

«Una aproximación a la Política Tributaria del País Vasco durante el actual Concierto Económico»

Con la aprobación del Estatuto de Gernika surgieron las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y ello hizo cambiar la tradicional configuración del poder tributario de este País. En la reflexión de este estudio se intenta reflejar sucintamente este cambio de situación, así como la evolución de dicho poder tributario durante los diez años de vigencia del actual Concierto Económico y las dificultades surgidas en la aplicación del mismo por el paso del tiempo. Por otra parte, también se intenta mostrar la configuración del Sistema Tributario global del País Vasco como la suma de los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos y el de la Hacienda General del País Vasco y las relaciones entre esta última y las Haciendas Forales. No obstante, la visión de este artículo no se queda anclada en este período sino que se marcan las líneas básicas de la Política Tributaria del País Vasco para un futuro inmediato.

Gernikako Estatutuaren onespenearekin Euskal Herriko Komunitate Autonomoko Erakunde komunak sortu ziren eta horren ondorioz, aldatu egin zen Herri honetako Zergabilketako Boterearen ohizko egitura. Egoera-aldaketa horixe isladatu nahi litzateke, bada, labur-labur, azterlan honek egiten duen gogoetan, eta baita Zerga-Botere horrek gaur egungo Kontzertu Ekonomikoa indarrean sartu zenez geroztiko hamar urte hauetan eraman duen eboluzioa eta denbora joan ahala berorren aplikazioan sortu diren akatsak ere. Eta beste aldetik, egiten da baita, Euskal Herriko Zerga-Sistema globala, Lurralde historikoetako Zerga-Sistemen eta Euskal Herriko Hazienda Orokorrenaren batura bezala, eta azken honen eta Hazienda Foralen arteko harremanak bezala agertzeko saio bat ere. Artikulu honen ikusmira, ordea, ez da epealdi horretara mugatua geratzen, baizik eta markatzen ditu Euskal Herriko Zerga-Politikak etorkizun hurbil batean jarraitu beharko litzkeen oinarritzko bideak ere.

The approval of the Gernika Statute allowed the appearance of common institutions of the Basque Autonomous Community. This fact changed the traditional configuration of the tributary power in this Community. The present work tries to reflect, briefly, this change of situation, its evolution during ten years of validity of the current Economic Concierto and also the difficulties of its application appeared with time. On the other hand, it presents the configuration of the General Tributary System of the Basque Country as sum of the Tributary Systems of the Historical Territories and of the General Treasury of the Basque Country, showing the relationship between them. Nevertheless the analysis of this article does not finish in this period, and some basic proposals are introduced, outlining the Tax Policy of the Basque Country in the near future.

- 1. Ejercicio del Poder Tributario en la Comunidad Autónoma del País Vasco**
 - 2. El actual Concierto Económico y sus adaptaciones**
 - 3. Política Tributaria de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos**
 - 4. Breve referencia a la Política Tributaria de las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco**
 - 5. Líneas básicas de la Política Tributaria del País Vasco para un futuro inmediato**
- Bibliografía**

Palabras clave: Política tributaria de la CAPV, concierto económico, fiscalidad autonómica.
Nº de clasificación JEL: H11, H2, H3, H71, H72.

1. EL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

A partir de la aprobación del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, mediante la Ley Orgánica 3/79 de 18 de diciembre, comienza un período novedoso de Política Tributaria en esta Comunidad Autónoma, que a su vez coincide con la vigencia del actual Concierto Económico. Durante una centuria las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa habían ejercido una Política Tributaria propia de cada una de ellas, en virtud de lo que establecían los diferentes Conciertos Económicos anteriores, salvo en el período de 1937 a 1980 en que fueron suprimidos los mismos para Bizkaia y Gipuzkoa. Pero desde la aprobación del Estatuto de Gernika, el Parlamento Vasco y las Juntas Generales toman el relevo de hacedores de la Política Tributaria en la Comunidad Autónoma y el Gobierno Vasco, Diputaciones Forales y Ayuntamientos de ejecutores de la misma.

Indudablemente, el papel más relevante en esta estructura corresponde a las Juntas Generales. Así, el artículo 41.2.a)

del Estatuto de Autonomía establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, para, posteriormente, en la letra siguiente exceptuar del mismo los impuestos que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales. Sin embargo, en los artículos 41 y 42 del mismo texto legal se deduce que el Parlamento Vasco tiene competencias para regular impuestos propios, previstos en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas, así como para aprobar normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración referente al régimen tributario, anteriormente señalado, dentro de la Comunidad Autónoma.

Desde siempre la asunción del poder tributario por los Territorios Históricos ha sido considerada como uno de los pilares del sistema financiero pactado. Tradicionalmente atribuido a las Diputaciones Forales, la instauración de las Juntas Generales y del Parlamento

Vasco esboza, sin quiebra del anterior principio, una circunstancia novedosa que incita a planteamientos de revisión de esta atribución originaria.

No obstante, el artículo 41.1 .a) del Estatuto de Autonomía deja sin concretar la titularidad de la potestad normativa dentro de cada Territorio, al señalar como titular del mismo a las Instituciones competentes; aunque deja claro que la potestad administrativa de imposición la ejercerán las Diputaciones Forales. Circunstancia, por otra parte, comprensible ya que el propio Estatuto, en su artículo 24.2, confiere a los Territorios Históricos la competencia de organización institucional interna. Dada la conexión de la potestad normativa con el principio de representación, es claro que tal atribución se habrá de conferir a órganos investidos de la representación popular. Así, por una parte, el poder legislativo radica exclusivamente en el Parlamento Vasco, mientras que por otra, la Ley de Territorios Históricos sustituye el término de «Instituciones competentes» por el de «Órganos Forales de los Territorios Históricos», que comprenden las Juntas Generales y las Diputaciones Forales, y establece que las Juntas Generales son las que aprueban las Normas Forales, que vienen a tener rango de Ley en el ámbito del Territorio Histórico. Está claro que la Hacienda Vasca sustituye a la Hacienda General del Estado y ejerce, en su ámbito territorial, el poder tributario y la potestad normativa y administrativa.

Si la evolución del sistema pactado, a lo largo de más de un siglo de vigencia, ha producido una consolidación del poder tributario entre las diversas Instituciones competentes en el marco de cada Concierto Económico, la ampliación de los fines a que ha de servir el sistema tributario y el incremento de la importancia cuantitativa de los rendimientos obtenidos han determinado la necesidad de la coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los diversos Entes afectados. La normativa tributaria utilizada como medio de intervención económica y la pronta constitución de un mercado único en la CEE suponen radicales límites a la amplia literalidad del precepto estatutario; límites que afectan en un triple nivel: el de la propia Comunidad Autónoma, el del Estado español y el de la integración de este último en organismos

supranacionales. Es por ello que el Estatuto de Autonomía, ampliando la tradicional limitación de los Tratados y Convenios internacionales, haya decidido dar entrada a los requerimientos de coordinación y armonización tributaria en su artículo 41.1.a), tanto a nivel del Estado como de la propia Comunidad Autónoma.

El propio Estatuto de Autonomía configura la Hacienda Vasca integrada y constituida por la Hacienda General y las Haciendas Forales. El artículo 41 del Estatuto diseña las Haciendas Forales y concreta su desarrollo en la propia Ley aprobatoria del Concierto Económico por mandato estatutario. El siguiente artículo modela la estructura de la Hacienda General del País Vasco. Los ingresos tributarios de la Hacienda General están constituidos por los propios tributos no concertados, impuestos, tasas, precios públicos, los recargos de los impuestos concertados, según disponga la Ley aprobada por el Parlamento Vasco. Los tributos propios son los impuestos que no están previstos ni comprendidos en el Concierto Económico, no recaen sobre hechos imponible gravados por el Estado y son conformes al artículo 157 de la Constitución y de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas.

Los recargos sobre los impuestos concertados, a diferencia del resto de las Comunidades Autónomas, para las que constituyen una modalidad de participación de ingresos del Estado, son una manifestación del poder tributario propio de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Se configuran como verdaderas prestaciones coactivas patrimoniales establecidas por Ley aprobada por el Parlamento Vasco y yuxtapuestas a un tributo principal, pudiendo actuar sobre su base imponible o su cuota, y determinan para los sujetos pasivos con pertenencia personal o económica a la Hacienda General del País Vasco una obligación tributaria paralela y vinculada a la del tributo principal.

2. EL ACTUAL CONCIERTO ECONÓMICO Y SUS ADAPTACIONES

El Concierto Económico en vigor fue aprobado mediante la Ley 12/1981 de 13 de mayo, que regula las relaciones tributarias y financieras entre

el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. El acuerdo que dió lugar a esta Ley tuvo lugar en el seno de la Comisión Mixta Negociadora del Concierto Económico el día 29 de diciembre de 1980.

Este Concierto Económico se inspiró en el contenido material del que estaba vigente en Álava, que había sido aprobado por el Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, y sin que supusiese detrimento alguno para este Territorio Histórico, dando así cumplimiento a la Disposición Transitoria Primera del Estatuto de Autonomía. Tampoco, por mandato estatutario, se pudo concertar la imposición de alcoholes.

Los anteriores Conciertos Económicos constituyeron acuerdos insertos en Reales Decretos, en los que las Diputaciones Forales estaban representadas de forma independiente entre sí y el Gobierno central, y solamente se podían alterar por otras disposiciones normativas del mismo rango y características. Sin embargo, el actual Concierto Económico constituye un acuerdo entre el País Vasco y el Estado español, no entre las Diputaciones Forales y/o el Gobierno Vasco y el Gobierno central. Ello fue fruto de un acuerdo de la Comisión Mixta Negociadora del Concierto Económico, integrada por igual número de representantes del Estado que del País Vasco. El mismo fue aprobado por Ley de artículo único en el Parlamento español.

El texto del articulado del Concierto Económico se recoge como un anejo dentro de la citada Ley. De ahí que en sus futuras modificaciones se deberá someter a las Cortes Generales en forma de proyecto de Ley de artículo único, que previamente será aprobado mediante acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo. Ello significa que los proyectos de Leyes de modificación del Concierto Económico, como acuerdos globales, no podrán ser modificados por el Parlamento y como tal podrán ser aprobados o rechazados, pero no modificados en su contenido.

En el Concierto Económico con Álava de 1976 existían dos grupos de impuestos concertados, dependiendo de que la Diputación Foral los recaudara por cuenta propia o por cuenta del Estado. En relación con estos últimos la Diputación Foral actuaba como ente gestor de los mismos y entregaba la recaudación

obtenida al Estado en su totalidad o previa deducción de un porcentaje en concepto de gastos de gestión. En cuanto a los tributos de recaudación propia, la Diputación Foral pagaba un cupo al Estado, compuesto de un número de cupos parciales, uno por cada concepto tributario concertado, y cuya suma representaba el cupo bruto. En consecuencia, el cupo constituía una cifra determinada *a priori* respecto de la recaudación por tributos concertados, cifra que no se revisaba durante el ejercicio a tenor de la recaudación real. Al cupo bruto se le practicaban una serie de deducciones en concepto de gastos compensables correspondientes a servicios de carácter general realizados por la Diputación Foral en lugar de Estado. Este cupo se revisaba anualmente en función del porcentaje de variación que experimentaba la recaudación líquida del concepto tributario encabezado correspondiente en el Estado durante el ejercicio a que la revisión se refería, también se revisaban los gastos compensables. Por último, se preveía una revisión especial del cupo líquido cada cinco años.

Pues bien, así como en cuanto a la autonomía normativa, el Concierto Económico de 1981 se inspiró básicamente en el contenido material del alavés de 1976, en cuanto a la exacción en materia tributaria, ésta se amplía a todos los tributos concertados, y en cuanto al cupo, se produce un cambio metodológico, puesto que el cupo ya no se determina para cada concepto tributario concertado, sino que se va a determinar por otras variables, ajenas a las propias Diputaciones Forales y al País Vasco, como son los Presupuestos Generales del Estado. Por otra parte, no constituyen tres cupos, uno por cada Diputación Foral, sino uno único de la Comunidad Autónoma del País Vasco, al que contribuirán las propias Diputaciones Forales según su capacidad de acuerdo a lo que dispongan la Ley de Territorios Históricos y las Leyes de Aportaciones.

De lo expuesto se deduce que existen otras variables, además de la autonomía normativa de cada impuesto concertado, que influyen de una manera decisiva en la potestad normativa de los diferentes Órganos Forales de los Territorios Históricos y que tienen que estar todas ellas interconexionadas para el logro de una mayor eficacia de recaudación,

tanto a nivel interior como exterior, y ello debe reflejarse en la realización de las diversas Políticas Tributarias, que tienen que estar armonizadas y coordinadas entre sí y con la Hacienda General Vasca.

Ante cierta confusión que a veces parece existir, conviene aclarar los conceptos de normativa autónoma y de normativa común. Los tributos incluidos dentro del Concierto Económico se rigen por la propia normativa emanada de los Órganos Forales de los Territorios Históricos, no por el Derecho tributario del Estado. La expresión «normativa autónoma» significa que es Derecho tributario acordado por estos Órganos Forales, sin más límites que el respeto a los principios inspiradores del sistema tributario del Estado español y a las normas de armonización con éste. La expresión «normativa común» significa igualmente que es Derecho tributario acordado por estos Órganos Forales, pero que en virtud del Concierto Económico tiene que ser igual al del Estado. Así, la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el País Vasco, por ejemplo, debe ser igual a la del Estado. Pero esto no significa que se debe aplicar la Ley y el Reglamento del Estado, sino que es preciso que los Órganos Forales aprueben la normativa pertinente, aunque tenga que ser de redacción exactamente igual. Esta cuestión ha quedado perfectamente aclarada en el artículo 9 de cada una de las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos, donde se establece que los tributos concertados se regirán, además de por la Ley del Concierto Económico y de la Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, por:

- Las Normas Forales propias de cada tributo.
- Los Reglamentos dictados en desarrollo de las Normas Forales Generales Tributarias.
- Los Decretos Forales dictados por cada Diputación Foral y Ordenes Forales del Departamento de Hacienda y Finanzas correspondiente publicados en los Boletines Oficiales de los Territorios Históricos.

En cuanto a la capacidad de los Órganos Forales de realizar una Política Tributaria propia, depende del uso de la

legislación tributaria que efectúen éstos y de las posibilidades de normativa autónoma de los tributos concertados y regulados en el Capítulo Primero del Concierto Económico. No obstante, las restricciones a la autonomía normativa se consideran como autoimpuestas, concertadas con el Estado, y de interpretación restrictiva, en cuanto responden a requerimientos generales de armonización y coordinación con la Hacienda estatal y, por ello, se estima que han de ser las mínimas necesarias para la consecución de dichos fines. Esta autonomía normativa se manifiesta en los impuestos directos y en los tributos locales, concretándose de la manera siguiente:

1) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

Es un tributo concertado de normativa autónoma, que durante la vigencia del actual Concierto Económico se exigirá conforme a igual normativa que la existente en el territorio común, salvo en:

- Regulación o actualización de los valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas, siempre que la normativa foral dictada al efecto no implique la incorporación de activos ocultos ni la eliminación de pasivos ficticios.
- Planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización de los citados activos.
- Determinación y valoración de signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos sometidos a régimen de estimación objetiva singular. Su fijación se limita a que en conjunto no suponga una presión tributaria efectiva inferior a la del régimen común por este concepto.
- Deducción por inversiones en activos fijos materiales referidos a actividades empresariales con operaciones exclusivamente en territorio vasco.

En este punto se ha producido un inexplicable olvido de los profesionales; máxime, cuando anteriormente se han referido a

ellos de forma explícita, al contemplar los supuestos que son menos aplicables, como son las regularizaciones y actualizaciones contables y los regímenes de amortización de activos.

- Modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso en el ejercicio.
- Deducciones por donativos de específica aplicación en el País Vasco y de gastos personales.

2) *Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*

Es un tributo concertado de normativa autónoma, que durante la vigencia del actual Concierto Económico se exigirá conforme a la misma normativa existente en territorio común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de declaraciones-autoliquidaciones y a las modalidades de ingreso dentro del ejercicio.

El Concierto Económico actual ha supuesto un cambio radical en el concepto de concertación de este impuesto, puesto que de tributo cedido en pura gestión administrativa se ha transformado en tributo concertado de autonomía normativa. Originariamente en el Concierto Económico alavés tuvo la primera consideración, al igual que el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas hasta su reforma en 1978. La Diputación Foral de Álava se encargaba de su gestión y recaudación, ingresando el 90% del producto líquido en las arcas del Tesoro, lo cual constituía un cupo variable. Por lo tanto, la Diputación Foral carecía de normativa autónoma alguna, ni siquiera en materia formal.

3) *Impuesto sobre Sociedades*

Es un tributo concertado de normativa autónoma para las Entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales. No obstante, cuando las Entidades tributen conjuntamente a las Diputaciones Forales y al Estado aplicarán la normativa foral, si tienen sus domicilios fiscales en territorio foral, salvo

que en territorio común realicen el 75 por ciento o más de sus operaciones totales.

Este criterio expuesto es el vigente desde el año 1991, puesto que aprobado inicialmente ha sido modificado por la Ley 27/1990 de 26 de diciembre. Hasta el 31 de diciembre de 1990 la normativa autónoma se aplicaba a aquellas sociedades que operaban exclusivamente en territorio vasco.

4) *Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones*

Es un tributo concertado de normativa autónoma, salvo que el causante o donatario hubiere adquirido la residencia del País Vasco con menos de 10 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta última excepción no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía.

Históricamente es en este Impuesto donde mayor poder tributario autónomo han poseído y ejercicio las Diputaciones Forales. Ello se ha debido, entre otros motivos, a su vinculación al Derecho civil foral y a la protección de instituciones tan queridas como la unidad de la explotación agraria familiar.

5) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Es un tributo concertado de normativa autónoma, salvo en lo que se refiere a operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común.

6) *Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*

Son tributos concertados que se regulan por las normas que dictan las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

7) *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Este Impuesto, incluido el recargo de equivalencia, es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas substantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, los Órganos Forales de los Territorios Históricos podrán aprobar modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y podrán señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

8) *Tasa fiscal sobre el Juego*

Tributo concertado, al que se aplicará la misma normativa tributaria que en territorio común.

9) *Impuestos especiales*

El artículo 32 del Concierto Económico regula los Impuestos especiales relativos al Impuesto sobre el uso del teléfono y el Impuesto sobre bebidas refrescantes, ambos absorbidos por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La duración del actual Concierto Económico es, según dispone su artículo 1, hasta el 31 de diciembre del año 2001. Ello es debido a que, dando cumplimiento a la Disposición Transitoria Primera del Estatuto de Autonomía, tal como se dijo anteriormente, el Concierto Económico se debe inspirar en el del Territorio Histórico alavés y, este último, que entró en vigor el 1 de enero de 1976, tenía una vigencia de 25 años. Por otra parte, su entrada en vigor se produjo el 1 de junio de 1981.

En relación a su desarrollo reglamentario, la Disposición Final Primera del Concierto Económico dispone que se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. Dada la complejidad de la propia puesta en marcha del Concierto, ha sido difícil abordar un proceso de reglamentación del mismo; sin embargo, éste participa de uno de sus

criterios inspiradores, como es el de colaboración entre Administraciones. Pero ello no quiere decir que no se hayan producido avances y acuerdos en el desarrollo de lo preceptuado en el Concierto Económico, sino todo lo contrario. Así, en el transcurso de estos diez últimos años de andadura del mismo ha sido objeto de dos adaptaciones y una modificación, todas ellas relativas a su Capítulo Primero, amén de dos Leyes del cupo quinquenales que han sustituido el Capítulo Segundo del Concierto Económico.

Desde luego la estructura del sistema tributario no es, ni habitualmente ha sido, algo inmutable, más bien al contrario, es algo vivo y cambiante en función de decisiones y situaciones de contenido político y/o económico. Así, circunstancias tales como el ingreso del Reino de España en la Comunidad Económica Europea con la consiguiente implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, la aprobación de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y la de Tasas y Precios Públicos, la necesidad de simplificar el sistema de determinación de la cifra relativa de negocios, la oportunidad de adaptar a los tiempos y circunstancias las normas relativas a las fusiones y concentraciones de empresas y a la tributación consolidada de grupos de sociedades o la incidencia en la imposición indirecta que pueda conllevar el proceso de armonización de la CEE ante la implantación del mercado único, han implicado o implicarán a aquellos preceptos del Concierto Económico que se han visto o pudieran verse afectados por las nuevas circunstancias. En este sentido, ha sido de aplicación la Disposición Adicional Segunda, apartado dos, que incorpora la previsión de adaptación ante cualquier reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte a alguno de los tributos concertados, y la Disposición Transitoria Segunda, que prevé el examen y modificación del sistema de tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tales adaptaciones y modificación, respectivamente, se han producido mediante las leyes siguientes:

- Ley 49/85, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto

sobre el Valor Añadido. El acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo se alcanzó el 27 de septiembre de 1985.

- Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos. El acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo se alcanzó el 28 de diciembre de 1988.
- Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981 de 13 de mayo. El acuerdo de la Comisión Mixta se alcanzó el 4 de octubre de 1990.

En lo relativo al Capítulo Segundo del Concierto Económico, que regula la metodología para el cálculo del cupo de 1981, se han aprobado dos leyes quinquenales de cupo. Así, en la reunión de la Comisión Mixta del Cupo del 4 de diciembre de 1987 se tomaron los acuerdos que se reflejaron en las leyes siguientes:

- Ley 43/1988, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de determinación del cupo del País Vasco para el quinquenio 1982-1986.
- Ley 44/1988, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de determinación del cupo del País Vasco para el quinquenio 1987-1991.

3. POLÍTICA TRIBUTARIA DE LAS INSTITUCIONES COMPETENTES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

Como ya se ha indicado, son las Juntas Generales de cada Territorio Histórico las que detentan el poder tributario, pero lo han ejercido de forma desigual. Así, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava fueron las primeras en ejercer su poder tributario, ya que disponían de una infraestructura administrativa y tributaria consolidada, fruto de su anterior régimen concertado, y todavía lo siguen ejerciendo con regularidad. Ello fue el motivo por el cual el 31 de mayo de 1991, un día antes de entrar en vigor el Concierto Económico

actual, estas Juntas Generales aprobaron las Ordenanzas Forales, que después se transformaron en Normas Forales, de todos los impuestos concertados, salvo el Impuesto Extraordinario del Patrimonio de las Personas Físicas, que no lo tenían regulado ni lo tienen aún.

Los Órganos Forales han ejercido su potestad normativa de forma descoordinada hasta la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi en 1989. No obstante, 61 anteriormente a esta creación han hecho uso del poder tributario de forma armonizada en las tres ocasiones siguientes:

- Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de Planes y Fondos de Pensiones.
- Normas Forales por las que se establecen los beneficios fiscales a la inversión.
- Normas Forales reguladoras de las Haciendas Locales.

En relación al régimen fiscal de los Planes y Fondos de Pensiones, existe en el País Vasco la peculiaridad de las Entidades de Previsión Social Voluntaria (E.P.S.V.), antiguas mutualidades laborales, que en este País compiten con los Planes y Fondos de Pensiones. El Parlamento Vasco reguló estas Entidades mediante la Ley 25/1983 de 27 de octubre, lo cual constituye un nuevo marco legislativo aplicable a esta figura, adaptado a las peculiaridades del País Vasco. El régimen tributario de estas Entidades, así como de las aportaciones de los socios, es similar al existente para los Planes y Fondos de Pensiones. No obstante, existen las siguientes especificidades tributarias para los partícipes:

- El 10% sobre el exceso de 750.000 pesetas de las cantidades aportadas se podrá deducir de la cuota en concepto de primas satisfechas por razón de contratos de Seguro de Vida, Muerte o Invalidez, teniendo en cuenta que dicho exceso, junto con el resto de las inversiones y el importe acogido a deducción por donaciones, no podrá ser superior al 30% de la base imponible.
- No se pierden los beneficios fiscales adquiridos si el socio se da de baja voluntaria de la Entidad de Previsión Social Voluntaria y ha participado en ella al menos 10 años.

En cuanto a los incentivos fiscales a la inversión, éstos constituyen una de las principales especificidades tributarias existentes en los tres Territorios Históricos y que ha sido recogida en normas armonizadas. Estos incentivos son de aplicación a sociedades que operan exclusivamente en el País Vasco y a empresarios individuales que tributan a las Diputaciones Forales. Su normativa tributaria hay que entenderla como un intento de recomposición y de formación de una estructura industrial moderna en el País Vasco, incidiendo particularmente en las inversiones de especial interés tecnológico. Por consiguiente, ello ha supuesto un gran esfuerzo fiscal para las Haciendas Forales y una renuncia a la consecución de otros objetivos económicos y sociales alternativos.

Dentro de los incentivos fiscales a la inversión se ha dado un tratamiento especial a las inversiones conceptuadas de «especial interés tecnológico» y a los «programas de I+D», que tienen una mayor incentivación fiscal. Estos beneficios son incompatibles con:

- Otro tipo de beneficios tributarios existentes en razón a las mismas inversiones, excepto los que recogen la creación de empleo.
- Las actividades de reconversión industrial aprobadas por la Ley 27/1984.
- La aplicación del régimen de tributación consolidada.
- La determinación de rendimientos en régimen de Estimación Objetiva Singular.

Para beneficiarse de estos incentivos fiscales, las sociedades o empresarios individuales deben realizar inversiones por una cuantía superior a 8.000.000 pesetas en activos fijos nuevos ubicados en el País Vasco. Por otra parte, esta inversión ha de ser, como mínimo, el 25% del valor contable bruto del activo fijo material y debe financiarse con recursos propios al menos el 30% de su importe. No se pueden acoger a estos beneficios las adquisiciones mediante leasing.

Una vez cumplidos estos requisitos, los beneficios fiscales son del siguiente tenor:

- En el *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos*

Documentados: 95% de la cuota de aquellos actos o contratos relacionados con las inversiones computables.

— En el *Impuesto sobre Sociedades*:

- * Crédito fiscal del 20% del importe de las inversiones, a deducir en cinco años.
- * Este porcentaje del 20% puede incrementarse en un 5% en función del empleo generado.
- * Asimismo, al porcentaje anterior del 20% puede incrementarse en un 20% por inversiones declaradas por el Gobierno Vasco de «especial interés tecnológico» o «programas I + D».
- * Deducción de 40.000 pesetas por cada persona-año de incremento promedio de plantilla.

— En el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*: los mismos beneficios fiscales para los empresarios individuales que se conceden a las sociedades.

Veamos a continuación algunas especificidades tributarias en el ejercicio del poder tributario por los Órganos Forales en relación con los impuestos concertados de normativa autónoma:

3.1. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Como ya se ha indicado, las Juntas Generales de Álava han sido las primeras en aprobar la normativa de este Impuesto, mediante Acuerdo de 31 de mayo de 1981. Posteriormente la Diputación Foral aprobó el Reglamento mediante Acuerdo de 25 de enero de 1982. Por su parte, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la suya el 28 de noviembre de 1984. El Territorio Histórico de Gipuzkoa no disponen de norma propia de este Impuesto, aunque, como veremos luego, sus Órganos Forales han regulado las peculiaridades del mismo a través de las Leyes Presupuestarias. La evolución de la normativa de este Impuesto ha sido la siguiente:

• *Territorio Histórico de Álava:*

En el momento inicial de la aprobación del actual Concierto Económico la especialidad alavesa radicaba en la existencia de

un régimen de subvenciones fiscales aplicables a perceptores de determinadas rentas de trabajo personal por cuenta ajena. Introducido este régimen de 1979, su posibilidad de vigencia en virtud del nuevo Concierto Económico era cuando menos cuestionable, ya que podía dar lugar a devoluciones de cuotas retenidas, contraviniendo el artículo 8.4 del Concierto Económico, que dispone que no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos. Su supresión fue objeto de las correspondientes negociaciones en el marco singular de una Comisión paritaria Ministerio de Hacienda y Diputación Foral de Álava, en la que se llegó al Acuerdo de 14 de octubre de 1981 y que fue refrendado por la Diputación Foral el día 19 del mismo mes y año. Posteriormente, fue recogido en el artículo 4 del Real Decreto 1546/82, de 9 de julio, por el que se desarrolla lo previsto en los números 2 y 3 de la Disposición Transitoria Sexta del Concierto Económico, el cual fue sometido a aprobación por las Juntas Generales el 28 de noviembre de dicho año.

Un año después, la Diputación Foral de Álava, a pesar de reconocer su falta de competencia para regular de forma autónoma, estableció, mediante Acuerdo de 13 de diciembre de 1982, los límites de la deducción por inversiones en la vivienda, que se basaban en los índices de consumo, previstos en el artículo 33.1 de la Ley 44/78 y que el Estado no los confeccionó nunca. Dichos índices permitían en los supuestos en que no existían declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio, la comprobación del incremento patrimonial según la cuantía de la inversión realizada y la determinación de unas cifras de inversión máxima, en relación con el importe de la base imponible declarada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con ello se estableció un régimen más beneficioso en el Territorio Histórico de Álava que en el resto del Estado, en el que a partir del ejercicio de 1983 se imponía un límite del 30% de la base imponible para el conjunto de todas las inversiones desgravables. La legalidad de la disposición alavesa era, cuanto

menos, dudosa, ya que no se encontraba explícitamente recogida entre las autorizaciones del artículo 7 del Concierto Económico y, además, suponía un tratamiento privilegiado que podía dar a lugar a devoluciones de cuotas de este Impuesto. Por ello, un Decreto de la Diputación Foral, de 26 de enero de 1983, restringió la vigencia del citado Acuerdo hasta el 1 de enero de 1983 y estableció el límite del 30% de la base imponible.

Otra manifestación de la potestad normativa de la Diputación Foral de Álava se produjo en 1984 en su Acuerdo de 27 de febrero, por el que se reglamentaban determinadas cuestiones relacionadas con las declaraciones a presentar por los Impuestos sobre la Renta y Extraordinario sobre el Patrimonio del año 1983 y se aprobaban los modelos de impresos. En este Acuerdo se procedió a regular el procedimiento de gestión del I.R.P.F. y los requisitos para acogerse y practicar determinadas deducciones por gastos personales. Así, en relación a estos últimos el Acuerdo reguló las circunstancias objetivas para tener la consideración de invidentes, grandes mutilados o grandes inválidos, físicos o psíquicos, a los efectos de este Impuesto y la posibilidad de deducir determinadas cantidades en los siguientes gastos excepcionales no suntuarios: matrimonio, bautizo, primera comunión y demás actos que las respectivas religiones impongan a los que la profesan. No obstante, las disposiciones normativas más trascendentales de este Acuerdo se refieren al área de gestión. De modo que, junto a los dos tipos de declaración-liquidación vigentes en territorio común, ordinaria y simplificada, se regula la declaración supersimplificada, de aplicación, previa solicitud y comparecencia personal, a aquellos sujetos pasivos que reúnan las condiciones de la declaración simplificada. Consiste la declaración supersimplificada en que la propia Hacienda Foral la confecciona gratuitamente en presencia del contribuyente de acuerdo con los datos comunicados y justificados.

En 1987 la Diputación Foral de Álava utilizó su potestad normativa para regular como deducción de la cuota del I.R.P.F., en concepto de gastos personales, las cantidades satisfechas

por los trabajadores a los sindicatos durante el año 1986. La aplicación de esta deducción ha sido regulada cada año mediante Decretos Forales, lo que implica una inadecuada técnica legislativa puesto que se debería hacerlo mediante Norma Foral, que es el rango de norma competente para regular los elementos determinantes de la cuantía de este Impuesto, según establece el artículo 10 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Álava. Sin embargo, posteriormente se modificó la Norma Foral del I.R.P.F. mediante la Norma Foral 27/ 1989 de 27 de enero, para introducir la deducción de la cuota de este Impuesto en concepto de gastos personales por compensación de gastos para la realización de estudios universitarios de los hijos que residan en municipio distinto del de la residencia habitual de la unidad familiar.

• *Territorio Histórico de Bizkaia:*

Tal como ya se ha indicado, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la Norma Foral 8/1984, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que ha sido objeto de diversas modificaciones, fundamentalmente en relación a las deducciones en la cuota por las correspondientes Normas Forales Presupuestarias. El Reglamento del Impuesto fue aprobado por la Diputación Foral mediante el Decreto Foral 3/1985 de 1 de abril.

En el año 1985 las Juntas Generales aprobaron una Norma Foral modificadora del Impuesto, pero que nunca entró en vigor. Establecía una nueva escala de tipos de gravamen y un conjunto de deducciones de la cuota que divergían del régimen común, tales como la permanencia de la deducción del 5% de los pagos a profesionales liberales no médicos, la deducción general de 10.000 pesetas en concepto de gastos personales no justificados, el mantenimiento de la deducción del 10% por gastos excepcionales no suvatuarios, con el límite de 30.000 pesetas y el mantenimiento de la inclusión de los pagos de primas de seguros dentro de los gastos personales, sin el sometimiento a los límites conjuntos del 30% de la base imponible como inversión que rige en el territorio común.

Al igual que en el Territorio Histórico de Álava, en las Normas Forales aprobatorias de los Presupuestos Generales de Bizkaia, se han aprobado en concepto de gastos personales por:

- Hijos inválidos que no formen parte de ninguna unidad familiar.
- Hijos en situación de desempleo.
- Hijos que realizan estudios superiores fuera del hogar familiar, dentro de unos límites.
- Hijos que perciban pensión de orfandad.
- Pensionistas, dentro de unos límites.
- Cuotas sindicales, etc.

Pero quizás una de las peculiaridades más interesantes es la regulación de la determinación de rendimientos netos en determinados sectores relativos a la Agricultura, Ganadería y Pesca de Bajura a los efectos de la Estimación Objetiva Singular.

• *Territorio Histórico de Gipuzkoa:*

Las Instituciones competentes del Territorio Histórico de Gipuzkoa no han aprobado Norma Foral reguladora de este Impuesto. Por ello, en cumplimiento de lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera del Concierto Económico, es de aplicación la normativa vigente en el territorio común. Sin embargo, estas Instituciones han dictado diversas disposiciones referentes a los aspectos formales del Impuesto, al régimen de estimación objetiva singular, a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-liquidaciones y a las deducciones por inversiones en activos fijos materiales y por gastos personales.

Usualmente se han utilizado las Normas Forales de los Presupuestos del Territorio Histórico para aprobar las modificaciones que introduce la normativa del Estado y, al mismo tiempo, se ha aprovechado para la regulación de las obligaciones formales del Impuesto afectas a este Territorio Histórico. De este modo, la Norma Foral 9/1985, de 31 de diciembre, de aprobación de los Presupuestos para 1986, reguló un conjunto de deducciones de la cuota en el I.R.P.F.

en concepto de gastos personales diferentes a los vigentes en territorio común y estableció las modalidades de declaración de este Impuesto. En relación a las deducciones por gastos personales, las novedades de éstas se referían a:

- La posibilidad de optar, bien a la deducción del 15% de los gastos sufragados por razón de enfermedad mediante justificación documental o bien, en los supuestos que no exista dicha justificación, deducir la cantidad de 2.000 pesetas por cada uno de los miembros que integraban la unidad familiar, o de otros que daban derecho a la deducción en la cuota. Esta segunda alternativa se trataba de una versión específica de la derogada deducción en territorio común de 10.000 pesetas por cada sujeto pasivo.
- La deducción de 15.000 pesetas por cada hijo que resida fuera del hogar por razón de estudios universitarios o en Escuelas Técnicas Superiores, en concepto de gastos de manutención. Esta deducción estaba condicionada a la justificación documental suficiente de las circunstancias de estudios y residencia fuera del lugar. Se trataba de una permanencia de la deducción de los gastos excepcionales no suntuarios, derogada desde el ejercicio 1985 en el territorio común.

En cuanto a las modalidades de declaración del I.R.P.F. la Norma Foral 9/1985 estableció las modalidades ordinaria y mecanizada. Esta última modalidad es similar a la declaración supersimplificada vigente en Álava.

Del mismo modo que en Álava y Bizkaia, también en Gipuzkoa se han regulado similares deducciones de la cuota en concepto de gastos personales. Pero una de ellas es peculiar en este Territorio Histórico: deducción del 3% de los rendimientos íntegros de trabajo, obtenidos en el extranjero, hasta un límite máximo de 42.000 pesetas. Para esta deducción se exige copia de permiso de trabajo fronterizo. E, igualmente como en Bizkaia, se han regulado los módulos de determinación del rendimiento neto en el sector de Pesca de Bajura a los

efectos de la Estimación Objetiva Singular.

3.2. Impuesto sobre Sociedades

Igual que sucedió con el I.R.P.F., las Juntas Generales de Álava fueron las primeras en aprobar la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Así, mediante el Acuerdo de 31 de mayo de 1981 estas Juntas Generales aprobaron la Ordenanza Foral del Impuesto y su Reglamento fue aprobado mediante Acuerdo de la Diputación Foral de 27 de diciembre de 1982. Sin embargo, en Bizkaia hubo que esperar hasta 1984, año que sus Juntas Generales aprobaron la norma Foral 11/84, de 27 de diciembre, de este Impuesto, mientras que el Reglamento del mismo fue aprobado por la Diputación Foral mediante el Decreto Foral 98-bis/1985 de 10 de septiembre. El Territorio Histórico de Gipuzkoa tampoco dispone de norma propia de este Impuesto, tal como sucede en el I.R.P.F.

Respecto a este Impuesto se plantean dos problemas todavía no solucionados; el primero referido a la normativa foral aplicable de aquellas sociedades que operan exclusivamente en el País Vasco, pero a su vez en varios Territorios Históricos. Y el segundo se refiere a la aplicación de la cifra relativa de negocios interterritorial.

En cuanto a las especificidades en el País Vasco de este Impuesto, podemos señalar las siguientes:

- Coeficientes máximos y mínimos de amortización: Álava y Bizkaia que tienen normativa específica de este Impuesto han regulado los coeficientes de amortización, prácticamente similares; tan sólo Bizkaia añade coeficientes de amortización de nuevos elementos patrimoniales. La curiosidad se encuentra en que mientras Álava los regula en la Norma Foral del Impuesto, Bizkaia lo hace en el Reglamento, que es lo más propio.
- Plazos y cuantías de los ingresos a cuenta.

Antes de la aprobación de las actuales normas reguladoras de los beneficios fiscales a la inversión, Álava había venido

regulando esta materia desde el año 1981 hasta el 1984 para aquellas sociedades que operaban exclusivamente en este Territorio Histórico. Gipuzkoa hizo lo propio en 1986 mediante la Norma Foral 4/1986, de 22 de abril, de Incentivos Fiscales a la Inversión, que por cierto fue recurrida por el Estado. Recientemente, el Tribunal Superior de Justicia ha desestimado el recurso.

En el año 1990 los Órganos Forales de los tres Territorios Históricos han aprobado disposiciones que permiten a determinadas sociedades y empresarios individuales, a los que les son de aplicación la normativa autónoma, la actualización de sus balances, sin sometimiento a gravamen por el Impuesto de Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dichas disposiciones han sido armonizadas a través del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, y han sido recurridas por la Administración del Estado ante la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa.

Las disposiciones dictadas por los Órganos Forales permiten a los sujetos pasivos señalados la actualización, con carácter voluntario, de los valores consignados en su contabilidad de determinados activos, con la exclusión, entre otros, de los elementos del activo circulante, inmovilizado inmaterial y gastos amortizables. Igualmente, se permite que la parte de la cuota sobre los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades correspondiente a incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por la regulación de existencias en contabilidad, sea satisfecha por cuartas partes en la declaración del ejercicio en que se produzca tal anotación contable y en los tres ejercicios siguientes, sin aplicación de lo dispuesto en la Norma General Tributaria de cada Territorio Histórico en relación con la aplicación de intereses de demora y prestación de garantías.

3.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Este Impuesto concertado de autonomía normativa es el único que no está sujeto a armonización, ya que en cada Territorio Histórico ha regido una norma singular del mismo.

Igual que ha sucedido en otros impuestos, las Juntas Generales de Álava fueron las primeras en regular el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en virtud del Acuerdo de 31 de mayo de 1981. La Norma Foral de este Impuesto se inspiró en el proyecto estatal presentado a las Cortes españolas en 1978, pero no aprobado por disolución de la Cámara. Es por ello que en Álava ha regido desde el principio la nueva configuración de la imposición conjunta de las transmisiones lucrativas.

Con posterioridad, las Juntas Generales de Bizkaia y Gipuzkoa aprobaron sus correspondientes Normas Forales de este Impuesto, inspiradas ambas en la de Álava y con escasas diferencias sobre la misma.

Después de la reforma estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos aprobaron nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto similares entre sí. Resulta dificultoso la comparación de los textos forales con el del régimen común por la complejidad técnica de este Impuesto. Sin embargo, se puede concluir que en general el mismo resulta menos gravoso en el País Vasco que en el territorio común.

3.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Estos dos tributos de carácter indirecto son los únicos en que los Órganos Forales tienen potestad normativa autónoma para su regulación, salvo en lo relativo a operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro. Es por ello que, cuando las Juntas Generales de Álava aprobaron la Norma Foral de este Impuesto mediante Acuerdo de 31 de mayo de 1981, establecieron unos tipos impositivos para las transmisiones de bienes inmuebles y muebles inferiores a los de régimen común en 0,25 puntos porcentuales y los mantuvieron hasta la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia han regulado este Impuesto mediante la Norma Foral 10/1985 de 28 de noviembre. Hicieron

uso de su potestad normativa en la Norma Foral de Presupuestos para 1990, que estableció, con vigencia exclusiva para ese ejercicio, el tipo impositivo del 5% para las transmisiones de bienes inmuebles, un 1% inferior al tipo impositivo vigente en el resto de las Haciendas. Otra manifestación de esta potestad normativa se ha producido en la Norma Foral Presupuestaria para 1991, e igual lo ha hecho el Territorio Histórico de Álava, que ha rebajado el tipo impositivo que grava las primeras copias de escrituras o actas notariales del 0,50% al 0,10%, cuando contengan por objeto cantidad o cosa valuable y sean susceptibles de inscripción, salvo las que se refieren a actas de protesto.

Las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa han regulado este Impuesto mediante la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre.

4. BREVE REFERENCIA A LA POLÍTICA TRIBUTARIA DE LAS INSTITUCIONES COMUNES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Indudablemente, desde el punto de vista cuantitativo la Política Tributaria de la Hacienda General del País Vasco es menos relevante que la de las Haciendas Forales. Sin embargo, no por ello es de menor importancia desde el punto de vista cualitativo. Ello se fundamenta en que el mayor peso de la recaudación dentro de la Comunidad Autónoma lo soportan los Territorios Históricos mediante el sistema tributario derivado del Concierto Económico. A su vez, las Diputaciones Forales efectúan la mayor aportación a los ingresos de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma, quedando relegado a un segundo plano el resto de los ingresos de la Hacienda General.

El Parlamento Vasco ha actuado en materia de Política Tributaria a través de dos pautas distintas. Por un lado, ha ordenado la estructura de las relaciones internas de las Instituciones comunes y forales, tanto en el orden organizativo como en el financiero e, incluso, ha creado Organismos de control. Referente a la otra, ha regulado positivamente los ingresos de carácter tributario correspondientes a la Hacienda General.

Respecto a la primera pauta señalada corresponden las leyes siguientes:

- 1) *Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos*

El Título Segundo de esta Ley desarrolla el 67 Título Tercero del Estatuto de Autonomía, regulando la Hacienda General y las Haciendas Forales, así como la distribución de recursos entre ambas. Por otra parte, crea el Consejo Vasco de Finanzas, entre cuyas funciones sobresale la de aprobar la metodología de distribución de recursos y la determinación de las aportaciones de cada Territorio Histórico a los gastos presupuestarios de la Comunidad Autónoma, en consideración a las competencias y/o servicios de los que las Instituciones comunes y los Órganos Forales de los Territorios Históricos sean titulares de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente. Asimismo, esta Ley prevé la creación por Ley del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas como supremo órgano fiscalizador de las actividades económico-financieras del Sector Público Vasco.

Ahora bien, para el futuro desenvolvimiento del poder tributario de la Hacienda General, esta Ley regula las dos cuestiones siguientes:

- 1.^a Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre Territorios Históricos, las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos concertados.
- 2.^a Establece los impuestos cuyos rendimientos constituyen los ingresos ordinarios de la Hacienda General, a saber:
 - * Impuestos propios de la Hacienda General y recargos de tributos concertados.
 - * Tasas por utilización de bienes de dominio público pertenecientes a las Instituciones comunes y por la

prestación de servicios de su competencia o realización de actividades que afecten o beneficien a los particulares.

- * Contribuciones especiales que se establezcan como consecuencia de la realización por la Comunidad Autónoma de obras públicas o del establecimiento o ampliación por la misma de servicios públicos.

2) *Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco*

Inicialmente se aprobó la Ley 12/1983, de 22 de junio, de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. No obstante, como consecuencia de que la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, declarase la inconstitucionalidad de algunos artículos de esta Ley, se modificó la misma mediante la Ley 10/1987, de 16 de noviembre, cuya Disposición Adicional autorizaba al Gobierno Vasco la refundición en un solo texto legal de las citadas leyes, con la facultad de regularizar las concordancias y la ordenación numérica de los artículos de la primitiva Ley.

La aprobación de la Ley 12/1983 obedece a la pretensión de reconducir a una unidad las regulaciones dispersas de las diferentes materias de la Hacienda General del País Vasco, ya que todas ellas son heterogéneas, extensas y complejas. Por ello, la Ley emerge al mundo del Derecho con doble funcionalidad: la de establecer la estructura fundamental de la Hacienda General y la de tener el carácter informador e integrador de toda la ordenación de la misma.

En relación al tema que nos ocupa, destacamos las siguientes cuestiones:

— *Regulación del poder tributario de la Hacienda General:*

En el Título Primero de la Ley se procede al diseño de la normativa reguladora de la Hacienda General y al reparto de la potestad normativa en el ámbito competencial de la Comunidad

Autónoma del País Vasco. Así, el artículo 1 regula el poder tributario de la Hacienda General, al establecer que son materias propias de la misma, entre otras, la regulación de sus propios tributos y demás ingresos de derecho público y privado. A continuación, en el artículo siguiente se establece que la potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Gobierno Vasco, salvo que se haya atribuido expresamente al Consejero de Hacienda y Finanzas en virtud de una Ley o de un Decreto del Gobierno. Asimismo, se establece que la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de todas las normas reguladoras en materia tributaria, a excepción de las del Estado que resultaren ser de obligatoria observancia para la Comunidad Autónoma, corresponde al Consejero de Hacienda y Finanzas.

— *La organización institucional de la Comunidad Autónoma:*

Aprovecha esta Ley a regular una materia ajena a la Hacienda General: la organización institucional de la Comunidad Autónoma. En este aspecto se anticipó al resto de las Comunidades Autónomas e incluso creó figuras jurídicas nuevas en el ordenamiento jurídico español relativas a la actividad privada de la Administración. Así, en su Título Tercero se dedica a la regulación de la configuración estructural de la Administración General e Institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La Administración General o Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constituida por órganos jerárquicamente ordenados, es la única Entidad de la misma de carácter territorial y le corresponde la titularidad de derechos y obligaciones afectos al Parlamento.

La Administración Institucional se halla integrada por las siguientes Entidades:

- a) Los Entes Institucionales de la Comunidad, que se rigen fundamentalmente por el derecho público, los cuales reciben la denominación de Organismos Autónomos, y, a su vez, pueden ser de dos clases:

- * Organismos Autónomos Mercantiles.
- * Organismos Autónomos Administrativos.

b) Los Entes Institucionales de la Comunidad, que se rigen fundamentalmente por el derecho privado, y que puedan ser de dos clases:

- * Entes Públicos de Derecho Privado.
- * Sociedades Públicas.

— *Ingresos de derecho público de carácter tributario:*

El contenido de la Hacienda General del País Vasco es el objeto del Título Quinto de esta Ley, de manera que viene a desarrollar el Título Segundo de la Ley de Territorios Históricos. Así, clasifica los derechos de la Hacienda General según sean de naturaleza pública o privada. Entre los públicos destacan, entre otros, el rendimiento de los tributos propios y de los precios públicos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los recargos que pueda establecer sobre impuestos.

Constituyen tributos propios de la Comunidad Autónoma del País Vasco los siguientes:

- a) Los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que, no estando comprendidos o previstos en el Concierto Económico y no recayendo sobre hechos imponibles gravados por el Estado pueda establecer, en su caso, aquélla de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.b) del Estatuto de Autonomía.
- b) Las tasas por la utilización del dominio público de la Comunidad Autónoma, por la prestación por ésta de un servicio público, o por la realización por la misma de una actividad que se refiera, afecta o beneficie de modo particular a un sujeto pasivo.

Las contribuciones especiales que, en su caso, establezcan por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por la Comunidad Autónoma de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos.

En relación con las tasas, esta Ley realiza una precisión ante el confusionismo que presenta el artículo 34 del texto actualizado del Concierto Económico, ya que éste establece que las tasas y precios públicos regulados por la Ley de 13 de abril de 1989 serán exigidos por las respectivas Diputaciones Forales, cuando se devenguen con ocasión de la realización de servicios cuya transferencia haya sido realizada a la Comunidad Autónoma o se destinen a financiar órganos o servicios transferidos a la misma. Esta redacción ha dado origen a equívocos en la exacción de tasas correspondientes a servicios prestados por la Administración de la Comunidad Autónoma, como, por ejemplo, el Canon de superficie de minas. En 1981 fueron transferidos a esta Comunidad por el Estado los servicios en materia de Industria, Energía y Minas y, sin embargo, el Canon de superficie de minas correspondiente a los servicios transferidos y prestados por la Comunidad Autónoma, que en su momento fue una tasa, es exaccionado por las Diputaciones Forales. Pues bien, la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco ha solucionado este desliz, aunque la Ley de Territorios Históricos lo había intentado en parte, al establecer que las tasas y exacciones que se devenguen con ocasión de la realización de servicios cuya transferencia haya sido realizada a la Comunidad Autónoma del País Vasco por el Estado, o que se destinen a financiar órganos o servicios transferidos a la misma, se considerarán como tributos propios de dicha Comunidad y serán exigidas por ésta de acuerdo con lo previsto en esta ley para la efectividad de sus derechos económicos.

Por otra parte, la Comunidad Autónoma podrá establecer recargos sobre los siguientes impuestos, siempre que no se configuren de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos de los Territorios Históricos por los mismos conceptos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con domicilio fiscal en el País Vasco.

- b) Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas con domicilio fiscal en el País Vasco.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- e) La imposición general sobre ventas en su fase minorista.
- f) Los impuestos sobre consumo específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.
- g) Las tasas y exacciones parafiscales.

En la Ley 12/1983 se regulaba el recargo sobre el Impuesto sobre Sociedades que operasen exclusivamente en el País Vasco. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, anteriormente citada, lo declaró inconstitucional, por lo que la Ley 10/1987 lo anuló. El Abogado del Estado fundamentó la inconstitucional de este recargo en que infringe el artículo 12.1 de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas y, por remisión a ésta, el artículo 157 de la Constitución, que impide el establecimiento de recargos sobre impuestos estatales cedidos o no cedidos que no graven la renta o el patrimonio de las personas físicas. Visto esto, el Parlamento Vasco entendió que tal recargo podría incurrir en inconstitucional alegada de contrario y, en consecuencia, no formuló alegación alguna.

En cuanto al recargo sobre tasas, la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General Vasca lo incluye dentro de los recargos sobre los impuestos concertados. No obstante, hay que entender que la Comunidad Autónoma sólo podrá establecer recargos sobre sus propias tasas y nunca sobre las tasas que exaccionan las Diputaciones Forales. Sin embargo, existe el problema referente al recargo sobre la tasa del juego, ya que ésta es exaccionada por las Diputaciones Forales, y puede plantearse la duda sobre la legalidad del establecimiento por la Comunidad Autónoma de un recargo sobre la misma. Al respecto hay que decir que el artículo 34 del Concierto Económico da un tratamiento especial a la tasa del juego,

regulándola separadamente del resto de las tasas fiscales, ya que tiene incluso un origen y una regulación particular. Y, por otra parte, la doctrina siempre ha considerado que esta tasa tiene un fundamento similar al de los impuestos. Por todo ello, es factible que la Comunidad Autónoma establezca un recargo sobre la tasa del juego.

3) *Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal*

Ya se ha indicado anteriormente que la Ley de Territorios Históricos había ordenado que, sin perjuicio de que en un futuro se apruebe una normativa como la de la Ley 3/1989, las disposiciones que dicten los Órganos Forales regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos concertados. Pues bien, lo cierto es que no se cumplía este mandato y sólo en algunas ocasiones se había intentado armonizar algunos elementos relevantes de ciertos impuestos concertados, aunque más bien con desacierto. Los intentos de armonización se referían a los primeros modelos de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión y Normas Forales de Planes de Pensiones.

Como consecuencia de lo expuesto urgía la necesidad de verse cumplido al mandato establecido, tanto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, como en el artículo 3.1.4 del Concierto Económico y en el artículo 14.3 de la Ley de Territorios Históricos, de regular la armonización, coordinación y colaboración en el ámbito de las relaciones tributarias de los Territorios Históricos, lo cual ha quedado materializado en la Ley 3/1989 de 30 de mayo. Se daba de este modo un paso fundamental en la configuración del entramado institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, paso que a su vez adquirió especial relevancia en el ámbito de las relaciones tributarias entre las diferentes Instituciones afectadas.

Esta Ley viene a articular, con carácter general, las actuaciones en materia de Política Tributaria de los Órganos Forales de una manera conjunta y homogénea, de forma que se permita:

- La adecuada armonización de los aspectos sustantivos de los diferentes tributos, según los criterios que adopte el Parlamento Vasco.
- La coordinación fiscal en general, y en particular con aspectos tales como:
 - * Planes de inspección conjunta.
 - * Centralización del cumplimiento de las obligaciones tributarias en una sola Diputación Foral.
 - * Criterios coordinados en la evacuación de consultas vinculantes.
- La colaboración entre Instituciones competentes de los Territorios Históricos, de manera que se intercambien cuantos datos sean precisos, estableciendo la intercomunicación técnica necesaria.

En cuanto a la armonización de la normativa tributaria, se prevé hacerlo con carácter general en:

- Los criterios de delimitación de las relaciones jurídico-tributarias respecto a las Diputaciones Forales, cuando el sujeto pasivo ejerza actividades que supongan un hecho imponible o el nacimiento de una obligación tributaria en más de un Territorio Histórico.
- Los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación que serán válidos para declarar ante cualquiera de las Administraciones Tributarias.

Estos elementos susceptibles de armonización se refieren a todos y a cada uno de los impuestos concertados, tratándose de aspectos claramente significativos en el avance hacia una simplificación del sistema tributario vasco especialmente en lo que se refiere al contribuyente, facilitándole el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los impuestos susceptibles de armonización son los siguientes:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los siguientes aspectos:
 - * La regularización o actualización de los valores de los activos fijos afectados al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

- * Los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización de los referidos activos.
- * La determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos determinados en régimen de estimación objetiva singular.
- * La deducción por inversiones en activos fijos nuevos.
- * Las deducciones de la cuota por los diversos conceptos correspondientes a gastos personales y donativos.

Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes aspectos:

- * La determinación de los elementos sustanciales.
- * El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.
- * La regularización y actualización de valores de activos.
- * Los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización.
- * Deducción por inversiones en activos.
- * La determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio, sin hacerlo en territorio común.

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los aspectos siguientes:

- * La determinación del hecho imponible.
- * La determinación de los supuestos de no sujeción.
- * El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.
- * Las reglas de determinación de la base imponible.

- Tributos Locales, en los siguientes aspectos:

- * La determinación de los elementos sustantivos.

- * El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

Como se puede apreciar, el ámbito definido de la armonización abarca casi en su totalidad a los impuestos concertados con normativa autónoma, salvo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por entender que una regulación diferente no producirá distorsiones relevantes y, además, no hay que olvidar las peculiaridades del Derecho civil foral que se aplican en las diversas comarcas de Álava y Bizkaia. Como es natural, tampoco se han incluido aquellos impuestos concertados en los que no existe una capacidad normativa autónoma, como son el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la práctica algunos de los aspectos señalados han sido objeto de una armonización a través de una colaboración y coordinación entre las Instituciones afectadas, formulándose diversas Normas Forales en materia tributaria relativamente armonizadas. No obstante, hasta el momento el Parlamento Vasco no ha dictado ninguna directiva de armonización.

En cuanto a la coordinación, se crea un mecanismo de centralización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que permite presentar declaraciones únicas a quienes mantienen relaciones de carácter tributario en más de un Territorio Histórico. Dichas obligaciones se refieren a las autoliquidaciones y pagos, salvo ingresos de deudas tributarias resultantes de liquidaciones provisionales o definitivas efectuadas por las Diputaciones Forales correspondientes, así como de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, en esta Ley se prevé la confección de planes de inspección conjunta sobre sectores o colectivos determinados, estableciéndose un seguimiento en el propio Órgano de Coordinación Tributaria, para lo cual se le dota de los mecanismos oportunos, incluida la informática, a fin de que la información de los contribuyentes esté a disposición de dicho Órgano.

Igualmente, dentro de esta acción coordinadora se encuentran las consultas vinculantes que se deberán

evacuar previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria, creándose al efecto un registro en el propio Órgano, con lo que se evitará la disparidad de criterios entre las diferentes Administraciones Tributarias.

Para la puesta en marcha de las acciones de coordinación y colaboración, la Ley 3/1989 crea el Órgano de Coordinación Tributaria, que está llamando a ser la pieza básica del sistema de coordinación entre las Haciendas Forales. Este Órgano tiene las funciones siguientes:

- Impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias, en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión.
- Emitir informes en relación a los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativas a materias objeto de armonización.
- Emitir cuantos informes le sean solicitados por las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco o por los Órganos Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria.
- Registro de los sujetos pasivos o retenedores que centralicen el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un Territorio Histórico.
- Elaboración y seguimiento de los planes conjuntos de inspección.
- Informes sobre consultas vinculantes.
- Publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda Vasca donde se proporcione información relativa a la gestión e inspección.

La composición de este Órgano es paritaria entre el Gobierno Vasco, con tres representantes nombrados a propuesta del Consejero de Hacienda y Finanzas, uno de los cuales será el presidente, y las Diputaciones Forales, con un representante de cada una de ellas. Un aspecto relevante constituye el hecho de que el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco debe asegurar al Órgano de Coordinación Tributaria el apoyo técnico y administrativo necesario para su funcionamiento.

4) *Leyes de aportaciones de las Diputaciones Forales a los gastos de la Comunidad Autónoma del País Vasco*

El ingreso ordinario más importante de la Hacienda General del País Vasco lo constituyen las aportaciones que efectúan las Diputaciones Forales, como expresión de la contribución de los Territorios Históricos a los gastos de la Comunidad Autónoma. Así lo recoge el Estatuto de Autonomía y al mismo tiempo ordena que una Ley del Parlamento Vasco establecerá los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que, a tenor sus ingresos, se convendrá y harán efectivas las aportaciones de cada Territorio Histórico. Hasta que no se aprobó esta Ley, el Parlamento Vasco reguló dichas aportaciones en las Leyes de Presupuestos o en las Leyes aprobatorias de los acuerdos de la Comisión Mixta Gobierno Vasco-Diputaciones Forales, las cuales fueron:

- Ley 8/1981, de 16 de julio, sobre Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco para 1981. Se regulan las aportaciones para el año 1981 en su Título VIII.
- Ley 3/1982, de 24 de marzo, sobre Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco para 1982. Igualmente se regulan las aportaciones para dicho año en su Título VIII.
- Ley 24/1983, de 27 de octubre, por la que se aprueba el acuerdo de la Comisión Mixta Gobierno-Diputaciones Forales a que se refiere el artículo 22.4 de la Ley 5/1983, de 23 de marzo, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma (Decreto Legislativo 1/1983 de 18 de abril).
- Ley 3/1984, de 30 de octubre, por el que se aprueba el acuerdo de la Comisión Mixta Gobierno-Diputaciones Forales a que se refiere el artículo 32.4 de la Ley 30/1983, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El mandato estatutario anteriormente señalado se cumplió mediante la Ley de Territorios Históricos. Así, el Capítulo Segundo de su Título Segundo regula la distribución de recursos entre la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas

Forales, estableciendo los criterios y el procedimiento que deben seguirse para determinar y hacer efectivas las aportaciones de los Territorios Históricos a la Hacienda General. La metodología de distribución de recursos y la determinación de las aportaciones de cada Territorio Histórico en aplicación de los principios generales contenidos en la Ley de Territorios Históricos se aprobarán para períodos mínimos de tres ejercicios presupuestarios, salvo que concurran circunstancias excepcionales que aconsejen su vigencia para uno o dos ejercicios.

Con vigencia exclusivamente para el ejercicio 1985 se aprobó la Ley 2/1985 de 15 de febrero. Posteriormente, la Ley 7/1985 de 26 de septiembre establecía la metodología aplicable a los ejercicios 1986, 1987 y 1988 para la determinación de las aportaciones de los Territorios Históricos a la financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Agotada la vigencia de esta Ley, el Parlamento Vasco aprobó la Ley 9/1988, de 29 de junio, por la que se establece la metodología que determina las aportaciones para los años 1989, 1990 y 1991. Actualmente el Gobierno Vasco está preparando un proyecto de Ley para su aprobación por la Comisión Mixta Gobierno-Diputaciones Forales, que probablemente regulará la metodología de determinación de aportaciones para cinco ejercicios.

La Ley 9/1988 confirma la garantía financiera en las relaciones entre las Instituciones comunes y las competentes de los Territorios Históricos, ya iniciada en la Ley anterior de Aportaciones, e introduce algunas modificaciones y avances técnicos sobre ésta. De igual manera, amplía el criterio de riesgo compartido, contemplado ya en la Ley 7/1985, introduciendo a las Corporaciones locales, a las que asegura un porcentaje mínimo de participación en los recursos disponibles por las Diputaciones Forales. Igualmente, esta Ley de aportaciones, siguiendo el modelo aprobado por la Ley anterior, establece tanto la metodología para la determinación de las aportaciones de los Territorios Históricos a la financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma, como para el cálculo de los coeficientes de aportación de las Diputaciones Forales, los

cuales se denominan Modelo de Distribución Vertical y Modelo de Distribución Horizontal, respectivamente.

En cuanto a la segunda pauta de actuación del Parlamento Vasco en su Política Tributaria, referente a la regulación positiva de los ingresos de los ingresos de carácter tributaria correspondientes a la Hacienda General, corresponden las leyes siguientes:

- 1) *En relación a los tributos propios: Ley 3/1990, de 31 de mayo, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma del País Vasco*

Hasta la aprobación de esta Ley, la Administración de la Comunidad Autónoma revisaba las cuantías de las tasas, que gestionaba según la normativa vigente en el Estado, mediante las Leyes de Presupuestos. Sin embargo, era necesario regular las tasas correspondientes a los servicios transferidos a la Comunidad Autónoma por el Estado, ya que los hechos imponible en su mayoría estaban desfigurados, debido al tiempo transcurrido desde su regulación por el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprobó el texto refundido de las mismas. Por lo tanto, aprovechando la aprobación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, en la que el Estado reformó la antigua regulación y que, entre otros temas, introdujo la distinción de tasas y precios públicos, el Parlamento Vasco aprobó la Ley 3/1990.

Esta Ley reguló en un texto legal las tasas y precios públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma y estableció los principios básicos que han de regir los mismos y la regulación particularizada de todas las tasas, sin perjuicio de prevenirse su posible aplicación a tasas afectas a funciones y servicios que puedan transferirse. Por otra parte, esta Ley persiguió otros objetivos:

- Delimitar los conceptos de tasa y precio público, así como el régimen de exigencia de estos últimos.
- Ajustar la normativa reguladora de las tasas a los principios de observancia general en materia tributaria. Así, esta Ley ha respetado el principio de legalidad y reserva

de ley en materia tributaria, el principio de universalidad presupuestaria, el de no afectación y el de unidad de caja, así como los principios de suficiencia financiera y de capacidad económica.

- Establecer unas normas claras y fácilmente aplicables en la gestión de las tasas con el fin de lograr el principio de seguridad jurídica y que, junto con las exigencias formales de la liquidación y las vías de recurso establecidas, completan las garantías y defensa del contribuyente.

En el Título Segundo se regulan las siguientes tasas de la Comunidad Autónoma del País Vasco:

- Tasas de carácter general:
 - * Tasas por servicios administrativos.
 - * Tasas por realización de trabajos facultativos de Dirección e Inspección de Obras Públicas.
- Tasas del Departamento de Presidencia, Justicia y Desarrollo Autonómico:
 - * Tasas por actuaciones del Registro de Asociaciones.
 - * Tasas por inserción de anuncios obligatorios en el Boletín Oficial del País Vasco.
- Tasas del Departamento de Agricultura y Pesca:
 - * Tasas de los Laboratorios dependientes del Departamento de Agricultura y Pesca.
 - * Tasas de ordenación y defensa de las industrias agrícolas, forestales y pecuarias.
 - * Tasas por expedición de licencia de pesca marítima creativa.
- Tasas del Departamento de Educación, Universidades e Investigación:
 - * Tasas por expedición de títulos.
 - * Tasas Académicas.
- Tasas del Departamento de Industria y Comercio.
 - * Tasas por servicios generales.

- * Tasas por servicios de Industria.
- * Tasas por servicios de Energía y Minas.
- * Tasas por servicios de Seguridad de Aparatos.
- * Tasas por servicios de Seguridad de Instalaciones.
- Tasas del Departamento de Interior:
 - * Tasas de Tráfico.
 - * Tasas de autorizaciones de juego.
 - * Tasas de espectáculos.
- Tasas del Departamento de Urbanismo, Vivienda y Medio Ambiente:
 - * Tasas por expedición de la Cédula de Habitabilidad.
 - * Tasas por prestación de servicios relativos a la concesión de calificaciones y certificaciones en viviendas de protección oficial.
 - * Tasas del Laboratorio de Control de Calidad de la Edificación.
- Tasas del Departamento de Transportes y Obras Públicas:
 - * Tasas por servicios generales y específicos en los puertos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- Tasas del departamento de Sanidad y Consumo:
 - * Tasas por el servicio de Control Sanitario a Entidades de Seguro Libre.
 - * Tasas por los servicios de Policía Sanitaria Mortuoria.
 - * Tasas por los servicios de inspección y control sanitario de carnes frescas.
 - * Tasas por los servicios del Laboratorio de Salud Pública.

Posteriormente, dando cumplimiento al artículo 143 de la Ley 3/1990, el Gobierno Vasco determinó los bienes, servicios y actividades susceptibles de ser retribuidos mediante precios públicos en el Anexo del Decreto 337/1990, aprobado el 28 de diciembre. A continuación cada Consejero del Gobierno Vasco ha ido aprobando las cuantías de los precios públicos.

2) *En relación a los recargos de tributos concertados: Ley 23/1983, de 27 de octubre, por la que se establece un recargo transitorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1983*

Ha sido la única vez que el Parlamento Vasco ha establecido, como fuente de recursos ordinarios de la Hacienda General, un recargo de los tributos concertados. Ello fue motivado para la reparación de las lamentables pérdidas de vidas humanas y de los cuantiosos daños materiales que las lluvias extraordinarias de agosto de aquel año provocaron en el País Vasco.

El recargo se estructuró como un gravamen sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1983. Era de aplicación a los contribuyentes cuya renta superaba las 600.000 pesetas y se exigía conforme a una escala de tipos cuya cuantía se veía acrecentada a medida que se aplicaba a tramos más elevados de la base imponible, en forma similar a como operaba la tarifa del Impuesto. Asimismo, la Ley facilitaba a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones formales y, a tal fin, se simultaneaba la declaración y pago del recargo con los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, permitiéndose en su caso la compensación del mismo con las cuotas a devolver por aquel tributo por las Diputaciones Forales. Finalmente, se atribuía la competencia para la gestión tributaria del recargo a las Diputaciones Forales.

5. LINEAS BÁSICAS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA DEL PAÍS VASCO PARA UN FUTURO INMEDIATO

A lo largo de este estudio se ha puesto de manifiesto los aspectos más relevantes del poder tributario del País Vasco emanado del Estatuto de Autonomía, así como la potencialidad del mismo. Ahora bien, la panorámica de la experiencia acumulada durante la primera década de la vigencia del actual Concerto Económico nos permite reflexionar sobre las posibles líneas a seguir en la Política Tributaria de este País en un futuro inmediato.

5.1. Desarrollo interno del Concierto Económico

Lo primero que se desprende del análisis de esa experiencia es que el actual Concierto Económico supone un instrumento moldeable que permite abordar los problemas y superarlos dentro de un entorno económico-social mutable. Resulta ser un instrumento permanente actualizado, ya que prevé fórmulas de adaptación a nuevas circunstancias y de desarrollo a la vista de la experiencia en su aplicación. Así, hemos visto que se ha adaptado a la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado español, a la reforma de las Haciendas locales, a la regulación de tasas y precios públicos y a la simplificación del sistema de tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, nuevas realidades surgidas a raíz de la integración de España en la Comunidad Económica Europea demandan modificaciones en el Concierto Económico, relativas a la tributación de no residentes y a la reforma del I.V.A., por ejemplo.

Sin embargo, queda pendiente el desarrollo reglamentario del actual Concierto Económico, previsto en la Disposición Adicional Primera del mismo. Temas que necesitan un desarrollo reglamentario son, fundamentalmente, los siguientes:

- Colaboración entre el Estado y las Diputaciones Forales.
- En relación al Impuesto sobre Sociedades:
 - * Normativa aplicable a sociedades que tributan a varias Diputaciones Forales y no al Estado.
 - * Determinación de la cifra relativa de negocios interna.
- Régimen tributación consolidada de los grupos de sociedades.
- Aplicación de beneficios fiscales en fusiones y escisiones de sociedades.

No obstante, si el desarrollo reglamentario no se ha llevado a cabo es porque es en sí mismo muy complejo y se ha preferido utilizar la vía de armonización y coordinación fiscal entre las diversas Administraciones Tributarias del País Vasco.

5.2. Colaboración entre los Territorios Históricos y el Estado

En la consecución de un pacto de armonización entre las Haciendas Forales y el Estado, no es factible la aplicación cartesiana de modelos completos de desarrollo del Concierto Económico, porque ello no se corresponde con la realidad. Sin embargo, sí que resulta importante, en el plano del principio inspirador de las relaciones entre Administraciones Tributarias, la necesidad de colaborar desde el respeto mutuo. Por ello, el principio de colaboración es uno de los básicos del Concierto Económico, recogidos en su artículo 5, y que abarca tanto las fases de gestión tributaria como el ámbito de producción normativa.

Ahora bien, la materialización de este principio de colaboración debe llevar al establecimiento de un marco global en el que también pueda encajar la Administración Tributaria de Navarra. En cualquier caso, la formación de este marco global debe basarse en los siguientes elementos:

- Garantía de la participación de las Administraciones Tributarias competentes en el proceso de análisis, discusión y negociación que se lleve a cabo en el seno de la CEE dentro del proceso de armonización tributaria europea. En consecuencia, en un período no demasiado largo se deberán establecer mecanismos oportunos que garanticen la presencia del País Vasco en dicho proceso de armonización. Dado que en la realidad no se ha dado ningún paso en este sentido, han surgido problemas en la comprensión de la normativa de regulación de incentivos fiscales a la inversión en activos fijos nuevos por parte de la Comisión, derivados de la falta de conocimiento del poder tributario del País Vasco.
- Existencia de una clara necesidad de articular un proceso de colaboración en el diseño y elaboración de la diferente normativa tributaria. Esto es esencial para asegurar una producción normativa respetuosa con el poder tributario de las diferentes Administraciones.
- Profundización en la colaboración en el marco de gestión tributaria. Esto

significa que se debe potenciar al máximo la Comisión Coordinadora a que se refiere el artículo 40 del Concierto Económico.

5.3. Armonización fiscal dentro del País Vasco

Uno de los retos pendientes del desarrollo interno del actual Concierto Económico es el que se deriva del proceso de armonización fiscal interno de la Comunidad Autónoma. Una vez aprobada la Ley 3/1989 de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, es preciso cumplir sus previsiones. Estas marcan las grandes líneas del proceso a seguir, las cuales se concretan en:

- La elaboración de normas de armonización relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades. Esto resulta importante:
 - * A la hora de articular la normativa tributaria aplicable cuando existen sujetos pasivos afectos a más de una Administración Tributaria foral.
 - * En la consideración homogénea de las medidas de incentivos a la inversión.
 - * En las normas reguladoras de actualización de balances para evitar desequilibrios territoriales.
- La elaboración de normas de armonización relativas al régimen de tributación consolidada de grupos de sociedades.
- La elaboración de normas de armonización relativas al régimen de aplicación de beneficios en fusiones y escisiones de sociedades.

5.4. Los procesos de reforma del sistema tributario del Estado

A partir de la aprobación del Acta Única se ha entrado en una dinámica que está impulsando políticamente a procesos de armonización en todos los sistemas tributarios de los Estados miembros de la CEE. Indudablemente también ha influido en esta dinámica el cambio que se

está produciendo entre los tratadistas de Hacienda Pública en la concepción del fundamento, la capacidad económica y la distribución técnica y jurídica del impuesto. El Estado español ha comenzado con la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pronto abordará otros proyectos de reforma, referentes a la Ley General Tributaria, al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto sobre Sociedades y tributos de Accisas, que constituyen punto de referencia para el País Vasco en tanto en cuanto puedan determinar, según las normas de concertación de cada impuesto, las adaptaciones o modificaciones del Concierto Económico y de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos.

La reforma actual del I.R.P.F. supone para los Órganos Forales el reto de articular de nuevo este Impuesto en el País Vasco, y éste es el momento idóneo para abordar la regulación de los puntos de conexión referentes a las personas físicas no residentes en España, que tienen, sin embargo, la condición política de vasco según el Estatuto de Autonomía. Asimismo, a raíz de esta reforma parece oportuno modificar el Concierto Económico en relación a la tributación de las personas físicas y jurídicas residentes en los países de la CEE y no residentes en España.

5.5. El proceso de armonización tributaria europea

El impulso del proceso comunitario de armonización fiscal se centra actualmente en la imposición indirecta, quedándose rezagada la correspondiente a la de la imposición directa a momentos en que exista una atmósfera de mayor receptibilidad por parte de los Ministros de Hacienda y Finanzas de los Estados miembros de la CEE en el seno de los Consejo ECOFIN.

Una referencia que puede ayudar a situar definitivamente el estado de la cuestión se desprende de la fecha de inicio de vigencia del Acta Única Europea, puesto que ésta establece la consecución de un gran mercado interior, lo que supone la eliminación de fronteras técnicas y fiscales. Si las fronteras intracomunitarias deben desaparecer a partir del primero de enero de 1993, las

recomendaciones fiscales se dirigen en dos caminos. Uno se refiere a la fiscalidad de sociedades, abordando la supresión de obstáculos a las relaciones de grupos de sociedades europeas, las fusiones y concentraciones de empresas y al establecimiento de filiales y sucursales. El otro hace referencia a los aspectos derivados de la eliminación de fronteras fiscales que afectan a la imposición sobre los rendimientos de capitales y a la imposición indirecta.

En relación a los impuestos indirectos, los últimos Consejos ECOFIN de 18 de marzo y 24 de junio de 1991 han llegado a unas conclusiones que afectan a:

— Impuesto sobre el Valor Añadido:

- * Los tipos impositivos aplicables a partir de 1993.
- * El régimen transitorio de este Impuesto hasta 1997, relativo a intercambios intracomunitarios.

— Tributos Accisas: Impuestos sobre alcoholes, labores de tabaco e hidrocarburos.

— Cooperación administrativa en el ámbito de la imposición indirecta.

Una consecuencia de estas conclusiones es que el Estado español se verá obligado a modificar la normativa del I.V.A., lo que conllevará a su vez que los Órganos Forales tendrán que modificar sus respectivas normativas. Sin embargo, si bien ello no exigirá una modificación sustancial de la regulación de los puntos de conexión de este Impuesto en el Concierto Económico, sí que exigirá una modificación de éste respecto a la metodología de determinación del Cupo en lo relativo al ajuste financiero a la recaudación por el I.V.A., al desaparecer las fronteras fiscales dentro de la CEE.

La oportunidad de la aprobación del Reglamento del Consejo de la CEE relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de la imposición indirecta constituye un elemento importante para hacer partícipes a las Administraciones Tributarias de los Estados miembros de la CEE en la corresponsabilidad fiscal. En ello la Hacienda Vasca debe tener una parcela de participación, bien directamente o bien a través del Estado español.

BIBLIOGRAFIA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1979): «La Financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana». En Revista del Departamento de Derecho Político. UNED n.º 5. Madrid 1979-80. Págs 375 y ss.
- BAKAIKOA AZURMENDI, B. (1986): «Una visión del Concierto Económico y del Cupo en la Comunidad Autónoma Vasca». En Revista Vasca de Administración Pública, n.º 14.
- CAZORLA PRIETO, L.M. (1981): «El Proyecto de Ley por el que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Congreso de Diputados». En Crónica Tributaria, n.º 37.
- CAZORLA PRIETO, L.M. (1981): «El Proyecto de Ley por el que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Senado». En Crónica Tributaria, n.º 38.
- DISPOSICIONES FISCALES DICTADAS POR LA DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA. Volúmenes publicados cada año desde 1981 hasta 1990 y volumen desde el 30 de septiembre de 1975 al día 15 de diciembre de 1980. Diputación Foral de Álava.
- DISPOSICIONES NORMATIVAS. BOLETÍN OFICIAL DEL PAÍS VASCO. Volúmenes publicados cada año desde 1978 hasta 1990. Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.
- DISPOSICIONES TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS (1991): 2 Volúmenes. Diputación Foral de Gipuzkoa.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1991): «La Ley como Fuente del Derecho Tributario». En Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma. Instituto de Estudios Fiscales.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (1983): «Comentarios sobre el Concierto Económico con el País Vasco». En Revista de Hacienda Autonómica y Local, n.º 38.
- HERNANDO LAVADO, A. (1991): «La Potestad Reglamentaria y Gestión Tributaria. Su control por la Administración y los Tribunales». En Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma. Instituto de Estudios Fiscales.
- LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L. (1991): «El Concierto Económico». Oñati. HAEE/IVAP.
- LASSALLE RIERA, J.A. (1978): «El Régimen Financiero y Tributario de Álava». En Revista Documentación Administrativa, n.º 181.
- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y FINANCIERA DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA. Volúmenes publicados cada año desde 1981 hasta 1990. Diputación Foral de Bizkaia.
- LÓPEZ LARRINAGA, J.R. (1987): « La conexión

- entre los dos capítulos del Concierto económico entre el Estado y el País Vasco». En *Ekonomiaz*, n.ºs 5-6. Departamento de Economía y Planificación. Gobierno Vasco.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1983): «Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. El debate en las Cortes Generales». Madrid. Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.
- ROSEMBURJ, T. (1982): «Elementos de Derecho Tributario». Barcelona. Editorial Blume.
- SAINZ DE BARANDA, E. y LUQUIN, R. (1982): «El Concierto Económico con el País Vasco. Reflexiones sobre la Ley 12/1981 de 13 de mayo». Bilbao. A.P.D.
- ZURITA SAENZ DE NAVARRETE, M. (1977): «Cien Años de Concierto Económico». Diputación Foral de Álava.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (1991): «El Poder Tributario de las Entidades distintas del Estado». En *Comentarios a la Ley General Tributario y Líneas para su Reforma*. Instituto de Estudios Fiscales.