecidos en el CE para el Impuesto sobre Sociedades.

La nueva concertación del impuesto convierte el IRNR en un tributo concertado de normativa autónoma, con atribución a los territorios históricos de plena capacidad para la regulación del impuesto, sean obtenidas las correspondientes rentas, con o sin mediación de establecimiento permanente. Ello obliga a introducir en los preceptos del texto concertado relativos al IRNR los correspondientes puntos de conexión normativo y de inspección aplicables a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, puesto que las obtenidas a través de establecimiento

---

[14] Ver el art.º 2.1 de la Norma Foral 5/2025, de 12 de diciembre, del impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril y se realizan otras modificaciones tributarias. En el Territorio Histórico de Araba la disposición reguladora es la Norma Foral 17/2025, de 12 de diciembre y en Gipuzkoa, la Norma Foral 4/2025, de 24 de noviembre.

[15] Art.º 2.3 de las respectivas normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades (NF 11/2013 de Bizkaia, NF 37/2013, de Araba y NF 2/2014 de Gipuzkoa). Dichas normas señalan que en el caso de que la entidad dominante tenga su domicilio fiscal en territorio común y hubieran realizado al menos el 75% de sus operaciones en el País Vasco (100% en el caso de grupos fiscales), resultará de aplicación la normativa del Territorio Histórico en el que se hubiera realizado una proporción mayor del volumen de sus operaciones.

[16] Artículo 6. Segunda, del CE, en la redacción dada al precepto 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.

permanente no ven modificada su situación, ya que respecto de las mismas se disponía previamente de capacidad normativa, con remisión a las reglas del Impuesto sobre Sociedades.

Así, en el art.º 21.Uno CE, tras cambiar la naturaleza del impuesto a tributo concertado de normativa autónoma, se introduce un párrafo destinado a determinar el punto de conexión normativo, de forma que, cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente resultará de aplicación la normativa correspondiente a la Diputación Foral competente por razón del territorio, de acuerdo con las reglas previstas para la atribución de la exacción del impuesto, contenidas en los apartados Dos a Seis del art º 22 CE, que no son objeto de modificación. La posibilidad de que existan normas diferentes, hace necesario modificar el punto de conexión aplicable a los supuestos de tributación compartida previstos en el art.º 22.Cuatro, que hasta el momento estaba vinculado a la administración que tuviera competencia inspectora sobre el representante del no residente, y que ahora se remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable al pagador de los rendimientos, resultando de aplicación idéntico criterio para la atribución de la competencia inspectora, sin perjuicio de que para la presentación de las oportunas declaraciones-liquidaciones se apliquen las normas relativas al lugar, forma y plazos previstos en la normativa de la administración competente para su exacción.

Similares modificaciones a las comentadas se introducen en el art.º 23 para la determinación del punto de conexión normativo y de inspección en el caso de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente.

También en el art.º 23 bis se revisan los preceptos relativos a la gestión del impuesto, distinguiendo en el apartado Uno los supuestos de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, con remisión a las normas previstas para el Impuesto sobre Sociedades, de las que se obtengan sin mediación de aquel, con referencia en este caso a las reglas del art.º 21 y 22.Cuatro, que acabamos de comentar.

iv. Impuesto sobre Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco.

La última figura tributaria que se ha incorporado al CE ha sido la del Impuesto sobre Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco (Impuesto sobre e-cigarrillos), aunque, como ya se ha señalado, su concertación no ha exigido una modificación del Capítulo I del CE, en el que se contienen los puntos de conexión tributarios, ya que, por su configuración como impuesto especial de fabricación, se entiende concertado el nuevo Impuesto desde su creación, resultando aplicable en sus propios términos lo dispuesto en los apartados Uno y Dos del artículo 33, que se refieren de forma genérica a la concertación de dicho tipo de tributos.

El Impuesto fue incorporado a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, mediante la adición de un nuevo capítulo IX al título I, operada por el número 10 de la Disposición Final Segunda de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2025.

De acuerdo con lo previsto en los apartados señalados del art.º 33 CE, el Impuesto sobre e-cigarrillos tiene el carácter de tributo concertado de normativa común rigiéndose, por tanto, por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de la capacidad de las instituciones competentes de los Territorios Históricos, reconocida con carácter general para todos los impuestos especiales, para establecer los tipos de gravamen de estos tributos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común, sin que para este caso se haya reconocido en la normativa del impuesto ninguna capacidad de modificar la carga tributaria derivada del mismo.

Desde el punto de vista de la exacción, el impuesto se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el respectivo ámbito territorial, por lo que habrá que estar a lo dispuesto en su normativa reguladora que, con carácter general, remite al momento de salida de la fábrica o del depósito fiscal para el caso de fabricación o al momento de su despacho en aduana para el caso de importación, sin perjuicio del resto de casuística contemplada en el art.º 7 y 64 quáter de la Ley 38/1992 y de la aplicación del régimen suspensivo de circulación de los productos gravados.

Sin perjuicio de lo anterior, se introduce en una disposición transitoria una regla aplicable a la exacción del impuesto que se devengue en el momento de su entrada en vigor, en virtud de la incorporación a la Ley 38/1992, de una Disposición Adicional Décima por la que se declaran gravados los productos objeto del impuesto almacenados con fines comerciales a la entrada en vigor del Impuesto. Su exacción corresponderá a las Diputaciones Forales cuando en dicho momento los almacenes donde se encuentren los productos se encuentren en territorio vasco.

Aunque la aprobación de puntos de conexión específicos no haya resultado necesaria, si lo es el establecimiento de un método de ajuste a consumo aplicable a la recaudación obtenida por este impuesto, lo que se ha recogido mediante la modificación del art.º 54 CE, que regula el Ajuste a consumo en los Impuestos Especiales de Fabricación, incluyendo en el mismo las oportunas referencias al Impuesto sobre e-cigarrillos. Como en el resto de impuestos especiales, la cuantificación del ajuste se hace depender del consumo relativo de los productos gravados por los residentes en el País Vasco respecto del total estatal, teniendo en cuenta la respectiva capacidad recaudatoria así como la eficacia de una y otra administración tributaria[17]. Los índices para el cálculo del ajuste se determinarán en la ley de cupo para cada período quinquenal. En relación con ello, cabe señalar que la creación del impuesto (y su concertación) se ha producido bajo la vigencia de la Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026, en la que, por razones obvias, no se incluyen índices para el ajuste de esta figura tributaria, razón que justifica la adopción de un acuerdo[18] que remite su determinación de forma transitoria, en tanto no se disponga de información anual sobre el valor de los productos gravados que se suministren en el País Vasco y en el resto del territorio de aplicación del impuesto, a la aplicación del procedimiento y de los porcentajes de suministros que se aplican para el ajuste del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco[19].

En la misma sesión 2/2024 de la CMCE, se aprueba la instrumentación del ajuste a consumo del Impuesto sobre los e-cigarrillos mediante un procedimiento y calendario trimestral similares a los del resto de los Impuestos Especiales.

v. Ampliación de las competencias en materia de gestión y de obligaciones formales en los tributos concertados de normativa común.

Como es sabido, el CE impone a los Territorios Históricos el cumplimiento de una serie de principios de armonización en el ejercicio de sus facultades de regulación tributaria, algunos de ellos con carácter general (contenidos en el art.º 3 CE) y otros con carácter particular en la regulación de cada

[17] Una explicación del fundamento y funcionamiento de estos ajustes a consumo, puede consultarse en la web de la Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico - Ad Concordiam: https://conciertoeconomico.org/profesionales-y-estudiantes/estudio-del-concierto/relaciones-financieras/metodologia-2022-2026/ajustes-imposicion-indirecta/.

[18] Acuerdo 2º de la Comisión Mixta del Concierto Económico nº 2/2024

[19] El ajuste al Impuesto sobre las Labores del Tabaco es el único que se determina teniendo en cuenta la recaudación real obtenida en el País Vasco y en territorio común, así como el porcentaje de suministros de labores del tabaco suministrado a expendedurías de tabaco y timbre situadas en el País Vasco respecto del total estatal; este procedimiento resulta de aplicación en tanto no se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de las Labores del Tabaco (Disposición Transitoria Séptima CE).

uno de los tributos concertados. En lo que respecta a cuestiones formales, los diferentes preceptos relativos a los tributos concertados de normativa común, tras declarar que los mismos se regirán por idénticas normas sustantivas y formales a las establecidas en cada momento por el Estado, faculta a las instituciones competentes del País Vasco para aprobar tanto sus propios modelos de declaración e ingreso, con la limitación de que deberán contener al menos los mismos datos que los de territorio común como sus plazos de ingreso, si bien, no deberán diferir sustancialmente de los establecidos por la administración general del Estado.

Aunque desde la aprobación del actual CE en 2002, las facultades y limitaciones señaladas se concentran, aunque no exclusivamente, en la imposición indirecta, tienen su origen curiosamente en los preceptos dedicados al IRPF y al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de la versión del CE aprobada en 1981[20], ya que en el caso de los impuestos indirectos se limitaba a declarar la aplicación de la normativa estatal[21], sin referencia alguna a obligaciones formales, quizás por juzgarlo innecesario. Sin embargo, pronto se adoptó la fórmula hasta ahora vigente ya que la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyó en el precepto relativo a la normativa aplicable a los impuestos indirectos, una previsión expresa para el IVA, con idéntica dicción literal a la arriba expresada[22], que paulatinamente se fue incorporando, como hemos dicho, a la concertación del resto de tributos de normativa común.

Razones de coordinación, colaboración y eficacia en el ejercicio de las funciones de aplicación de los tributos entre las distintas administraciones competentes, son las que justificaban las facultades y limitaciones atribuidas a las de los Territorios Históricos, a efectos de hacer efectivo el principio de colaboración contenido en el art.º 4 del CE que impone a ambas administraciones, común y foral, la obligación de facilitarse mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para la mejor exacción de los tributos.

Sin embargo, la evolución de las formas de gestión con la generalización de procedimientos informáticos aplicables, en muchos casos, con carácter obligatorio, junto al desarrollo con carácter autónomo de su implantación en las distintas administraciones, aconseja ampliar el estrecho corsé al que los preceptos antes comentados sometían a las haciendas forales que, en muchos casos, se veían injustificadamente limitadas en sus posibilidades de implantación de formas de gestión y obligaciones formales adaptadas a los nuevos tiempos. No solo ello, sino que, en los casos en que se han sentido habilitadas para imponer nuevos procedimientos, se han visto en la tesitura de defender ante los tribunales la legalidad de su actuación frente a obligados tributarios que han puesto en cuestión la regularidad de las decisiones adoptadas, mediante el planteamiento de los oportunos recursos. Aunque el hecho de que en la mayoría de los casos no hayan prosperado y los tribunales[23] hayan

---

[20] Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: Su art.º 7.Cinco. e), relativo al IRPF habilitaba a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos a aprobar los modelos y plazos de declaración y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio. En el caso del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, el art.º 16 declaraba la aplicación de las normas del Estado, con excepción de modelos plazos y modalidades de ingreso.

[21] El art.º 27 del CE de 1981, declaraba que "Los impuestos indirectos, incluido el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas que los establecidos en cada momento por el Estado."

[22] La Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyó en el art.º 27 del CE un apartado Dos que decía: "El Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común. y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado."

[23] La sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 12 de diciembre de 2024, recaída en el recurso nº 400/2023, confirma la regularidad de la normativa de implantación de Ticketbai en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, frente a un contribuyente que ponía en cuestión su competencia territorial y material para aprobar la implantación de dicho sistema, por entender que la facturación electrónica pertenece a la planificación de la actividad económica general del Estado, además de vulnerar el principio de unidad de mercado y la libre circulación, así como del principio de proporcionalidad,

confirmado la regularidad de la actuación de las administraciones tributarias forales no obsta a que, por razones de seguridad jurídica, tanto de las administraciones como de los obligados tributarios, se clarifique el alcance de la competencia de aquellas para la implantación de formas de gestión y obligaciones formales adaptadas a las mismas.

El nuevo texto, que se ha añadido al hasta ahora vigente, señala:

"Cuando las instituciones competentes de los Territorios Históricos establezcan nuevas formas de cumplimiento de las obligaciones formales de facturación o registro con apoyo en los avances tecnológicos o modifiquen las existentes, también podrán establecer las normas de gestión y procedimiento y las obligaciones formales exigibles en este impuesto adaptadas a las nuevas formas de cumplimiento, garantizando la disponibilidad de los datos precisos para desarrollar los intercambios de información entre las Administraciones común y forales a que se refiere el artículo 4 del presente Concierto Económico y el tratamiento de los mismos."

Como puede observarse, tras reconocer expresamente la capacidad de las instituciones competentes de los Territorios Históricos para establecer o modificar las formas de cumplimiento de las obligaciones formales de facturación o registro se confirma la posibilidad correlativa de aprobar nuevas normas de gestión y procedimiento así como las obligaciones formales que las nuevas formas de cumplimiento exijan. La única limitación sigue siendo el efectivo cumplimiento del principio de colaboración contenido en el art.º 4 CE, antes señalado.

La aprobación de la nueva previsión ha exigido la modificación de nada menos que 13 artículos en los que se repetía la fórmula ahora complementada. La única excepción ha sido la del art.º 34.bis, relativo a la concertación del Impuesto sobre Transacciones Financieras, en el que se mantiene intacta la anterior redacción. La decisión responde a la especial forma de gestión de este tributo, en que un único obligado, Iberclear, asume el papel, casi en exclusiva, de ser el canal de comunicación, actuando como intermediario entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, realizando las validaciones técnicas de la información comunicada por los sujetos pasivos, lo que justifica la homogeneización de los procedimientos y de las obligaciones formales exigibles en la gestión del impuesto.

Los 13 preceptos afectados son los siguientes: Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito (art.º 23 ter.Uno), los llamados impuestos energéticos (art.º 23 quater.Uno y art.º 23 quinquies. Uno), el Impuesto sobre la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados (art.º 23.sexies.Uno), el Impuesto sobre el valor Añadido (art.º 26), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art.º 30), Impuesto sobre las Primas de Seguros (art.º 32.Uno), Impuestos Especiales (art.º 33.Uno), Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (art.º 33 bis.Uno), Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero (art.º 34.Uno), Impuesto sobre determinados servicios digitales (art.º 34 ter.Uno), Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (art.º 34 quater.Uno) y el Impuesto sobre Actividades de Juego (art.º 36.Uno).

eficacia y limitación de costes indirectos. El tribunal niega la vulneración de dichos principios afirmando que con la medida de implantación de Ticketbai no se crea tributo alguno ni se modifican los existentes sino que establece una obligación formal, que supone un control de determinadas actividades económicas en aras a reducir la economía sumergida, por lo que entra en el marco competencial reconocido por el CE para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, que ve confirmado a la vista de que el propio reglamento estatal del sistema Verifactu (Real Decreto 1007/23, de 5 de diciembre) alude a la aplicabilidad del Reglamento en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto, lo que no deja duda de la competencia foral para la regulación de un sistema similar.

vi. Modificación del umbral de volumen de operaciones determinante de la tributación compartida.

Como es sabido, el "volumen de operaciones" (VOP) es un concepto utilizado en el CE a efectos de determinar la asignación de las competencias para la determinación de la normativa aplicable y de las facultades de inspección, así como para la distribución de la exacción entre las administraciones común y forales en algunas de las más importantes figuras que componen el ordenamiento tributario.

El concepto de VOP fue introducido en el CE por la modificación aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, que tuvo como objeto principal concertar el IVA, tras su introducción en el ordenamiento estatal, a partir de 1986, por la Ley 30/1985, de 2 de agosto. En dicha Ley se articulaba la exacción del impuesto en base a un volumen de operaciones de 200 millones de pesetas, como representativo del límite de actividad de las pequeñas empresas. Sin embargo, fue a partir de 1991, tras la modificación del CE operada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, cuando se introdujo el VOP en el CE con carácter general como elemento determinante de la atribución de capacidad normativa y de la potestad de inspección, así como de la distribución de la exacción, en el marco del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, fijando el umbral en 300 millones de pesetas e introduciendo otros conceptos, hoy consolidados, como los de «tributación exclusiva», «operaciones en uno u otro territorio», «lugar de realización de las operaciones», etc., en lugar de los que hasta ese momento determinaban las facultades de las haciendas forales en el Impuesto sobre Sociedades, como los de «cifra relativa de negocios», «radicación de las instalaciones», etc.

Con el nuevo sistema, proveniente del IVA como hemos dicho, la tributación tanto en este impuesto como en el de Sociedades, el señalado umbral de 300 millones de pesetas del VOP, venía a configurarse, junto con el domicilio fiscal de las entidades, como determinante de la normativa aplicable, la inspección y de la exacción de ambos impuestos. Efectivamente, a partir de entonces, la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, correspondería en exclusiva a las haciendas forales respecto de aquellos contribuyentes que tuvieran en el País Vasco su domicilio fiscal y su VOP no superase el umbral de 300 millones de pesetas o, superándolo, realizaran la totalidad de sus operaciones en dicho territorio. En caso contrario, la exacción correspondería a las haciendas forales o a la de territorio común, en proporción al volumen de operaciones realizado en uno u otro territorio. Otro tanto ocurriría para el caso de contribuyentes que tuvieran su domicilio fiscal en territorio común. Además, la aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades se vinculaba a la tributación exclusiva en uno u otro territorio y, en el caso de tributación compartida, de que los contribuyentes con domicilio fiscal en el País Vasco realizaran en este al menos el 75% de sus operaciones o, si lo tuvieran en territorio de régimen común, la totalidad de sus operaciones la realizaran en el otro territorio[24]. Las reglas para la atribución de la capacidad normativa resultaban además aplicables para la atribución de la capacidad inspectora, una vez abandonado el régimen de inspección conjunta vigente hasta 1990.

Además, la Ley 27/1990, incorporó al CE una Disposición Adicional (la Séptima) en virtud de la cual, al menos cada cinco años, la cifra que marcaba el umbral debía ser actualizada[25]. En cumplimiento de dicho compromiso, el importe ha sido objeto de actualización en diversas ocasiones[26], hasta fijarla en los actuales 12 millones de euros, tras la aprobación de la Ley 3/2025. Este importe resulta determinante también para la identificación de la normativa aplicable en el Impuesto Complementario, para el caso de contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de

[24] Esta asimetría estuvo vigente hasta la modificación del CE operada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

[25] La Disposición Adicional Sexta del actual CE aprobado mediante Ley 12/2002 incorporó idéntico compromiso de actualización de la cifra umbral de VOP.

[26] La primera vez que fue objeto de actualización fue a través de la Ley 38/1997, de 4 de agosto que la elevó a 500 millones de pesetas. El actual Concierto, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, la fijó en 6 millones de euros, mientras que la Ley 28/2007, de 25 de octubre, la elevó a 7 millones de euros, y la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, la situó en los 10 millones de euros, vigentes hasta la última actualización operada por la Ley 3/2025.

gran magnitud que no cuente en territorio español con dos grupos fiscales sujetos respectivamente al régimen de consolidación fiscal foral y común (art.º 20 bis CE), como se ha señalado en el epígrafe correspondiente a la concertación de este impuesto.

Debe señalarse que, a pesar de las reticencias de la administración estatal a la ampliación de la capacidad foral que se deriva de la elevación del umbral de VOP determinante de la tributación exclusiva y capacidad normativa y de inspección, no se han producido efectos relevantes en cuanto al número de contribuyentes afectados por dichos cambios que, por otra parte, han visto simplificadas sus obligaciones tributarias, al pasar de tener que mantener relaciones con ambas administraciones a relacionarse únicamente con una de ellas, viendo así reducida la presión fiscal indirecta que suponía la situación anterior.

Además del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, la cifra umbral de VOP que comentamos se utiliza también en el marco del Impuesto sobre Actividades de Juego, desde su concertación tras la aprobación de la Ley 7/2014, de 21 de abril[27]. En dicho momento estaba vigente la cifra de 7 millones de euros, por lo que fue este importe el utilizado únicamente a efectos de determinar la atribución de capacidad inspectora, en términos similares al Impuesto sobre Sociedades o el IVA, puesto que el nuevo tributo fue considerado como un tributo concertado de normativa común y la distribución de la exacción se previó, en todo caso, proporcional al respectivo VOP, con independencia de donde radicara el domicilio fiscal del contribuyente. Ese umbral de 7 millones de euros ha estado vigente hasta la aprobación del actual de 12 millones, puesto que, curiosamente, el art.º 36 del CE que incorpora la concertación de esta figura tributaria, no fue objeto de modificación por la Ley 10/2017, que elevó de 7 a 10 millones el umbral para el Impuesto sobre Sociedades y el IVA.

A.2. Acuerdos relacionados con la colaboración de las instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales y la presencia y visibilización de las Haciendas Forales en el ámbito internacional.

La aspiración de articular la presencia y asegurar la participación de las instituciones vascas en el proceso de construcción de la fiscalidad internacional ha sido una constante desde la recuperación del Concierto Económico en 1981 y, en particular, desde la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea en 1986. Pronto se sintió como una necesidad apremiante, puesto que algunas de los principios que el CE de 1981 contenía, como la atribución al Estado de competencia exclusiva en relación con la antigua obligación real de contribuir (hoy imposición sobre la renta de no residentes) y la consiguiente limitación de las decisiones normativas adoptadas por las instituciones vascas a las entidades residentes en territorio español, suponía la vulneración de las libertades básicas del proceso de construcción europeo y, en particular, de la libertad de establecimiento, así como de la normativa comunitaria en materia de ayudas de estado. No fue sino con la aprobación de la modificación del CE, operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto[28], que se dio el primer paso para superar los problemas antedichos, eliminando la competencia exclusiva señalada en materia de no residentes e incorporando, por primera vez, al texto concertado, la previsión de que el Estado debía arbitrar los mecanismos que permitieran la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del CE, dando satisfacción (parcial) a una de las aspiraciones políticas más relevantes planteada en relación con el CE.

[27] El Impuesto sobre Actividades de Juego, fue incorporado al ordenamiento tributario estatal por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

[28] Tras las elecciones de 1996 se alcanzaron los acuerdos conocidos como Pacto del Majestic, en virtud de los cuales los partidos nacionalistas Convergencia i Unió, Partido Nacionalista Vasco y Coalición Canaria apoyaron la investidura del candidato del Partido Popular. En particular, la necesidad de contar con los votos de la minoría vasca en el Congreso para la investidura del presidente Aznar, en su primera legislatura, propició la modificación del Concierto Económico.

Pocos años después, la pretensión de ampliar dicha participación vasca en los órganos comunitarios e internacionales provocó la ruptura de las negociaciones dirigidas a la renovación del CE, procediéndose por parte del Estado, ante la inminencia de la fecha de terminación de la vigencia del CE el 31 de diciembre de 2001, a la aprobación unilateral de una Ley de prórroga del mismo, contraviniendo uno de los principios más característicos del CE, como es su carácter necesariamente pactado[29].

El texto finalmente aprobado repetía literalmente la redacción de 1997 y, a pesar de la prescripción legal, lo cierto es que la esperada participación de las instituciones vascas siguió brillando por su ausencia, ante la negativa de la administración estatal para arbitrar los mecanismos que la hicieran efectiva. Los problemas del Concierto con la normativa comunitaria de ayudas de estado volvieron a ponerse de manifiesto a raíz de una sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 que entendía que la normativa foral incurría en el elemento de selectividad (territorial) propio de dicha disciplina por el mero hecho de separarse, siquiera mínimamente, de la normativa homónima estatal.

La superación de estos problemas, tras las sentenciade del Tribunal de Justicia de la UE, de 11 de septiembre de 2008, abrió las puertas, con ocasión de las negociaciones entre los grupos políticos para la aprobación de los presupuestos generales del Estado para 2011, para articular, por primera vez, la efectiva participación de representantes vascos en grupos de trabajo del ECOFIN, a través de un acuerdo adoptado en la CMCE celebrada el 22 de noviembre de 2010. A raíz de dicho acuerdo, a partir de abril de 2011, y tras 30 años desde la recuperación del Concierto Económico, representantes de las Instituciones vascas comenzaron a acudir a los grupos de trabajo dependientes del ECOFIN, integrándose en la delegación estatal, si bien limitando su participación a los grupos técnicos (D4-Cuestiones fiscales y D-5 Código de Conducta), sin que el acuerdo alcanzara a la participación en los grupos de alto nivel (High level groups) ni, por supuesto, en el propio ECOFIN.

Esta limitación, unida a la aceleración del proceso de transformación de la fiscalidad internacional, impulsada por el G-20 y liderada por la OCDE, propiciada por la progresiva globalización de las relaciones económicas y la imparable digitalización de la economía, ha evidenciado la necesidad de la incorporación de todas las administraciones con capacidad tributaria, normativa y de aplicación, a participar en el proceso, tanto de construcción de la nueva fiscalidad como de asunción, con todas sus consecuencias, de las obligaciones que el nuevo orden exige en materia de cooperación y colaboración.

La consecución de este objetivo, requiere, como primer paso, superar las habituales y constantes resistencias de la administración central de ceder a las administraciones territoriales el más mínimo protagonismo que pueda tener que ver, incluso remotamente, con las relaciones internacionales y ello, a pesar de que hay jurisprudencia constitucional consolidada que afirma que la competencia exclusiva atribuida al estado en esas relaciones se contrae al llamado ius contrahendi y al ius legationis, sin perjuicio de la necesaria participación del resto de administraciones cuando las cuestiones se refieran a materias en las que ostenten competencia y sus intereses legítimos puedan verse afectados[30]. Interpretamos que estas reticencias son las que impiden dar carta de naturaleza definitiva

[29] El fundamento de la pretensión vasca y la culminación final con la ruptura de las negociaciones puede consultarse en «Crisis y renovación del Concierto Económico», LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, ENRIQUE (Ad Concordiam 2004, pág.97 y ss).

[30] La jurisprudencia que reconoce la capacidad para la participación en la celebración de acuerdos internacionales por otros sujetos públicos, como las comunidades autónomas, en el ámbito de sus competencias, comenzó a precisarse a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de mayo de 1994 y fue reconocida expresamente mediante su incorporación a la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales, cuyo Título V se dedica a regular la participación de las Comunidades Autónomas en la celebración de tratados internacionales y, en lo que aquí interesa, su Disposición Adicional Sexta, relativa al régimen foral vasco, que señala: "Las instituciones competentes del País Vasco participarán en la delegación española que negocie un tratado internacional que tenga por ámbito derechos históricos tanto si su actualización general ha sido llevada a cabo por el Estatuto de Autonomía como en aquellos otros casos cuya actualización singular lo haya sido por el legislador ordinario en el marco de la disposición adicional primera de la Constitución

a la participación del País Vasco en este orden internacional a que nos venimos refiriendo, mediante la oportuna modificación del Concierto Económico y, sin perjuicio de la positiva valoración que los acuerdos alcanzados merecen, su sustitución por acuerdos puntuales alcanzados en la CMCE 1/2024, a que ahora nos vamos a referir y que, por un lado, se refieren a la participación de las instituciones del País Vasco en los foros de fiscalidad comunitarios (acuerdo 5) e internacionales (acuerdo 6) y al seguimiento de ambos (acuerdo 7) y, por otro, a asegurar la presencia y visibilización de los órganos de aplicación de los tributos de las haciendas forales en los procedimientos internacionales (acuerdo 4, complementado con el acuerdo 1 de la CMCE 2/2025).

i. Participación vasca en los foros internacionales de fiscalidad.

Como ya se ha señalado, la aspiración de las instituciones vascas de participar en los foros fiscales internacionales ha sido una constante a lo largo de la vigencia del Concierto Económico. Al fundamento y justificación de esa presencia vasca así como al balance de la limitada participación articulada a raíz de los acuerdos de 2010 nos hemos referido extensamente en otro lugar[31], por lo que nos limitaremos aquí a describir como se ha establecido la nueva participación en los últimos acuerdos.

Loa acuerdos 5º y 6º de la CMCE 2024/01, de 13 de noviembre, articulan de manera muy similar la participación de las instituciones vascas en los grupos dependientes del Consejo de la UE y en los foros fiscales de la OCDE.

La fundamentación, contenida en la parte expositiva de ambos acuerdos, descansa, como no podía ser de otra forma, en los preceptos del CE que, por un lado, reconocen a los Territorios Históricos la capacidad para establecer, mantener y regular su propio régimen tributario así como atribuyen a las respectivas Diputaciones Forales las facultades para la aplicación del sistema tributario (art.º 1 CE) y, por otro, imponen a aquellos la necesidad de su sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera, en particular, a los Convenios para evitar la doble imposición y las normas de armonización fiscal de la UE (art.º 2 CE) que obligan al Estado a arbitrar los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico (art.º 4 CE).

Somos conscientes de que, a pesar de la aparente y rotunda claridad de los preceptos aludidos, que desde nuestro punto de vista justifica sobradamente la participación vasca en los órganos y grupos en cuestión, la realidad de esa participación no ha estado a la altura del acervo competencial reconocido por el bloque de constitucionalidad, Estatuto de Autonomía y Concierto Económico. Parece, sin embargo, que ahora sí, los mismos preceptos que hasta ahora no justificaban suficientemente ni permitían la participación, son suficientes para ampliar de forma significativa el fondo y la forma de la misma.

Desde el punto de vista material, porque la presencia de los representantes vascos se amplía significativamente abarcando, en lo que respecta los grupos de trabajo dependientes del Consejo de la UE, no solo a los de carácter técnico sino que incluye a partir de ahora a la totalidad de los subgrupos que conforman los Grupos D-4 (Cuestiones Fiscales) y D-5 (Código de Conducta), alcanzando, por tanto a los Grupos de Alto Nivel (High Level Groups), en donde comienzan a adoptarse acuerdos de

y, en su caso, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco". Esta doctrina constitucional ha sido ratificada posteriormente en varias ocasiones, a través de sentencias como la nº 46/2015 de 5 de marzo o la nº 36/2021, de 18 de febrero.

[31] En cuanto a la primera, ver RUBI CASSINELLO, José y MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, "El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional", en Ekonomiaz-Revista Vasca de Economía nº 88 (2º semestre de 2015), páginas 335 y ss. Respecto del balance de la participación vasca en los grupos del ECOFIN, ver RUBI CASSINELLO, Jose, "La participación de las instituciones vascas en el nuevo orden tributario internacional: pasado, presente y futuro", en Zergak-Gaceta Tributaria del País Vasco, nº 58 (2020), páginas 77 a 118.

contenido y naturaleza más política, de los que, hasta ahora, la representación vasca se encontraba excluida. No solo eso, sino que incluso se prevé la posibilidad que la administración del Estado invite a un representante de las instituciones vascas para asistir a las reuniones plenarias del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN), integrándose en la delegación española, cuando se traten asuntos que incidan directamente en el ámbito de competencias que el Concierto reconoce a aquellas. Me permitirán que me manifieste escéptico sobre la posibilidad de que se produzca esa invitación, a pesar de que la asistencia de representantes regionales en los Consejos de la UE no es una rara avis en el contexto de los países de corte federal de la UE sino, antes al contrario, se produce y asume con naturalidad esa presencia cuando se tratan cuestiones que atañen de manera exclusiva o principal a dichos entes regionales.

En lo que respecta a los grupos de la OCDE, resulta notorio el protagonismo asumido por dicha organización en el diseño, consenso y desarrollo de las nuevas reglas fiscales que están llamadas a sustituir al viejo orden internacional, en el que la presencia física se convertía en el principal, si no el único, instrumento a raíz del cual se distribuía entre las distintas jurisdicciones la capacidad de someter a tributación a los agentes económicos, frente a la situación actual, en que la evolución tecnológica, la digitalización y la globalización han introducido nuevos desafíos de naturaleza tributaria a los que dicho proceso pretende dar respuesta. La participación vasca, se prevé que alcance a la totalidad de los foros en materia de fiscalidad de la OCDE y, en particular al Forum on Harmful Tax Practices (FHTP), el Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum), el Forum on Tax Administration (FTA) y el OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Marco Inclusivo).

Resulta llamativa la diferente dicción con la que se articula la participación en los grupos de trabajo de una y otra institución, en los anexos V y VI, que desarrollan los términos de la participación, respectivamente, en los grupos del Consejo de la UE y de la OCDE, puesto que, en el caso de las instituciones comunitarias, se señala que participarán en los grupos y subgrupos de trabajo "los representantes de las Instituciones del País Vasco en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN)", mientras que en el caso de la OCDE simplemente se alude a la participación en los correspondientes foros "de los representantes de las Instituciones del País Vasco". No vamos a profundizar en la trascendencia de la diferente redacción, puesto que estamos convencidos de que se trata de una simple cuestión semántica. Lo que nos extraña es que los técnicos del Estado que, como ya hemos dicho, revisan con lupa las redacciones de los acuerdos que afecten a las relaciones internacionales, no hayan puesto objeción alguna a una redacción susceptible de ser interpretada de forma muy distinta a como entienden que esas relaciones se establecen en el orden interno.

Desde el punto de vista formal, el contenido de los acuerdos debe partir de la circunstancia de que, para el caso de los grupos del Consejo de la UE, contamos con un acuerdo previo, el alcanzado en la CMCE 2010/02, al que ya hemos aludido, que articuló por primera vez la presencia de representantes vascos en los grupos de trabajo de fiscalidad. En aquel acuerdo se imponían dos condiciones específicas: que la participación vasca se realizaría "integrando la delegación del Estado" y que la posición del Estado "será manifestada por el representante del mismo", sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición. Por lo demás, las normas a las que ahora nos vamos a referir son comunes para uno y otro procedimiento de participación.

El objetivo del nuevo acuerdo, como expresa en su parte expositiva, es el de actualizar y completar el anterior, de forma que, confirmando la integración en la delegación española de los representantes vascos, se dan solución a determinadas carencias que se habían puesto de manifiesto a lo largo de los años de participación en los grupos de trabajo, desde 2011 hasta ahora. En particular, se habilita a la representación vasca el acceso a la documentación e información de los correspondientes grupos de trabajo, haciendo énfasis en los expedientes considerados de especial seguimiento, cuya identificación, a tenor del acuerdo 7º adoptado también en esta CMCE, podrá realizarse a instancia de cualquiera de las partes, teniendo esa consideración, en todo caso, los que estén relacionados o afecten a tributos

concertados de normativa autónoma y aquellos otros cuya gestión se realice o prevea realizar a través del sistema de ventanilla única.

En cuanto a la participación del País Vasco para la adopción de la posición de la delegación española en los grupos de trabajo, se prevé que esta deberá tener en cuenta la opinión de los representantes vascos, para lo que se establece un procedimiento de coordinación previa, en virtud del cual, cuando resulte procedente en función de la relevancia o especial seguimiento de los expedientes, se convocará una sesión con representantes de ambas administraciones con objeto de fijar una posición compartida. El mismo acuerdo 7º a que nos hemos referido prevé la convocatoria de una reunión, con periodicidad al menos semestral, en la que los representantes del Ministerio de Hacienda expondrán el estado de situación de los distintos expedientes, poniendo a disposición de los representantes vascos la documentación disponible con la debida antelación, a fin de que se formulen las observaciones que estimen oportunas.

En cuanto a la participación activa de los representantes vascos en las reuniones se prevé, a diferencia de la situación anterior, su intervención oral directa siempre que exista acuerdo previo del jefe de la delegación española en la reunión o cuando afecte de forma exclusiva al País Vasco, en cuyo caso, este último deberá tener conocimiento previo de la intervención con la suficiente antelación, únicamente a efectos organizativos.

Finalmente, se establece la obligación de que la delegación española deberá velar por que los Reglamentos y Directivas (en el caso de la UE) o las iniciativas, proyectos o acuerdos con contenido fiscal (en todos los grupos) respeten y sean compatibles con el reparto competencial interno en el estado español, derivado del Concierto Económico, de forma que su ejercicio respete el acervo competencial reconocido a las instituciones vascas por el art.º 41 del Estatuto de Autonomía y el art.º 1 del Concierto Económico.

ii. Visibilización y presencia de las haciendas forales en el ámbito internacional.

Si bien todo lo que hemos desarrollado en el epígrafe anterior tiene que ver con la participación del País Vasco en la construcción de las reglas que van a regir el nuevo orden fiscal internacional, los acuerdos a los que ahora nos vamos a referir se concretan en asegurar el necesario protagonismo que las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben asumir a la hora de la aplicación del sistema tributario, en ejercicio de las competencias que, como haciendas integrales, les reconoce el Concierto Económico.

No parece necesario, por evidente, argumentar y afirmar la obligación que atañe a las administraciones fiscales forales de respetar los acuerdos y tratados internacionales suscritos por el estado español y, en particular, los convenios para evitar la doble imposición y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, tal y como se deriva de lo dispuesto en el art.º 2 CE. Ello impone a los Territorios Históricos obligaciones no solo en el ámbito normativo, sino también en materia de colaboración, intercambio de información o asistencia mutua, así como en la tramitación y resolución de procedimientos internacionales que afecten a la aplicación de los tributos respecto de aquellos contribuyentes sobre los que las haciendas forales ostentan capacidad inspectora. Pues bien, la visibilización de las haciendas forales en esos ámbitos no es sino el corolario lógico y necesario de la corresponsabilidad que asumen, junto a la administración tributaria española, en el cumplimiento efectivo de esas obligaciones.

Para ello, para hacer patente y visible esa participación, se han adoptado sendos acuerdos: el primero de ellos, el acuerdo Cuarto de la CMCE 2024/01, de carácter más general y el segundo el acuerdo Primero de la CMCE 2025/02, complementario del anterior y que, concreta la visibilización y presencia de las haciendas forales en cuatro ámbitos específicos: intercambios automáticos de información,

acuerdos previos de valoración bilaterales (BAPAs) y multilaterales, procedimientos amistosos en materia de imposición directa y el programa de cumplimiento o aseguramiento de riesgos fiscales (ICAP). Finalmente, articula la designación de las haciendas forales como servicios de enlace, en el ámbito propio de la cooperación administrativa.

a. Regímenes de ventanilla única.

El primero, aun cuando el acuerdo abarca con carácter general la presencia de las haciendas forales en el ámbito internacional y la visibilidad de la información procedente de las mismas en todo intercambio internacional que realice la autoridad nacional, los términos a que se contrae, contenidos en el Anexo IV al acta de la CMCE, se limitan a comprometer a la administración del Estado a garantizar la ejecución de las competencias que, en materia de aplicación de los tributos, reconoce a las Diputaciones Forales el art.º 1.Tres del CE y, en particular, en relación con los regímenes de ventanilla única vigentes en el ámbito de la UE.

Para ello, se prevé que, cuando la regulación europea no contemple la existencia de más de una administración tributaria como ventanilla única en cada Estado Miembro, la administración estatal se compromete a facilitar las modificaciones normativas para superar esa limitación, determinándose, de forma consensuada, el contenido de las consultas que haya que efectuar a la Comisión Europea sobre la posibilidad de que más de una administración tributaria de un Estado Miembro pueda actuar, a efectos internacionales, como ventanilla única. Se nos antoja un tanto forzado, además de ambiguo, el contenido del acuerdo, puesto que parece asumir que el hecho de que no se contemple expresamente en la normativa europea la posibilidad que se pretende superar, de la coexistencia en un Estado miembro de más de una administración con capacidad para actuar como ventanilla única en los regímenes de la Unión, supone una prohibición, expresa o implícita de esa posibilidad. A nuestro entender el respeto al principio de autonomía institucional, y consecuentemente a la organización interna de cada Estado, impide a la UE imponer a estos una determinada forma de organizar y asegurar el cumplimiento de sus obligaciones para con ella. Lo importante aquí, es que, en cada Estado miembro, cada uno de los operadores disponga de una ventanilla única, sea esta de la administración central, regional o local, de forma que pueda centralizar todas sus obligaciones sujetas a ese principio ante esa única administración. No vemos, por tanto, la necesidad de facilitar las modificaciones normativas oportunas para superar esa limitación, sin perjuicio de la vaguedad del término utilizado (facilitar) y del objeto normativo a ser modificado (normativa ¿europea?) que no debiera ser otro, si lo creyéramos necesario, más que una norma de derecho nacional, debida y previamente consensuada, en su caso, como corresponde al carácter pactado de las relaciones concertadas. Otro tanto pensamos de la necesidad de consensuar el contenido de unas eventuales consultas a formular a la Comisión, que se nos antojan innecesarias y superfluas por idénticas razones. Para finalizar, el acuerdo también impone la obligación de consensuar, con carácter previo a su implementación, los elementos en que se fundamenten las medidas normativas, organizativas y técnicas precisas para el desarrollo de esos procedimientos de ventanilla única, con el objeto declarado de garantizar la ejecución de las competencias de aplicación de los tributos por parte de las Haciendas Forales como administraciones tributarias integrales.

b. Intercambios automáticos de información.

El intercambio masivo de información tributaria, basado principalmente en el Estándar Común de Reporte (CRS) de la OCDE y las directivas europeas (DAC), a pesar de que presenta desafíos significativos para la adecuada gestión de la enorme cantidad de datos que se suministran, ha revolucionado la lucha contra la evasión fiscal. Ninguna administración tributaria es ajena a este proceso, en la medida en que, como ya hemos señalado, el art.º 2 CE remite y obliga a respetar los tratados internacionales y las normas de armonización europea, y el art.º 4 establece el principio de

colaboración como uno de los que deben informar las relaciones entre las administraciones forales y de territorio común. Precisamente, el apartado Cuatro de este precepto señala que el Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua. En cumplimiento de estos preceptos, las administraciones forales vienen cumpliendo escrupulosamente con sus obligaciones de intercambio de información, mediante la implementación de protocolos de suministro que, a su vez, junto con la información propia de la AEAT, permite a esta cumplir con sus obligaciones de intercambio con el resto de jurisdicciones europeas e internacionales, derivadas, las primeras, de las correspondientes Directivas de cooperación administrativa (DAC)[32] y de los reglamentos sobre cooperación en el ámbito del IVA[33] y de los impuestos Especiales[34], mientras que las segundas se basan en la incorporación del Reino de España a los compromisos de intercambio de información impulsados e implementados a través del Global Forum de la OCDE[35].

El anexo I del acuerdo alcanzado en la CMCE 2025/02, especifica que se deberán adoptar las medidas oportunas para que en los intercambios automáticos de información en los que resulte técnicamente posible (especificándose en concreto los derivados del cumplimiento de las modificaciones de la DAC (DAC1, DAC2, DAC3, DAC4 y DAC7) se identifique a las diputaciones de Araba, Bizkaia o Gipuzkoa, de las que proceda la información, extendiéndose dicha identificación al resto de los intercambios automáticos en la medida en que vaya siendo factible, para facilitar su visibilidad en el ámbito internacional como administraciones tributarias integrales. El acuerdo parece limitarse al ámbito de la Unión Europea, sin que alcance a los intercambios de información que se produzcan en el marco del cumplimiento de las obligaciones asumidas en el Global Forum de la OCDE u otras, como el caso FATCA con Estados Unidos[36]. No vemos razones técnicas ni de otro orden que justifiquen esa limitación.

c. Tramitación internacional de procedimientos.

En relación con los procedimientos de aplicación de los tributos en los que se vean involucradas distintas jurisdicciones, siempre que afecten a contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de las haciendas forales, y bajo el paraguas genérico de asegurar la visibilización y presencia de estas de que venimos hablando, se han delimitado las funciones que quedan reservadas a la administración central, como autoridad competente para el desarrollo de la fase internacional de los procedimientos, de aquellas otras que deben corresponder a las órganos de aplicación de los tributos de las haciendas forales, como administraciones competentes para la revisión de los contribuyentes sometidos a su competencia inspectora, en la medida en que dicha circunstancia obliga a estas a que asuman sus obligaciones para el cumplimiento y efectividad de los acuerdos internacionales, en régimen de corresponsabilidad con la administración central.

---

[32] Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/7899/CEE (conocida como la DAC1) y sus sucesivas modificaciones.

[33] Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el Valor Añadido.

[34] Reglamento (UE) nº 389/2012 del Consejo de 2 de mayo de 2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los Impuestos Especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) nº 2073/2004.

[35] El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (Global Forum) fue fundado en 2000 por la OCDE, con el denominador común de trabajar de manera conjunta en el desarrollo e implementación los estándares internacionales para la transparencia y el intercambio de información en materia fiscal. En la actualidad cuenta con más de 170 jurisdicciones miembros activos.

[36] Acuerdo, suscrito el 14 de mayo de 2013 entre España y Estados Unidos, para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras).

La asignación y delimitación de funciones acordada afecta a la tramitación de tres tipos de procedimientos: a los acuerdos previos de valoración bilaterales y multilaterales, a los procedimientos amistosos en materia de imposición directa y al Programa Internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales (ICAP). Si bien los procedimientos son los más relevantes, quedan fuera del acuerdo cualesquiera otros en los que podría tener sentido la participación de los órganos de aplicación de las haciendas forales y, en particular de sus servicios de inspección, como los controles multilaterales o simultáneos, que son instrumentos de cooperación administrativa avanzada que proporcionan una solución más coordinada a nivel internacional, evitando la necesidad de la realización de sucesivas actuaciones inspectoras en diversos países por las distintas jurisdicciones en que operan contribuyentes pertenecientes a un mismo grupo empresarial, o la realización de inspecciones conjuntas en el ámbito europeo, potenciadas a raíz de la modificación de la Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en materia de fiscalidad, operada por la Directiva 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021.

Centrándonos en el análisis de las reglas pactadas, el acuerdo 2º contenido en el Anexo I de la CMCE 2/2025 que, como hemos dicho, concreta y amplía el marco del previo acuerdo Cuarto de la CMCE 2024/01, contiene dos apartados, el primero de ellos para delimitar el alcance del acuerdo y, el segundo, para identificar los términos y condiciones de la participación de las haciendas forales en los señalados procedimientos internacionales de fiscalidad.

En cuanto al primero, el acuerdo comienza por el reconocimiento por la parte vasca de la condición de la administración del Estado como "autoridad competente" en la tramitación de estos procedimientos y, como consecuencia, como única administración con competencia para el desarrollo de la tramitación internacional de los procedimientos objeto del mismo. Específicamente se incluyen en esta fase internacional la interlocución directa con las autoridades competentes de otros estados concernidos, el intercambio de las propuestas de acuerdo y el desarrollo con aquellas de las reuniones de trabajo que sean necesarias de cara a alcanzar un acuerdo sobre las cuestiones de que se trate, "incluso cuando esos acuerdos afecten a contribuyentes sujetos a la competencia de las haciendas forales".

Nos parece superflua esta última aclaración, puesto que no imaginamos fundamento alguno a la eventual posibilidad de que una hacienda foral pretendiese convertirse en autoridad competente para la suscripción de un acuerdo internacional en el que no participe contribuyente alguno sujeto a su competencia inspectora (ni, por lo tanto, resultara aplicable normativa foral del impuesto en cuestión). Más bien parece una imposición de la parte estatal y una capitulación en toda regla de la vasca a una exigencia que nos parece altamente discutible, y que, a diferencia de los criterios que han venido informando las negociaciones concertadas, se ha optado en esta ocasión por "salvar los muebles" a cambio de renunciar al "fuero". El fuero al que se renuncia, en este caso, sería el reconocimiento de las haciendas forales como autoridades competentes para el caso arriba entrecomillado, y a cambio, se obtiene, la imposición a la administración estatal de que, en el marco de esos procedimientos, coordine y asuma los criterios de los órganos competentes de las haciendas forales en su negociación como autoridad competente (en nombre de aquellas) ante los órganos del otro estado concernido.

No es nueva la discusión sobre el alcance de la competencia exclusiva reconocida al Estado en materia de relaciones internacionales por el art.º 149.1.3 de la Constitución española, al cual hemos hecho referencia sucinta en el epígrafe relativo a la presencia de las autoridades vascas en los grupos de trabajo fiscales internacionales. Aunque no es lugar para desarrollar la prolija doctrina constitucional al respecto, baste con recordar el reconocimiento a las Comunidades Autónomas y entidades locales para celebrar acuerdos internacionales administrativos en ejecución y concreción de un tratado internacional cuando tengan por ámbito materias propias de su competencia y con sujeción a lo que disponga el propio tratado internacional, contenido de los art.º 52 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, y específicamente para el ámbito foral vasco

en su Disposición Adicional Sexta, en la que, además, se reconoce a las instituciones competentes del País Vasco el derecho a participar en la delegación española que negocie un tratado internacional que tenga por ámbito derechos históricos, como obviamente es el caso de los convenios para evitar la doble imposición que afectan de manera indudable al Concierto Económico, limitando o matizando así (o, al menos, reconociendo la participación del País Vasco en su materialización) el derecho más característico de las relaciones internacionales, como es el ius contrahendi. Desde el punto de vista constitucional el propio Alto Tribunal ha construido una doctrina clara delimitando el contenido de la competencia exclusiva de que tratamos y los derechos y facultades reconocidos a otros sujetos administrativos distintos del Estado[37], que ya hemos comentado.

La cuestión también se ha planteado en el marco de conflictos surgidos entre ambas administraciones como consecuencia de la interpretación y aplicación del CE a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, planteadas, por tanto, al conocimiento de la Junta Arbitral del Concierto Económico[38]. Se trataba de un conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la actuación seguida por la AEAT en el marco de un acuerdo previo de valoración bilateral (BAPA) que afectaba a un contribuyente sometido a la competencia inspectora de la hacienda foral, en aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades y con exacción exclusiva para aquella. La Junta Arbitral resume la postura de la AEAT que afirma que la distinción entre fase interna y fase internacional se encuentra en las normas internas sobre procedimientos amistosos, no resultando aplicable al Convenio de Doble Imposición, por lo que la aplicación de esa diferenciación de fase interna e internacional a los Acuerdos Previos de Valoración "se trataría de una diferenciación errónea que supondría vaciar de contenido la competencia relativa a las relaciones internacionales". Por su parte, la Diputación Foral reconoce la competencia de la AEAT para suscribir el acuerdo, aunque reclama la competencia para fijar la postura española y para recabar la aprobación del obligado y notificarle, en última instancia, la suscripción del mismo.

No planteaba la Diputación Foral, como vemos, reclamar para sí la competencia para la tramitación y suscripción del acuerdo, sino, simplemente de que, dado que el contribuyente estaba sometido a su normativa y competencia inspectora y que las consecuencias económicas (fiscales) del acuerdo le afectaban de manera exclusiva, la AEAT, actuando (en su nombre) como autoridad competente asumiera los criterios fijados por la propia administración foral. La Junta Arbitral, no sabemos si ejerce de Salomón o más bien se sale "por peteneras", afirmando:

— Que, en principio, no es automáticamente trasladable la diferenciación entre la fase nacional e internacional de los Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa al procedimiento de aprobación de un APA bilateral o multilateral,

— Que, a pesar de ello, en primer lugar, es acorde con la más mínima exigencia de lealtad administrativa que el acuerdo suscrito no debería haber diferido de la postura manifestada por la Diputación Foral,

— Que, tampoco puede hacerse una extensión a máximos de la equivalencia en facultades y prerrogativas de las distintas Administraciones, porque existen diferencias evidentes en su ámbito de competencia territorial que afectan al ejercicio de dichas facultades y condicionantes previos derivados de la distribución constitucional de competencias y,

[37] La sentencia nº 46/2015, de 5 de marzo, del Tribunal Constitucional, en su FJ 4º, resume las limitaciones a las Comunidades Autónomas a sus actividades con proyección exterior a 1) que no impliquen el ejercicio de un ius contrahendi, 2) no originen obligaciones inmediatas o actuales frente a los poderes públicos extranjeros, 3) no incidan en la política exterior del Estado y 4) no generen responsabilidades de este frente a estados extranjeros u organizaciones inter o supranacionales.

[38] Resolución nº 28/2025, de 29 de octubre, de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

— Que, por todo lo demás, es evidente que la solución a un problema competencial no puede venir dada por la aplicación de la normativa interna de una u otra Administración, sino que deberá residenciarse en el Concierto Económico y en el Convenio de Doble Imposición correspondiente, que, en el momento a que se refiere la negociación del BAPA objeto de la presente controversia, no ofrecían una atribución clara que pudiera ser pacíficamente aceptada por las partes de la presente controversia.

Dicho lo anterior, se hace eco del acuerdo ahora alcanzado y que venimos comentando, para concluir que "cara a futuro quedará resuelto el problema" y que, por lo tanto "interpretar en este momento si el Acuerdo supone un cambio de paradigma en cuanto a la participación de las Haciendas Forales en los procedimientos de negociación de los BAPAs o, por el contrario, la plasmación de un derecho, facultad o prerrogativa previa, en nada debería afectar a la validez y eficacia del Acuerdo bilateral examinado a fin de no privar de la necesaria seguridad jurídica al obligado, que es lo que, en definitiva, debería guiar la labor de las administraciones en la búsqueda del interés público, por lo que se trata de una controversia vacía de contenido". Con esta pirueta argumental confirma y da satisfacción, implícitamente, a los planteamientos de la AEAT, sin entrar a la cuestión controvertida, sin analizar la normativa de aplicación que la propia Junta Arbitral identifica con el Concierto Económico y el Convenio de Doble Imposición aplicable y sin referencia al principio de lealtad que, también la Junta Arbitral, afirma que debería haber regido al actuación de la AEAT y que esta no ha respetado, ni en cuanto al fondo (ya que modifica al menos el periodo de aplicación del BAPA respecto de lo propuesto por la hacienda foral) ni en cuanto a la forma (ya que no ha puesto en conocimiento de la hacienda foral ninguna de sus actuaciones).

Pasamos ahora a describir los acuerdos relativos a los términos y condiciones de la participación de los representantes de las haciendas forales en el marco de los procedimientos, que vienen a dar solución a los supuestos que acabamos de comentar y con los criterios defendidos ante la Junta Arbitral en el conflicto comentado. En relación con ello, se trata de regular una especie de procedimiento interno de actuación y de relación entre las administraciones central y forales, tendente a asegurar, por un lado, la información de estas del avance de la tramitación internacional de los procedimientos y la coordinación de la posición a mantener ante la autoridad del otro estado concernido y, por otro, especificar cómo deben arbitrarse las relaciones con el obligado tributario cuando este esté sometido a la competencia inspectora de una de las haciendas forales.

Para ello, se impone con carácter general a los representantes del Estado, la obligación de velar por que los acuerdos que se alcancen con las autoridades competentes de otros Estados respeten y sean compatibles con el reparto competencial interno en el Estado derivado del Concierto Económico, y que sean compatibles con la posición fijada por las Haciendas Forales, cuando dichos acuerdos afecten a contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de las referidas Haciendas Forales

En cuanto a la información, se señala que los representantes de la Administración del Estado, reconocida como autoridad competente como hemos dicho, mantendrán, en todo momento, informados a los representantes de las Haciendas Forales sobre el grado de avance de los procedimientos que afecten a los contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de estas últimas y facilitarán su acceso a toda la documentación e información correspondiente a las cuestiones fiscales en discusión que afecten a esos contribuyentes, pudiendo instar los representantes forales a los de la administración del Estado, a que reanuden la tramitación de dichos procedimientos, en el caso de que no puedan concluir en el plazo establecido, con carácter general, para cada uno de ellos.

En lo que se refiere a la fijación de la posición de los representantes del Estado frente a la autoridad competente del otro estado, se impone a aquellos la obligación de coordinar esa posición con las autoridades forales competentes, para lo que se deberán tener en cuenta los criterios administrativos

establecidos por las mismas y los informes y las propuestas elaborados por ellas, y deberán darles acceso a toda la documentación e información correspondiente a las cuestiones fiscales en discusión.

Finalmente, se señala que serán aplicables los principios antes señalados, para el caso de que no haya sido posible alcanzar un acuerdo entre las autoridades competentes y sea necesario iniciar la fase de arbitraje, con la consiguiente constitución de una comisión consultiva o de una comisión de resolución alternativa.

En lo que respecta a la relación con el contribuyente afectado y aunque no forma parte del contenido expreso de los acuerdos, en la parte expositiva se identifican las actuaciones que se atribuyen a la relación directa con los contribuyentes que, por lo tanto, se entiende que su desarrollo corresponde a las haciendas forales, y que parecen limitarse a articular la interlocución formal con el contribuyente afectado, incluyendo entre otros:

i. la recepción y el acuse de recibo de las solicitudes y de los desistimientos presentados por los contribuyentes,

ii. el requerimiento a los interesados de las subsanaciones, de la documentación o de la información que resulte necesaria,

iii. la notificación de los acuerdos de admisión o de inadmisión de las solicitudes que, en su caso, correspondan,

iv. la notificación de las propuestas que procedan con el fin de recabar la conformidad de los interesados, y la recepción de la aceptación o del rechazo a esas propuestas, y

v. la notificación a los obligados tributarios de los acuerdos formalizados y la recepción de la aceptación o del rechazo por su parte a esos acuerdos.

d. Servicios de enlace.

El último de los acuerdos en esta materia se contiene en el número Tres del Anexo I que venimos comentando y que se refiere al compromiso, por parte, de la administración del Estado, como autoridad competente y titular de la oficina central de enlace, de designar a cada una de las Diputaciones Forales como servicios de enlace, así como a los funcionarios por ellas designados como funcionarios competentes a los efectos previstos en la normativa europea de aplicación.

En el ámbito de la Unión Europea, la regulación de los «servicios de enlace» y la de los "funcionarios competentes" se enmarca principalmente en la normativa sobre cooperación administrativa para combatir el fraude y garantizar la correcta gestión de los tributos. La función de estos órganos se centra en la facultad que se les atribuye para intercambiar información en virtud de esa designación que deberá ser realizada por la autoridad competente de cada Estado miembro. En particular, el art.º 4 de la DAC1[39], faculta a la autoridad[40] competente de cada Estado miembro para la designación de servicios de enlace con las competencias que les sean atribuidas en virtud del derecho nacional o de la política nacional. El mismo precepto habilita también a la autoridad competente de cada Estado miembro para designar funcionarios competentes. Corresponderá a la oficina central de enlace mantener actualizada

[39] Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

[40] Art.º 4 del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

la lista de servicios de enlace y de funcionarios competentes y ponerla a disposición de las oficinas centrales de enlace de los demás Estados miembros interesados y de la Comisión. Idénticas previsiones se contienen en el ámbito de gestión del IVA.

Como acabamos de ver, la posibilidad a nivel europeo de que autoridades regionales, como las Diputaciones Forales, participen activamente como departamentos de enlace autorizados para agilizar el intercambio de información tributaria es una posibilidad, no solo perfectamente asumida y prevista, sino también alentada, por la normativa comunitaria y la aspiración de las autoridades forales de asumir esas funciones ha sido constante. Solo razones políticas, que vuelven a llevarnos a las eternas reticencias de la administración central para compartir protagonismo en el ámbito internacional, han impedido que impere la lógica y que, las administraciones fiscales forales ejerzan con naturalidad las competencias propias de su consideración como haciendas integrales. Por ello, debemos felicitarnos por este acuerdo que se enmarca en esa aspiración de visibilidad de nuestras haciendas, si bien, la redacción literal del acuerdo nos hace pensar que su efectividad no será tan sencilla como pudiera, en principio, parecer, a la vista de la normativa europea de aplicación. Y decimos esto porque la literalidad del acuerdo comienza por remitir a un previo análisis de los precedentes que pudieran existir en otros estados miembros, cuya finalidad no se explicita, y el compromiso de la administración del estado, como "titular de la oficina central de enlace", se constriñe a "comprometerse a impulsar, en el plazo más breve posible, las modificaciones normativas, administrativas y operativas necesarias" para poder proceder a ese nombramiento. Se nos antojan muchas vendas para tan poca herida, dado que bastaría, si hubiera voluntad para ello, con adoptar el acuerdo de designación previsto en la normativa europea de referencia, sin necesidad de modificaciones normativas, administrativas ni operativas, de ninguna clase.