

«La capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos del País Vasco*»

En virtud de lo previsto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía y en la Ley del Concierto Económico, los Territorios Históricos del País Vasco están dotados de potestad normativa para establecer, mantener y regular el régimen tributario. El Concierto, que forma parte del bloque constitucional, reconoce la existencia de un sistema tributario propio que sustituye al del Estado, con las exclusiones, principios generales y normas de armonización que el mismo prevé. En el análisis de dichas normas armonizadoras se pone de manifiesto la necesidad de respetar un equilibrio entre dichas normas y el desarrollo de la autonomía normativa.

Konstituzioaren Lehenengo Xedapen Gehigarrian, Autonomi Estatutuan eta Ekonomi Ituneko Legean ebatzitakoaren arabera, Euskal Autonomi Erkidegoko lurralde historikoek legezko ahalmena dute zerga erregimena ezartzeko, mantentzeko eta arautzeko. Ekonomi Itunak, konstituzioaren atala baita, Estatuko zerga sistema ordezkatzeko duen berezko sistema bat dagoela egiaztatzen du eta baita bertan aurreikusten diren kanpo uzteak, irizpide orokorrak eta harmonizazio arauak ere. Azken hauen analisian, agerian uzten da aipatutako arau horien arteko oreka eta autonomia arau egilearen garapena errespetatzeko beharra.

On the basis of the provisions of the First Additional Provision of the Constitution, the Statute of Autonomy and the Concierto Económico Law, the Historical Territories of the Basque Country have legal powers to establish, maintain and regulate their own tax regime. The "Concierto", which forms part of the constitutional bloc, recognises the existence of a specific tax system which replaces that of the State, with the exclusions, general principles and harmonization rules contained therein. In an analysis of these harmonising rules it is clear that it is necessary to respect a balance between these rules and the development of regulatory autonomy.

* Este trabajo ha sido elaborado con anterioridad a la aprobación de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, previo acuerdo adoptado por la Comisión Mixta de Cupo de 27 de mayo de 1997.

- 1. Introducción**
 - 2. La existencia de un régimen tributario foral**
 - 3. La capacidad normativa del Concierto Económico**
 - 4. Los límites de la capacidad normativa foral**
 - 5. Perspectivas de reforma del Concierto Económico**
- Referencias bibliográficas**

Palabras clave: Régimen tributario, autonomía normativa, concierto económico.
Nº de clasificación JEL: E62, H71, H77, K34, O23.

1. INTRODUCCIÓN

La teoría dedicada al federalismo fiscal ha estudiado las razones o justificaciones de la descentralización con el objetivo principal de que la actuación del sector público sea más acorde con lo que demandan los ciudadanos. Sin embargo, no hay que olvidar que en la distribución de competencias entre los diferentes niveles de gobierno inciden, además de factores económicos, elementos de carácter histórico y político que, según los casos, tienen una influencia fundamental en el modelo que se haya elegido¹.

En España la Constitución de 1978 inició un proceso descentralizador basado en las Comunidades Autónomas, cuya principal preocupación fue más la de fijar el contenido competencial de dichas

Comunidades Autónomas que el establecer un sistema para su financiación, ya que se limitó a establecer un marco general o, lo que es igual, una serie de principios que debían ser respetados, haciendo especial hincapié en la solidaridad y en la corrección de los desequilibrios territoriales, mientras que dejó a una Ley Orgánica el establecimiento de la verdadera financiación.

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) estableció un sistema de financiación para las Comunidades de régimen común que ha estado presidido por las transferencias del Gobierno Central coexistiendo, con evidente desequilibrio, con unos ingresos fiscales dotados de un escaso potencial recaudatorio. Las deficiencias en el sistema de financiación han puesto de manifiesto la necesidad de profundizar en el modelo, mediante el establecimiento de medidas que permitan llevar a la práctica el principio de

¹ En este sentido A. Castells (1988) pág. 19, E. Albi, C. Contreras, J.M. González Páramo e I. Zubiri (1996) pág. 607 y C. Monasterio y J. Suárez (1996) pág. 19.

autonomía financiera reflejado en la Constitución, lo cual exige contar con recursos propios y con la posibilidad de decidir sobre los mismos ².

Esta posibilidad de decidir supone que el sistema deberá contar con un grado de corresponsabilidad fiscal³ que ponga de manifiesto a Instituciones y ciudadanos la existencia de una correlación entre ingresos y gastos.

Uno de los aspectos a través del cual se puede aumentar la corresponsabilidad fiscal es por medio del aumento de la capacidad normativa⁴, ya que la inicialmente prevista era escasa y denotaba la falta de flexibilidad⁵ necesaria para adaptarse a la evolución del sistema.

La reciente modificación de la LOFCA, por medio de la Ley Orgánica 3/1996, y también la Ley 14/1996 de cesión de tributos del Estado, han dado un importante paso en el sentido antes indicado, mediante la atribución a las Comunidades Autónomas de régimen común de ciertas competencias normativas. Ahora queda por demostrar que estamos ante un peldaño que nos encamina hacia un modelo final y que este modelo final existe.

Sin embargo, este esquema al que nos hemos venido refiriendo y que encaja perfectamente en la teoría del federalismo fiscal, no es trasladable al País Vasco y Navarra, dado que estos territorios torales han mantenido por razones histórico-políticas un status especial, un sistema diferente y autónomo, dotado de un elevado grado de capacidad normativa, que se ha llegado a calificar de

post-federalismo propio de un sub-estado tributario⁶, por cuanto que viene a desarrollar las funciones del Estado.

Este sistema autónomo del País Vasco y Navarra ha sido reconocido por la Constitución de 1978 que introdujo, tras una notable polémica⁷, la trascendental Disposición Adicional Primera⁸, que ha supuesto la incorporación al nivel constitucional de unos derechos históricos de carácter dinámico que han de actualizarse, como así ha ocurrido a través del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y por la vía de la Ley 12/1981, del Concierto Económico⁹, la cual viene a desarrollar la potestad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco.

2. LA EXISTENCIA DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO FORAL

No se trata de hacer un análisis histórico de los fueros ni del Concierto, pero, según mi modesto parecer, se olvida muy frecuentemente que las llamadas provincias vascas y Navarra ya

⁶ V. Theotonio, J. Capó y R. Reus (1978). También J. Pérez Arraiz (1994), pág. 204 señala que cabe más bien hablar de un sistema absolutamente autónomo con amplias facultades de actuación, que de una simple descentralización administrativa.

⁷ Tampoco hay que olvidar la Disposición Derogatoria apartado 2, que mantiene la vigencia en Navarra de la Ley de 25 de octubre de 1839.

⁸ Es imprescindible reiterar el contenido de la Disposición Adicional Primera que establece: "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios torales. La actualización general de dicho régimen toral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

⁹ La doctrina del Tribunal Constitucional relativa a los derechos históricos ha sido titubeante como se señala por M. M.^a Razquin (19). En esta importante sentencia se defiende el carácter dinámico de los derechos históricos, según el contenido que la correspondiente materia vaya teniendo a lo largo de la historia.

² J.J. Ferreiro y otros (1996), pág. 725.

³ Como así lo señalan C. Monasterio y J. Ruiz Huerta (1993), págs. 107 y 129, respectivamente.

⁴ J. Ruiz Huerta (1993), pág. 134.

⁵ Quizás ha faltado el diseño de un modelo final hacia el cual habría que dirigirse a través de diferentes etapas.

estuvieron al margen de los rudimentarios sistemas tributarios existentes antes de 1845, fecha en la que se inició una reforma tributaria, que tuvo entre otros objetivos, implantar un sistema fiscal uniforme.

Con posterioridad a dicha fecha, desde la cual se puede empezar a hablar de una hacienda moderna, las provincias vascas y Navarra han mantenido su autonomía. De esta forma, Navarra primero y las provincias vascas después, pactaron¹⁰ un sistema de Convenio o Concierto que ha llegado hasta nuestros días, con la interrupción impuesta para Bizkaia y Gipuzkoa por el Decreto Ley de 23 de junio de 1937.

La existencia de sucesivos Concierptos¹¹ a lo largo de la historia con una vigencia temporal, ha dado lugar a la equivocada afirmación de que los Concierptos tenían una vigencia temporal limitada. Nada más lejos de la realidad, ya que lo temporal y lo que se renueva en cada uno de los Concierptos pactados es el Cupo y, en su caso, los tributos afectados por la concertación, mientras que el sistema de Concierto es un derecho que persiste, aunque evidentemente es susceptible de modificaciones, de conformidad con el procedimiento establecido para ello y de las necesarias adaptaciones a la realidad económica y tributaria de cada momento¹²

¹⁰ Se suele hablar del arreglo económico.

¹¹ Los Concierptos Económicos, desde el primero de 1878 hasta el séptimo de 1976, se han aprobado por Decreto, a excepción del Concierto de 1887 que se aprobó en la Ley de Presupuestos y el vigente Concierto Económico de 1981 que se aprobó por Ley.

¹² A. Lafarga (1975), pág. 125 mantiene esta tesis que, según entiendo, está perfectamente recogida en el Estatuto de Autonomía que actualiza el régimen foral, de conformidad con la Disposición Adicional Primera de la Constitución, y que en su artículo 41 contempla el Concierto como sistema que regula las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco, sin fijar fecha alguna de vigencia. Por su parte, J. Pérez Arraiz (1994), pág. 243, también comparte esta opinión.

Como puede verse a lo largo de la historia, los procesos de modernización de la Hacienda Pública y las innovaciones en la técnica tributaria exigen la necesidad de introducir las modificaciones correspondientes en la normativa, todo lo cual hace que dicho sistema se vaya adaptando a la realidad de cada momento¹³.

Al amparo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978, el Estatuto de Autonomía reconoció el Concierto Económico, en el proceso de respeto y actualización de los derechos históricos, como sistema foral tradicional que regula las relaciones de índole tributaria entre el País Vasco y el Estado y fijó su contenido mínimo, destacando la capacidad de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular el régimen tributario dentro de un territorio¹⁴.

De esta forma resulta que en el País Vasco, a través del Concierto, existe un régimen tributario propio que viene a sustituir al régimen tributario estatal¹⁵ y que, asimismo, el texto del Estatuto de Autonomía tiene un carácter global, es decir, no tiene exclusiones. Cuestión diferente es la no concertación de la imposición del Estado sobre Alcoholes

¹³ Adaptación que se pone de manifiesto hoy día al plantearse el sistema del Concierto como un modelo a seguir en la Unión Europea, como lo plantea J. Zurdo Ruiz-Ayucar (1991). En este mismo sentido J. L. Laskurain (1991).

¹⁴ Así el Concierto Económico es parte integrante del llamado "bloque de constitucionalidad" excluido de la posibilidad de ser modificado unilateralmente.

¹⁵ La Sentencia del T.S.J.P.V. de 15 de julio de 1994 en su F.J. Undécimo señala "...Los órganos forales sustituyen al Estado en los términos específicos de la práctica histórica y en los contenidos compatibles con el marco constitucional que hace viable la actualización de los derechos históricos".

Según E. Sainz de Baranda y R. Luquin (1982), pág. 37, en el concepto de régimen tributario han de incluirse las materias reguladas en la Ley General Tributaria, así como la normativa reguladora de cada impuesto.

prevista en la Disposición Transitoria Octava del Estatuto y la exclusión, únicamente desde el punto de vista de exacción, gestión etc., que se efectúa en relación a los impuestos que se recaudan a través de Monopolios fiscales¹⁶ y los que se integran en la Renta de Aduanas, cuya exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección corresponderá al Estado.

Efectivamente este régimen tributario foral tiene los límites que el propio Estatuto prevé¹⁷; sin embargo su carácter integral exige abarcar a todos los tributos exigibles en el País Vasco, de manera que para la implantación en el territorio foral de un nuevo tributo creado por el Estado, se precise su concertación.

Precisamente, con objeto de modificar la concertación del Impuesto sobre Sociedades, de aplicar en el País Vasco la reforma de las Haciendas Locales, de implantar el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y de la introducción de las adquisiciones intracomunitarias como un nuevo hecho imponible del impuesto sobre el Valor Añadido, se introdujeron las correspondientes modificaciones de la Ley 13/1981 del Concierto Económico¹⁸.

Por otra parte, el Concierto Económico introduce la distinción conceptual entre sistema y régimen tributario¹⁹. Así como el artículo 2 del Concierto se refiere al régimen tributario propio de los Territorios Históricos, los artículos 3 y 4 determinan los principios generales y las normas de armonización aplicables al sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos.

A pesar de que la distinción entre ambos conceptos no haya tenido excesivo rigor²⁰, entiendo que la diferencia se centra en la aplicación de la normativa foral incluso en los casos en los que el Concierto prevea que se ha de regir por las mismas normas que establezca el Estado²¹ y en la mayor amplitud conceptual de regular el régimen tributario, que permite la posibilidad de desarrollar la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación con arreglo a los principios de que se dote autónomamente el Territorio Histórico, frente a los límites, que se establecen en los artículos 3, 4 y 6 del Concierto, del sistema tributario de los Territorios Históricos.

¹⁶ Ciertamente existe una falta de coordinación entre lo señalado en el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía y lo previsto en el artículo 2 de la Ley del Concierto en materia de potestad normativa, si bien como señala L. Cebrián (1994), pág. 155, las atribuciones que otorga la Ley del Concierto son las más consecuentes con el propio sistema.

¹⁷ El art. 41-2-a) del Estatuto de Autonomía señala que el régimen tributario de los Territorios Históricos deberá atender a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado establezca el Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco dentro de la Comunidad Autónoma para idénticas finalidades.

¹⁸ La Ley 12/1981 reguladora del Concierto Económico se ha modificado por las Leyes 49/1985, de 27 de diciembre; 2/1990, de 8 de junio; 27/1990, de 26 de diciembre y 11/1993, de 13 de diciembre.

¹⁹ Al realizar esta distinción y analizar su repercusión en el Concierto E. Sainz de Baranda y R. Luquin(1982), pág. 37 y L. Cebrián (1994), pág. 119, extraen como principales conclusiones : a) Que los tributos de nueva creación deben ser concertados; b) Que los Territorios Históricos no pueden establecer impuestos de nueva creación no existentes en la estructura impositiva del Estado.

²⁰ La Sentencia del T. Supremo de 21 de mayo de 1988 entiende que con la alusión al "régimen tributario" se extiende tanto a la declaración como a la liquidación.

²¹ La propia Memoria Legislativa de la Ley del Concierto Económico señala que aunque el País Vasco acepte que un tributo concertado sea igual al correspondiente a la Hacienda del Estado, ello no quiere decir que aplicará normas comunes, sino que tendrá que dictar y aplicar sus propias normas torales, acordadas por sus instituciones competentes aunque sustancialmente puedan ser idénticas a las comunes.

3. LA CAPACIDAD NORMATIVA DEL CONCIERTO ECONÓMICO

3.1. Análisis general

El Estatuto de Autonomía y la Ley 12/1981, del Concierto Económico ha distinguido claramente entre la potestad normativa y la potestad de recaudatoria²², de manera que una y otra tienen límites diferenciados.

Con base en lo previsto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, las competencias recaudatorias son globalizadoras, es decir, se refieren a todos los impuestos, con la excepción de los impuestos integrados en la Renta de Aduanas y de los que se recaudan a través de Monopolios Fiscales.

Esta situación implica que, con las excepciones señaladas, cualquier impuesto que se cree ha de ser concertado y que, como consecuencia del proceso de supresión de los Monopolios Fiscales, deberán incluirse en el ámbito del Concierto Económico aquellos impuestos que anteriormente se recaudaban a través de dichos Monopolios.

Desde el punto de vista de la potestad normativa, cuestión preferente en nuestro análisis, tanto el art. 41 del Estatuto de Autonomía como la Ley del Concierto confiere al legislador foral la posibilidad de establecer y regular el régimen tributario, lo cual es distinto del mero mantenimiento de la normativa estatal. Esta potestad normativa reconocida con carácter general, está prevista en el Concierto en relación a cada uno de los

²² Se utiliza el concepto "recaudación" por razones de simplificación aunque lo correcto es referirse a las competencias de exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación.

tributos concertados aplicándose la normativa común o foral, según los casos²³ (véase el Cuadro n.º 1).

3.2. La normativa aplicable en los tributos concertados

El Concierto, como suele suceder en las normas de reparto competencial, establece los puntos de conexión o elementos que determinan la atribución de una competencia a una u otra Administración, de manera que en función de los mismos se podrá determinar la normativa aplicable en cada impuesto y a qué Administración corresponde la recaudación del mismo.

Lo habitual es que cuando hay capacidad normativa foral, coincida el punto de conexión de la normativa y el de la recaudación, como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁴ que emplea la residencia como punto de conexión coincidente.

Sin embargo, en otros supuestos no siempre coincide la capacidad normativa con la recaudatoria, estableciéndose una combinación de factores para la aplicación de la normativa foral o común.

Esto ocurre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que la normativa aplicable se determina en función de los puntos de conexión de la residencia del causante, la del donatario de bienes muebles o, en el caso de donación de bienes inmuebles, el territorio en que estos radiquen.

²³ V. Theotonio, J. Capo y R. Reus (1978), pág.113 realizan la distinción entre: a) Impuesto encabezado autónomo; b) impuesto encabezado no autónomo; c) Impuesto no encabezado en gestión administrativa.

²⁴ En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no existe un único punto de conexión, sino que se utiliza una multiplicidad de puntos de conexión en función del tipo de operación, como lugar de situación del inmueble, residencia o domicilio, lugar de otorgamiento de escritura, etc.

Cuadro n.º 1. Concierto Económico. Normativa aplicable en los Territorios Históricos del País Vasco

IMPUESTO	NORMATIVA APLICABLE	OBSERVACIONES
A) Impuestos Directos		
I. R. P. F.	Común	Capacidad normativa foral en: 1. actualización valores activos; 2. planes y coeficientes de amortización; 3. signos, índices y módulos; 4. deducción por inversiones; 5. deducciones cuota por donativos y gastos personales.
I. PATRIMONIO	Común	
I. SOCIEDADES	Foral	Normativa foral: 1. Operaciones > 300 millones: a) Cuando se tributa exclusivamente en el País Vasco; b) Cuando tributando conjuntamente en territorio común y foral tenga el domicilio en el País Vasco y realice menos del 75% de sus operaciones en territorio común. 2. Operaciones ≤ 300 millones: domicilio País Vasco.
I. SUCESIONES Y DONACIONES	Foral	
B) Impuestos Indirectos		
I.V.A.	Común	
I. TRANS. PATRIMON. Y AJD	Foral	Salvo operaciones societarias, letras de cambio y documentos con función de giro.
I. DETERM. MEDIOS TRANSP.	Común	
TRIBUTACION JUEGO	Común	
C) Tributos Locales		
I. BIENES INMUEBLES	Foral	
I. ACTIVIDADES ECONOMICAS	Foral	
OTROS TRIBUTOS LOCALES	Foral	

Por otra parte, en el Impuesto sobre Sociedades la aplicación de la normativa foral o común exige la combinación del domicilio fiscal y el lugar de realización de las operaciones como puntos de conexión aplicables. A estos efectos, se distinguen las siguientes situaciones en las que se aplica la normativa foral:

1. Cuando el volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera excedido de 300 millones de pesetas, se aplica la normativa del territorio vasco en que tenga el domicilio fiscal.

2. Cuando el volumen de operaciones en el ejercicio anterior excedió de 300 millones:

- a) Si opera en exclusiva en territorio vasco, o
- b) Si opera en territorio foral y común, deberá realizar más del 25% de sus operaciones en territorio foral y tener en el mismo su domicilio fiscal.

En definitiva, la atribución de la potestad recaudatoria no implica la de la potestad normativa, aunque esta regla se da con diferente intensidad según los diferentes tributos a que nos estemos refiriendo.

4. LOS LÍMITES DE LA CAPACIDAD NORMATIVA FORAL

Antes de analizar los límites específicos de la capacidad normativa, conviene recordar que los límites de la misma han de entenderse como una restricción que la Ley efectúa sobre un régimen general de competencia que goza del principio de reserva de la garantía constitucional, garantía que se desconoce cuando se le priva de su contenido²⁵. Evidentemente

²⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional de 28 de julio de 1981 y de 26 de abril de 1988.

los límites han de ser respetados, pero este respeto no puede implicar que se desvirtúe la autonomía tributaria prevista en el Concierto Económico.

Los límites de los regímenes tributarios torales del País Vasco están contenidos en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía²⁶, de forma que los mismos deberán atender:

- a) a la estructura general impositiva del Estado
- b) a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto
- c) a las normas que dicte el Parlamento Vasco para la coordinación, armonización fiscal y colaboración de los Territorios Históricos.

Por otra parte, en el Concierto Económico la potestad normativa de los Territorios Forales está sometida a dos tipos de límites²⁷:

- a) *Límites generales*. Contenidos en la Sección 1.^a del Capítulo I de la Ley 12/1981, es decir, principios generales, normas de armonización y competencias exclusivas del Estado (arts. 3, 4 y 6).
- b) *Límites específicos*. Son aquellos límites que están establecidos en las diferentes Secciones del Capítulo I de la Ley del Concierto Económico, dedicadas a cada uno de los Tributos Concertados.

²⁶ Estos límites previstos en el EAPV se convierten en la Ley del Concierto Económico en principios o normas de armonización (art. 3 y 4) de los sistemas tributarios forales.

²⁷ Como se recoge en el F.J. 2.º de la Sentencia TSJPV de 21 de octubre de 1993 "...el régimen de Concierto supone, no una autonomía limitada, sino una autonomía con límites, límites que deben interpretarse a la luz de las previsiones constitucionales y legales, límites que deben ser respetados, pero en absoluto pueden implicar el vaciar o desvirtuar esa autonomía tributaria que tiene como marco la Ley 12/1981 ...".

Dentro de los límites citados vamos a centrar el análisis en los límites generales ya que, precisamente por su carácter de principios y por su ambigüedad, han tenido una mayor repercusión a la hora de interpretar si el ejercicio de la capacidad normativa por los Territorios Históricos se ha ajustado o no a lo previsto en el Concierto Económico.

El artículo 3 de la Ley del Concierto en su apartado 1 establece unos principios ya contenidos en el Estatuto cuya aplicabilidad queda clarificada. Así se recogen los principios de respeto de la solidaridad²⁸, atención a la estructura general impositiva del Estado, sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales y de coordinación, armonización y colaboración, tanto con el Estado como entre los Territorios Históricos²⁹.

Pero así como en el citado artículo 3 se contienen principios generales que no resultan de directa aplicación, el artículo 4 dedicado a las normas de armonización, combina principios generales con normas relativas a impuestos concretos, lo cual supone que dentro de estas normas armonizadoras existen preceptos con un alcance notablemente diferente.

Sin perjuicio de aquellas normas en las que se exige estricta igualdad, como ocurre en los apartados 3, 4 y 5 del

artículo 4 y en el artículo 6 de la Ley del Concierto Económico, existe la potestad de establecer un sistema tributario propio y diferenciado del existente en territorio común, lo cual presupone la existencia de diversidad.

Sin ánimo de ser exhaustivo en el examen de cada una de estas normas armonizadoras, voy a centrarme en aquellas que no se refieren a impuestos concretos y cuya aplicabilidad se ha planteado en los tribunales existiendo decisión jurisdiccional³⁰ respecto de su alcance.

4.1. Aplicación de la Ley General Tributaria y de las normas que la desarrollan en cuanto a sistemática, terminología y conceptos (norma 1.ª del art.4)

Nos encontramos ante una norma con un alcance confuso ya que establece la aplicación de la Ley General Tributaria únicamente en cuanto a sistemática, terminología y conceptos. La misma dicción del texto implica que no puede entenderse que la Ley General Tributaria resulte aplicable en bloque en el territorio foral, sobre todo si se tiene en cuenta que el artículo 2 uno de la Ley del Concierto supone conferir una autonomía normativa no sólo en los aspectos jurídico sustantivos de los tributos concertados.

En todo caso, su aplicabilidad estaría limitada a los citados aspectos, sin que pueda entenderse que por desarrollar la normativa foral un régimen diferente del establecido en la Ley General Tributaria³¹

²⁸ Se ha planteado si normas del bloque constitucional pueden suponer una violación del principio de solidaridad. A este respecto, conviene resaltar que el principio de solidaridad tiene un valor jurídico relativo, ya que se trata de un principio inspirador y de que, por otra parte, en el Concierto el principio de solidaridad tiene su referente en el Cupo que constituye la contribución del País Vasco en función de su capacidad económica.

²⁹ La Ley 3/1989, de 30 de mayo del Parlamento Vasco, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, constituye una Ley marco que exige un posterior desarrollo para que suponga una aplicación directa, desarrollo que no se ha aprobado hasta este momento. No obstante, la citada Ley ha supuesto avances desde el punto de vista de coordinación en la normativa de los Territorios Históricos.

³⁰ Como se verá ulteriormente las Sentencias que se recogen son principalmente de los Tribunales Superiores de Justicia del País Vasco y de Navarra, ya que estas sentencias o no han sido recurridas, o el recurso no ha sido todavía resuelto por el Tribunal Supremo.

³¹ Las Sentencias del TSJPV de 21 de octubre de 1993, de 7 de febrero de 1994 y de 18 de mayo

se infrinja la norma armonizadora prevista en este apartado del artículo 4.

Por otra parte, la utilización del término "se aplicarán" puede ser considerado como equivalente a "se tendrá en cuenta"³², ya que nos encontramos ante una norma armonizadora referida al sistema tributario de los Territorios Históricos, es decir, se trata más de una norma sobre la normación que un precepto de aplicación directa en la gestión tributaria³³.

La interpretación señalada estaría en mayor coincidencia con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 28/1990, por la que se aprobó el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el cual al establecer los criterios de armonización únicamente señala que la Comunidad Foral de Navarra en la elaboración de la normativa tributaria "se adecuará" a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos.

4.2. No adopción de medidas de fomento de inversiones por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión (Norma 2.^a del art. 4)

Esta norma armonizadora impide fomentar las inversiones introduciendo discriminaciones respecto de aquellos bienes procedentes de territorio común o del extranjero. Se trata de una norma

de 1994, señalan que la citada norma armonizadora no supone la obligación de las Haciendas Forales de regular la gestión y la recaudación de los tributos de forma idéntica a la prevista en la Ley General Tributaria.

³² F. de la Hucha Celador (1995), págs. 105 y siguientes, da un alcance a la aplicación de la Ley General Tributaria que se extiende, según mi parecer, más allá de lo que se deriva del texto del propio Concierto.

³³ Esta interpretación se recoge en las Sentencias del TSJPV de 29 de abril y 3 de junio de 1994.

armonizadora que presenta lagunas en su redacción³⁴ y que no ha tenido nunca una eficacia práctica, ya que se ha utilizado inútilmente en los recursos contra la normativa foral de incentivos fiscales a la inversión. Además su contenido o es redundante o ha quedado desfasado por la adhesión de España a la CEE, de manera que la adopción de medidas tributarias discriminatorias por el lugar de procedencia de los bienes, en cualquier caso, estaría en contra de lo previsto en el artículo 95 del Tratado de la CEE.

4.3. Aplicación de normas tributarias iguales a las del Estado en relación a operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas (norma 5.^a del art. 4)

Nos encontramos ante una norma dirigida a preservar la aplicación de normas iguales a los diferentes medios de la financiación a las empresas. Ahora bien, esta norma armonizadora no puede tener un ámbito expansivo tal que limite la autonomía normativa existente en materia tributaria, ya que supondría desvirtuarla³⁵.

La aplicación de esta norma armonizadora sólo deberá producirse cuando afecte directamente a los medios de financiación de las empresas y no cuando pueda entenderse que la normativa foral afecta, aunque sea colateralmente, a las empresas. Si se traslada esta problemática a un supuesto

³⁴ F. de la Hucha Celador, ob. cit. pág. 108.

³⁵ La Sentencia del TSJPV de 18 de mayo de 1994 al analizar la aplicación de una deducción por doble imposición de dividendos a las sociedades de inversión mobiliaria señala que no se conculca la norma armonizadora 5.^a y, aunque reconoce que la deducción es indirectamente un medio de financiación posible, no constituye un acto de naturaleza jurídica o económica con finalidad financiera.

concreto, como el del establecimiento en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de un tipo de gravamen inferior al existente en territorio común, se observa que dicha medida no afectaría a los medios de financiación de las empresas, aunque repercutiese en determinados actos realizados por las mismas³⁶.

En cualquier caso, la continua liberalización de los mercados financieros ha hecho que esta norma tenga en la actualidad una muy escasa significación.

4.4. No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos (norma 8.^a del art. 4)

Esta norma armonizadora trata de abortar la idea de la existencia de privilegios; sin embargo, su Inserción pone de manifiesto la errónea percepción existente en diferentes ámbitos sobre el sistema de Concierto, que únicamente puede deberse, como señala el profesor Lejeune³⁷, a la prevalencia de la pasión sobre el estudio sereno.

El sistema de Concierto Económico ha estado vinculado desde las visiones uniformizadoras a la idea de privilegio. Sin embargo, en el propio debate en las Cortes Generales del proyecto de Ley, se puso de manifiesto la existencia de singularidad y no de privilegio, singularidad que ha tenido respaldo constitucional y que es respetuosa con el principio de solidaridad en que se basa el Estado de las autonomías.

³⁶ Por el contrario, F. de la Hucha Celador, ob. cit. pág. 110, opina que la citada normativa foral podría considerarse contraria a la norma armonizadora quinta prevista en el artículo 4.º de la Ley del Concierto.

³⁷ E. Lejeune (1991), pág. 1749.

La existencia de un régimen fiscal diferente del existente en territorio común no supone la existencia de privilegios, sino que nos encontramos ante un sistema diferente que, en este sentido, es excepcional. Se pecaría de ingenuo si no se intuyese que el paso siguiente a declarar la existencia de privilegio, sería el restringir y limitar totalmente la potestad normativa de los Territorios Históricos a una labor de mera reproducción de la normativa tributaria común³⁸.

Independientemente de lo expuesto, existe una interpretación del contenido de esta norma armonizadora efectuada por el TSJPV, al entender que la misma pretende otorgar un trato igualitario a los obligados tributarios sometidos a la potestad tributaria de los Territorios Históricos³⁹. De esta forma, se estaría cumpliendo el principio de igualdad establecido constitucionalmente dentro de su ámbito que es el País Vasco.

Aunque se trata de una interpretación imaginativa, entiendo que el Concierto no entra a analizar el cumplimiento del principio de igualdad entre los Territorios Históricos⁴⁰, por lo que si se considera que se relacionan dos ordenamientos, estos únicamente pueden ser el común y el foral.

³⁸ Las Sentencias del TSJPV de Navarra de 15-4-84 de 30 de junio de 1990 al analizar la normativa foral sobre incentivos fiscales a la inversión y la del TSJPV de 18 de mayo de 1994 en relación con la normativa foral del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, afirman que no se puede plantear la existencia de privilegios porque la normativa foral establezca unas bonificaciones o un régimen que no sea uniforme en relación con el existente en territorio común.

³⁹ La Sentencia del TSJPV de 3 de junio de 1994 afirma que esta norma armonizadora no tiene por finalidad relacionar los dos ordenamientos común y foral, erigiendo como privilegios "per se" a las diferencias de regulación.

⁴⁰ F. de la Hucha Celador, ob. cit. pág. 112.

4.5. Se adoptaran acuerdos con objeto de aplicar en los Territorios Históricos las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio de régimen común (norma 10.^a del art. 4)

La problemática que plantea esta norma armonizadora se centra principalmente en la calificación del carácter excepcional y coyuntural de la normativa que aplique el Estado y la necesidad de coordinar esta normativa con el sistema tributario de los Territorios Históricos, al tiempo que se produce un equilibrio entre esta norma armonizadora y la autonomía tributaria.

A pesar de que durante la vigencia del Concierto la Administración del Estado ha aprobado, quizás con demasiada frecuencia, normas fiscales de carácter coyuntural, esta norma armonizadora no ha constituido un punto conflictivo en la aplicación.

Sin embargo, en el caso de que los Territorios Históricos incumpliesen la citada obligación, la solución jurídica sería extremadamente compleja⁴¹ al pretender actuar sobre un acuerdo que no se ha adoptado.

4.6. Las normas de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de la competencia empresarial, distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra (norma 11 del art. 4)

A pesar de que una norma semejante a ésta se incluye en el artículo 7 del Convenio Económico entre el Estado y la

Comunidad Foral de Navarra, considero que no sería necesaria su inclusión ya que el propio tratado de la CEE exige el cumplimiento de los principios contenidos en esta norma armonizadora.

Por otra parte, nos encontramos una vez más ante una norma que si se interpreta en sentido estricto, supondría vaciar o desvirtuar la autonomía normativa prevista en la Ley del Concierto. Por ello, la señalada norma debe ser interpretada partiendo de la diversidad de regímenes admitida constitucionalmente, de manera que no podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes la aplicación de una norma dictada en el ámbito de la potestad tributaria reconocida a los Territorios Históricos, puesto que los criterios económicos del Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de otros territorios.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de octubre de 1993⁴², al examinar si la actualización de balances aprobada implicaba una violación de la citada norma armonizadora 11, enfrenta la autonomía normativa foral y el principio de unidad de mercado y, con base en las Sentencias del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 1986 y de 2 de junio de 1987⁴³ en las que se analiza el principio de unidad de mercado, se inclina, en ese difícil equilibrio a que hace referencia el Tribunal Constitucional, a favor de la autonomía de la regulación foral. Al pronunciarse en ese sentido, el Tribunal Superior ha considerado que concurren las circunstancias⁴⁴ de que la regulación se ejercita dentro del ámbito de competencia y que resulta proporcionada al objeto

⁴² En esta misma línea la Sentencia del TSJPV de 3 de junio de 1994.

⁴³ En esa misma dirección la sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de abril de 1990.

⁴⁴ I. Ucelay (1994) realiza una análisis pormenorizado de esta cuestión.

⁴¹ F. de la Hucha Celador, ob. cit. pág. 116.

legítimo que se persigue y que incluso queda a salvo la igualdad básica de todos los españoles.

El reconocimiento de la autonomía para establecer y regular un régimen tributario implica una diversidad de regímenes amparada constitucionalmente, debiendo evidentemente mantener un equilibrio entre regímenes tributarios diversos y la unidad económica⁴⁵.

Por su parte el Tribunal Supremo al analizar la normativa foral de incentivos fiscales a la inversión⁴⁶, fue más allá de la exigencia de este equilibrio al afirmar que no se incumplen los principios contenidos en la reiterada norma 11, al aplicarse los incentivos previstos en virtud del principio de territorialidad. Al examinar el alcance de esta Sentencia, hay que tener en cuenta que se basa en la redacción del Concierto vigente con anterioridad a la modificación aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre que alteró el punto de conexión aplicable para determinar la aplicación de la normativa foral o común, por lo que este principio de territorialidad, que sigue subsistiendo aunque en determinados casos no absolutamente como ocurría con la anterior redacción, no tiene porqué ser exclusivo pudiendo combinarse con otros puntos de conexión.

4.7. La aplicación del Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común (norma 12.^a del art. 4)

La principal cuestión que suscita esta

norma armonizadora⁴⁷ es la determinación del alcance conceptual de "presión fiscal efectiva global"⁴⁸.

Como ocurre con otras normas armonizadoras, es preciso realizar una interpretación de esta norma conjuntamente con la autonomía tributaria prevista en el Estatuto de Autonomía, ya que en virtud de la misma no puede sostenerse que los Territorios Históricos estén obligados a mantener los mismos tipos de gravamen o las mismas deducciones o bonificaciones existentes en territorio común.

Por ello, se plantea la necesidad de probar la presión fiscal existente, con la problemática añadida de la multiplicidad de sistemas posibles en el cálculo de dicha presión fiscal. Asimismo nos encontramos con una recaudación que está basada en unos puntos de conexión previstos en el Concierto Económico, que tienen unos "añadidos" a la recaudación, como sucede con determinadas cantidades que se compensan por medio del Cupo.

Sin perjuicio de todas estas cuestiones que se han señalado, el Tribunal Supremo al analizar dicha norma 12.^a del art. 4 del Concierto⁴⁹ establece dos conclusiones fundamentales:

- a) Que la presión fiscal se ha de referir al conjunto de los tributos y la comparación debe efectuarse en relación a uno o varios ejercicios económicos.

⁴⁷ Esta norma tiene su homóloga en Navarra en el art. 7.1.b) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprobó el Convenio Económico y que es ampliamente comentada por F. de la Hucha Celador ob. cit. pág. 47.

⁴⁸ Para analizar la recaudación del País Vasco los informes anuales integrados de la Hacienda Vasca, editados por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

⁴⁹ Los argumentos de la Sentencia del T. Supremo de 19 de julio de 1991 en relación con la Norma Foral de 22 de abril de 1986, sobre incentivos fiscales a la inversión recogen los planteados por la Audiencia Territorial de Pamplona y también se reflejan en las Sentencias del TSJ de Navarra de 30 de junio de 1990 y 21 de marzo de 1994.

⁴⁵ En esta línea las Sentencias del TSJPV de 7 de febrero y 11 y 18 de mayo de 1994.

⁴⁶ La Sentencia del T. Supremo de 19 de julio de 1991 declaró ajustada a derecho la Norma Foral de 22 de abril de 1986 sobre incentivos fiscales a la inversión en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- b) Que no puede sostenerse que un Territorio Histórico sea obligado a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado.

Ante semejantes conclusiones, poco se puede añadir porque, además de razonada, su claridad es meridiana⁵⁰ y establece las reglas del juego en materia de presión fiscal.

Otra cuestión que se ha suscitado⁵¹ es si la presión fiscal a considerar es la de cada Territorio Histórico o la del conjunto del País Vasco, segunda solución por la que me inclino sin lugar a dudas puesto que el Concierto Económico se acuerda, de conformidad con lo establecido en el artículo 1 de la Ley 12/1981, entre el Estado y el País Vasco y no entre el Estado y cada uno de los Territorios Históricos.

5. PERSPECTIVAS DE REFORMA DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Las importantes decisiones' adoptadas en los últimos años, principalmente en relación con temas como la Unión Económica y Monetaria Europea o el nuevo régimen de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, han tenido un importante reflejo en el ámbito tributario mediante la introducción de diversas modificaciones que han afectado al contenido del Concierto Económico.

Como se ha señalado anteriormente, el Concierto es y debe ser un instrumento vivo y adaptable a las circunstancias de cada momento, por lo cual es preciso seguir dando los pasos necesarios para

actualizarlo y, en definitiva, adaptarlo a las nuevas situaciones que se plantean.

El Concierto se encuentra en una fase fundamental para su desarrollo, puesto que se han superado las circunstancias que existían en 1981 y que han desaparecido posteriormente, como ha ocurrido en relación con los tributos cuya recaudación se efectuaba a través de monopolios fiscales. En consecuencia, partiendo del carácter globalizador del Concierto, en la medida que se refiere a todos los impuestos con las exclusiones previstas y tasadas, es preciso realizar una actualización del mismo que contemple la nueva realidad.

En esta actualización es necesario introducir diversas modificaciones que pueden agruparse de conformidad con los siguientes criterios:

- a) Modificaciones técnicas, derivadas de la necesidad de adaptar el Concierto a la nueva normativa tributaria, así como a la experiencia deducida de su aplicación.
- b) Modificaciones derivadas de la supresión de los monopolios fiscales, cuya existencia constituía un límite para el desarrollo del Concierto.
- c) Modificaciones dirigidas a la concertación de la tributación de los no residentes con el objeto de dar un adecuado cumplimiento a la decisión de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1993⁵².
- d) Modificaciones precisas para contemplar en el Concierto el nuevo Impuesto sobre las Primas de Seguros, creado por la Ley 13/1996.

⁵⁰ Esta afirmación no es compartida por J.M. Serena (1992).

⁵¹ Se plantea el tema por E. Sainz de Baranda y R. Luquin(1982), pág. 109.

⁵² Sustituyendo de esta forma a la rebuscada solución adoptada mediante la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que estableció un derecho de reembolso para los no residentes que no se hubieren podido acoger a la normativa foral.

Desde el punto de vista de la potestad normativa, el futuro Concierto Económico, cuya actualización está en fase de negociación entre el Estado y el País Vasco, debiera tender a homogeneizarse con el Convenio de Navarra, ya que el fundamento y origen de ambos es común y, por ello, carecería de sentido que existiesen diferencias sustanciales, entre otras, en materia de capacidad normativa.

Esta orientación de la actualización del Concierto pasa por asumir la posible existencia de diferencias normativas entre las Comunidades Autónomas de régimen común y las forales y por suprimir la mayoría de las normas armonizadoras actualmente vigentes, especialmente de aquellas cuya única virtualidad ha

consistido en servir de motivo para fundamentar recursos contra la normativa foral por el único hecho de ser diferente de la normativa común.

Por otra parte, la actualización del Concierto debiera aprovecharse para configurar las bases del futuro Concierto Económico que deberá pactarse antes del 31 de diciembre del año 2001 y que, en materia de potestad normativa, pasa por la plena capacidad normativa de los Territorios Históricos en materia de impuestos directos y en la Tasa sobre el Juego, quedando sujetos a la normativa tributaria común los impuestos indirectos, con la excepción actualmente existente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBI E., CONTRERAS C, GONZÁLEZ-PÁRAMO J.M., y ZUBIRI I. (1996): *Teoría de la Hacienda Autonómica y local*. Ariel.
- ALONSO E.J. (1985): *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*. Instituto Vasco de Administración Pública.
- CASTELLS A. (1988): *Hacienda Autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Ariel Economía.
- CEBRIÁN APAOLAZA L (1994): *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: Análisis Tributario*. Instituto Vasco de Administración Pública.
- DE LA HUCHA CELADOR F. (1995): *Introducción al Régimen Jurídico de las Haciendas Forales*. Civitas.
- ESTUDIOS SOBRE EL ESTATUTO DE AUTONOMÍA DEL PAÍS VASCO (1991). Instituto Vasco de Administración Pública.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R. (1985): *Los Derechos Históricos de los Territorios Forales*. Civitas.
- FERREIRO J.J. y otros (1996): *Curso de Derecho Tributario*.
- HOMENAJE A FERNANDO SAINZ DE BUJANDA (1991): *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales.
- JORNADAS DE ESTUDIOS SOBRE LA ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS VASCOS (1986). Servicio editorial de la Universidad del País Vasco.
- LAFARGA A. (1975): *Concierto Económico*. Editorial Maves.
- LAMBARRI C. y LARREA J.L (1995): *El Concierto Económico*. Instituto Vasco de Administración Pública.
- LASKURAIN J.L. (1991): "Concierto Económico y armonización fiscal europea". *Revista de Economía Pública* n.º 10. Editorial Diputación Foral de Bizkaia.
- LEJEUNE E. (1991): "Consideraciones generales en tomo al Concierto Económico". En *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, Tomo IV.
- MONASTERIO C. y SUÁREZ PANDIELLO J. (1993): *Financiación Autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*. Fundación BBV.
- MONASTERIO C. y SUÁREZ PANDIELLO J. (1996): *Manual de Hacienda Autonómica y local*. Ariel.
- PÉREZ ARRAIZ J. (1994): *El Concierto Económico evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*. Instituto Vasco de Administración Pública.
- RAZQUIN LIZARRAGA M.M (1991): "Un hito en la jurisprudencia Constitucional sobre los Derechos Históricos: la S.T.C. 140/1990, de 20 de setiembre". *Revista Jurídica de Navarra*.
- RODRÍGUEZ BERMEJO A. (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Instituto Estudios Fiscales.
- SAINZ DE BARANDA E. y LUQUIN R. (1982): *El Concierto Económico con el País Vasco*. Editorial Asociación para el Progreso de la Dirección.
- SERENA PUIG, J.M. (1992): "La armonización del poder tributario foral en la jurisprudencia" *Crónica Tributaria* n.º 62.
- SERNA DE LOS MOZOS V.M. (1994): *Atribución de competencias y asignación de recursos en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Universidad de Deusto.
- THEOTONIO, V., CAPO, J. y REUS, R. (1978): "Los Concierdos de Álava y Navarra (Una visión crítica)". *Hacienda Pública Española*, n.º 54. Instituto de Estudios Fiscales.
- UCELAY SANZ, I. (1994): "Actualización de balances y autonomía tributaria de las Diputaciones Forales (Sentencia TSJPV 21-10-93)". *Crónica Tributaria* n.º 72.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. (1991): "Regulación de un IVA uniforme por la Comunidad Europea. Tesis en contra". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 134 Marzo. Editorial CISS.

