

LA ADAPTACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

PEDRO LARREA

Viceconsejero de Hacienda del Departamento de
Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco

Palabras clave: Financiación autonómica, IVA.
Nº de clasificación JEL: H2, H71, H72.

0. INTRODUCCIÓN

La Ley 49/1985, de 27 de Diciembre, procedió a adaptar el Concierto Económico vigente entre el Estado y el País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.), formando así parte del conjunto de normas que integran el peculiar régimen jurídico de las relaciones tributarias Estado-País Vasco, cuyo origen positivo y eje central se encuentra en la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978 y en la Disposición Adicional del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de Diciembre). Según la 1.ª de estas disposiciones «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios torales», añadiendo que «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.

En el ámbito tributario, el precepto constitucional transcrito se había concretado en el reconocimiento de la potestad de los Territorios Históricos del País Vasco (Álava, Bizkaia y Guipúzcoa) para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, dentro del sistema tradicional toral de Concierto Económico. Tal materialización del principio constitucional de referencia se había recogido expresamente en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco en el que, además, se

establecen los principios y bases a los que ha de acomodarse el contenido del régimen de Concierto Económico.

Pues bien, la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico establece en su apartado 2 que, «en caso de que se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a todos o algunos de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto a las modificaciones que hubiesen experimentado los referidos tributos». Este precepto adquiere su auténtico significado cuando se pone en relación con la potestad de los Territorios Históricos para mantener establecer y regular su propio sistema tributario (art. 2-1 Concierto Económico) y con la necesidad de que tal sistema tributario atienda a la estructura general impositiva del Estado (art. 3-1-2º Concierto Económico).

De todo lo anterior, se desprende, pues, que el I.V.A. debería formar parte del sistema tributario de los Territorios Históricos, si bien su inserción en tal sistema había de hacerse en virtud de la pertinente adaptación al Concierto Económico, con la consiguiente modificación de los tributos ya concertados y que resultaban afectados por el referido impuesto.

Así el I.V.A., que afectaba a la práctica totalidad de la imposición indirecta estatal, incidía en el Concierto Económico en los siguientes términos:

- a) Imposición indirecta interior: En este ámbito el I.V.A. suponía la supresión de dos de los tributos concertados, cuales son, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (art. 28 Concierto Económico) y el Impuesto sobre el Lujo (art. 29 Concierto Económico).
- b) Imposición indirecta exterior: En este ámbito el I.V.A. suponía la supresión de los ajustes previstos en el artículo 51.1 del Concierto Económico, relativos al Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y a la Desgravación Fiscal a la Exportación.

El procedimiento empleado para la adaptación del Concierto Económico al I.V.A. tenía que ser el mismo que el seguido para la aprobación de aquél, esto es, adopción del pertinente Acuerdo en el seno de la Comisión Mixta Estado-País Vasco y aprobación del referido Acuerdo por las Cortes Generales mediante Ley de artículo único.

1. CONTENIDO TRIBUTARIO DEL ACUERDO

La adaptación del Concierto Económico con el País Vasco acordada por la Comisión mixta Estado-País Vasco el 27 de Septiembre de 1985 se concretó en una nueva redacción de los artículos veintisiete, veintiocho, veintinueve, treinta y nueve (número uno), cincuenta y uno (número uno) y Disposición Transitoria Quinta (directriz primera) del actual Concierto Económico así como en las nuevas Disposiciones Adicionales Sexta, Transitoria Octava y Final Tercera.

El contenido de los cuatro primeros preceptos mencionados es el siguiente:

Artículo 27

Trata sobre la normativa de los impuestos indirectos. Se halla dividido en tres apartados:

- a) Del texto anterior se ha conservado lo esencial referente a la regla de

carácter general sobre normativa de los impuestos indirectos.

- b) El número dos, de nueva redacción, trata sobre la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, que será básicamente idéntica a la del Estado, si bien se ha dejado la posibilidad de que las Diputaciones Forales aprueben los modelos de declaración de ingreso y señalen los plazos de ingreso para cada período de liquidación, aunque con la limitación de que los modelos de declaración contengan al menos los mismos datos que los del territorio común, y de que los plazos de ingreso no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.
- c) El número tercero, referente a la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados existía en la redacción anterior y se ha respetado en su integridad.

Artículo 28

Establece las normas que determinan cuál es la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se puede resumir el contenido del mismo agrupado a los sujetos pasivos en tres categorías:

- a) Los sujetos pasivos que operan exclusivamente en un territorio, deben tributar, lógicamente, a la Administración del territorio en que operan.
- b) Los sujetos pasivos que operando en territorio común y en territorio vasco, tienen un volumen de operaciones en el año anterior que no exceda de 200 millones de pesetas, tributan a la Administración del lugar en que tengan su domicilio fiscal. No obstante, será competente para la exacción del impuesto la Administración del lugar en que esté situado el domicilio fiscal, cuando se trate de entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y de armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que

procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas; de servicios de transporte, incluidos los de mudanza, remolque y grúa; y de rendimientos de medios de transporte.

- c) Los sujetos pasivos que operando en territorio común y en territorio vasco superen el citado volumen de operaciones, tributarán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio y determinado de acuerdo con las reglas que se contienen en este artículo y que se refieren a entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Artículo 29

Regula la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido estableciendo una serie de reglas exigidas por la propia naturaleza y características del Impuesto sobre el Valor Añadido (números 1 a 6) y la número 7 dedicada a la inspección de este impuesto.

Regla número 1: Consiste en un régimen de fácil aplicación y de acuerdo con la propia mecánica de funcionamiento del IVA, de forma que la cuota final resultante del IVA se reparte entre las Administraciones competentes en proporción a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que hayan realizado en el territorio de cada una de ellas durante el año natural.

Regla número 2: La proporción a que se refiere la regla anterior se determina según las operaciones del año precedente, y en los casos de inicio del ejercicio de la actividad, se determina por el sujeto pasivo según sus previsiones de operaciones que vaya a realizar en cada territorio.

Regla número 3: En la última declaración-liquidación del impuesto se llevará a cabo una regularización de los períodos anteriores, para calcular la proporción de operaciones realizadas en cada territorio durante el período impositivo y declarar conforme a esta proporción en dicha última declaración-liquidación, regularizando conforme a ella las anteriores.

Regla número 4: Se refiere a obligaciones formales de los sujetos

pasivos del I.V.A. que operen en territorio común y vasco cuyo volumen de operaciones excede de 200 millones de pesetas.

Regla número 5: Afecta a los sujetos pasivos del I.V.A. contemplados en la regla anterior, cuya declaración sea positiva. En este supuesto la cuota resultante debe ingresarse a cada una de las Diputaciones Forales o a la Delegación de Hacienda correspondiente en la proporción resultante.

Regla número 6: Se trata del supuesto contrario al de la regla anterior. Para los sujetos pasivos del I.V.A. con derecho a devolución, la regla es paralela a la anterior, salvo que en este caso estamos ante devolución y no ante un ingreso.

Regla número 7: Las reglas sobre inspección se basan en la clasificación de los sujetos pasivos que se examinó en el artículo anterior. Respecto de los que tienen que tributar a varias Administraciones, que son los que pueden plantear cuestiones de aplicación o competencia, el criterio seguido, por razones de pragmatismo, consiste en atribuir la competencia para realizar la inspección en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo. Tal vez, lo más destacable, frente a la situación que existe actualmente, sea el que, en todo caso, las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surten efecto frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas. De tal forma que las discrepancias se resolverán entre las Administraciones interesadas sin que puedan efectuar en ningún caso a dicho sujeto pasivo.

Artículo 39

El artículo 39, referente a la Junta Arbitral, se ha respetado en su redacción original, si bien introduciendo entre los conflictos que pueden resolver los de «fijación de las proporciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido atribuibles a las distintas Administraciones».

La solución de estos conflictos, por parte de la junta Arbitral, no afectará nunca la situación del sujeto pasivo, sino tan solo hará surgir un crédito o una deuda entre las Administraciones que han planteado dicho conflicto.

2. EL AJUSTE FINANCIERO

2.1. Principios

La necesidad de practicar un ajuste financiero en las recaudaciones inicialmente obtenidas por las haciendas gestoras de los territorios vasco y común viene motivada por una doble circunstancia:

- a) la falta de correspondencia existente entre el espacio que genera la recaudación (básicamente, el lugar de la producción) y el espacio que la soporta (básicamente, el lugar del consumo).
- b) el peculiar tratamiento que tienen las operaciones de comercio exterior en el Impuesto sobre el Valor Añadido (exención de las exportaciones y gravamen sobre las importaciones).

La construcción del modelo de ajuste contemplado en el Acuerdo de adaptación del concierto Económico se fundamenta en los siguientes principios:

- La adaptación reclamada por la Disposición Adicional Segunda Económico ha de ser respetuosa con el criterio de territorialidad que preside la concertación de la imposición indirecta.
- En consecuencia, el I.V.A. es un impuesto que, a pesar de gravar el consumo, se concierta en origen.
- De esta divergencia origen-consumo se derivan desajustes financieros que deben ser equilibrados.
- El instrumento de reequilibrio debe ser de tal naturaleza que sea compatible con el hecho de primar la mejor eficacia en la gestión.

De los principios enunciados cabe inferir estas reglas operativas:

- Puesto que el Impuesto sobre el Valor Añadido grava el consumo, el ajuste debe adoptar como parámetro referencial el consumo relativo de cada territorio con respecto al consumo total correspondiente al ámbito especial de aplicación del Impuesto.
- Según esto, si la eficacia recaudatoria de los dos territorios

(vasco y común) fuera la misma, la recaudación podría distribuirse de acuerdo con los consumos relativos de cada territorio.

- Puesto que la recaudación derivada de las importaciones constituye un subsistema independiente, su reparto se realiza en base al criterio señalado, dado que en esta clase de recaudación la eficacia recaudatoria estadísticamente medible es por definición única y absoluta.
- La recaudación obtenida por liquidación de las operaciones interiores (entregas de bienes y prestaciones de servicios) puede descomponerse en dos masas:

- a) La masa de equilibrio (o correspondiente a una eficacia de gestión igual en los dos territorios): su distribución se lleva a cabo en función del índice de consumo de cada territorio.
- b) La masa excedentaria a favor del territorio más eficaz: se imputa íntegramente al mismo.

En consecuencia, la recaudación final que por I.V.A. correspondiente al País Vasco estará integrada por tres cantidades:

- a) la recaudación obtenida por las operaciones (entregadas de bienes y prestaciones de servicios) realizadas en territorio vasco a tenor de los puntos de conexión establecidos;
- b) una participación en la recaudación obtenida por el Estado en las Aduanas;
- c) una suma adicional (positiva o negativa) expresiva del diferencial existente entre el índice de recaudación atribuible y el índice de recaudación teóricamente obtenible en base a los puntos de conexión concertados.

2.2 Elementos analíticos

Sentados los anteriores presupuestos conceptuales, procede formalizarlos matemáticamente, con el fin de obtener la expresión aritmética que permite calcular anualmente el volumen y el signo del ajuste financiero mencionado.

Como ya se ha indicado, la recaudación real anual a nivel estatal es la obtenida por el País Vasco más la obtenida por Territorio Común en sus diferentes Delegaciones de Hacienda (además de la Hacienda Foral Navarra) más la obtenida por el Estado en sus aduanas:

$$RR_T = RR_{PV} + RR_{TC} + RR_{AD}$$

Definido el parámetro de ajuste

$$a = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo residentes Estado (salvo Canarias, Ceuta y Melilla), se tendrá una recaudación finalmente atribuible al País Vasco, integrada por tres elementos:}}$$

— La recaudación real obtenida por las Hacienda Forales Vascas (RR_{PV});

— una porción, determinada por el parámetro de ajuste, de la recaudación real obtenida por el Estado en las Aduanas ($a \cdot RR_{AD}$);

— una suma adicional (positiva o negativa) en concepto de ajuste relativo a los hechos impositivos no liquidados en Aduanas (A).

Por consiguiente:

$$RR_{PV} = RR_{PV} + aRR_{AD} + A$$

Para comprender el modelo de ajuste convenido, es preciso entender previamente el concepto de recaudación obtenible por un territorio. Se entiende por recaudación obtenible por el País Vasco (RO_{PV}) la teóricamente alcanzable en función de su valor añadido bruto, formación bruta de capital y exportaciones, de forma análoga cabe definir la recaudación obtenible por Territorio Común (RO_{TC}). Suponiendo unos tipos impositivos medios iguales en ambos territorios, podemos definir:

$$b = \frac{RO_{PV}}{RO_{PV} + RO_{TC}} = \frac{v - f - e}{V - F - E}$$

$$1 - b = \frac{RO_{TC}}{RO_{PV} + RO_{TC}} = \frac{(V - v) - (F - f) - (E - e)}{V - F - E}$$

siendo:

v = Valor añadido bruto del País Vasco al coste de los factores.

V = Id. Del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

f = Formación bruta de Capital del País Vasco.

F = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

e = Exportaciones del País Vasco.

E = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

2.3. Construcción del modelo

En base a todo lo dicho hasta el presente, a cada unidad monetaria recaudada por el Territorio Vasco deberán corresponder:

$$\frac{(1-b)}{b}$$

unidades de recaudación en el Territorio Común si la eficacia recaudatoria en ambos territorios es la misma; la suma de ambas recaudaciones será:

$$1 + \frac{1-b}{b} = \frac{1}{b}$$

Por tanto, a una recaudación vasca de RR_{PV} corresponderá una recaudación total de

$$RR_{PV} \cdot \frac{1}{b}$$

debiendo atribuirse el País Vasco una porción de:

$$a \left(RR_{PV} \cdot \frac{1}{b} \right) = a \cdot \frac{RR_{PV}}{b}$$

y el Territorio Común de:

$$(1-a) \left(RR_{PV} \cdot \frac{1}{b} \right) = (1-a) \frac{RR_{PV}}{b}$$

Visto el problema desde otro ángulo, puede argumentarse que a una unidad monetaria recaudada por Territorio Común deberán corresponder

$$\frac{(b)}{1-b}$$

unidades de recaudación en el Territorio Vasco; la suma será:

$$\frac{b}{1-b} + 1 = \frac{1}{1-b}$$

Por tanto, a una recaudación en Territorio Común de RR_{TC} corresponderá una recaudación total de

$$RR_{TC} \cdot \frac{1}{1-b}$$

debiendo atribuirse al País vasco una porción de

$$a \left(RR_{TC} \cdot \frac{1}{1-b} \right) = \frac{a \cdot RR_{TC}}{1-b}$$

y el Territorio Común de:

$$(1-a) \left(RR_{TC} \cdot \frac{1}{1-b} \right) = (1-a) \frac{RR_{TC}}{1-b}$$

La necesidad de que

$$a \cdot \frac{RR_{PV}}{b} = a \frac{RR_{TC}}{1-b}$$

no es sino la reiteración de la hipótesis de igualdad en la eficacia recaudatoria de que se parte.

Ahora bien, si la hipótesis de eficacia igual no se cumple, será preciso calcular inicialmente el volumen de equilibrio recaudatorio, entendiendo por tal aquella recaudación que se obtendría a nivel estatal si los dos territorios actuaran al nivel de eficacia del Territorio menos eficaz.

Si el Territorio más eficaz es el vasco, se tendrá:

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} > \frac{b}{1-b}$$

el volumen de equilibrio será $\frac{RR_{TC}}{1-b}$

y el excedente para el País Vasco será:

$$(RR_{PV} + RR_{TC}) - \frac{RR_{TC}}{1-b}$$

Por consiguiente, la recaudación final del País Vasco (incluida la participación en la recaudación de IVA-importaciones) será:

$$\begin{aligned} RF_{PV} &= a \cdot RR_{AD} + \frac{a \cdot RR_{TC}}{1-b} + [(RR_{PV} + RR_{TC}) - \frac{RR_{TC}}{1-b}] = \\ &= RR_{PV} + a \cdot RR_{AD} + (a-b) \frac{RR_{TC}}{1-b} \end{aligned}$$

De donde se desprende que

$$A = (a-b) \frac{RR_{TC}}{1-b}$$

Si el territorio más eficaz es el común, se tendrá un volumen de equilibrio:

$$\frac{RR_{PV}}{b}$$

y todo el excedente

$$(RR_{PV} + RR_{TC}) - \frac{RR_{PV}}{b}$$

será para el Territorio Común.

Por consiguiente, la recaudación final del País Vasco por todos los conceptos será:

$$\begin{aligned} RF_{PV} &= a \cdot RR_{AD} + a \frac{RR_{PV}}{b} = \\ &= RR_{PV} + a \cdot RR_{AD} + (a-b) \frac{RR_{PV}}{b} \end{aligned}$$

El ajuste será en tal caso

$$A = (a-b) \frac{RR_{PV}}{b}$$

Ambas expresiones de ajuste coinciden, evidentemente, cuando

$$\frac{RR_{TC}}{1-b} = \frac{RR_{PV}}{b}$$

(hipótesis de igual eficacia recaudatoria)

2.4. Vigencia del ajuste

La formulación final resultante es la recogida en la Disposición Adicional Sexta del Concierto Económico:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + a \cdot RR_{AD} + (a-b)H$$

siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{b} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{b}{1-b}$$

$$H = \frac{RR_{PV}}{1-b} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{b}{1-b}$$

Como la propia Disposición Adicional indica, ésta es la fórmula que será utilizada en las dos primeras leyes quinquenales de cupo. Inicialmente, los valores que toman los parámetros a y b son, de acuerdo con el precepto del artículo 51:

$$a = 0,06875$$

$$b = 0,05643$$

Por consiguiente, para los ejercicios presupuestarios que van desde 1986 a 1991 el ajuste adoptará la fórmula citada. Por el contrario, para los ejercicios 1992 y siguientes serán las correspondientes leyes quinquenales de cupo las que establezcan «el mecanismo de ajuste que permita perfeccionar la imputación de ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Serán también las leyes quinquenales (esta vez, todas) las que recojan la metodología precisa a utilizar en el cálculo de los parámetros a y b (fuentes estadísticas, referencia temporal, vigencia anual u otra que se proponga, etc.). Debe aclararse que el valor inicial de a se ha obtenido a partir de los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares de 1980-1981, y que el valor inicial de b se apoya en datos estadísticos de 1981.

3. Conclusión

La concertación del IVA entre el Estado y el País Vasco constituye un

acontecimiento singular en el escenario mundial del federalismo fiscal. Al margen de juicios de valor, políticos o técnicos, que tal singularidad merezca, lo cierto es que el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 27 de Septiembre de 1985 da lugar por primera vez a una coexistencia de diversos poderes tributarios en materia de IVA dentro de un único espacio político de fronteras aduaneras.

Puede suponerse que una situación de esta naturaleza precisa de una armonización fiscal extremada en el ámbito estatal, enmarcada su vez, dentro de las líneas armonizadoras que en el ámbito supraestatal impone a sus miembros la comunidad Económica Europea.

En el aspecto estrictamente tributario, el respeto al principio de territorialidad inspirador del Concierto pareció que postulaba una delimitación de los hechos imposables entre Administraciones basada en un criterio origen (ubicación del vendedor), a pesar de ser el IVA un impuesto que grava el consumo. Razones de eficacia recaudatoria abonaban asimismo tal decisión.

En el aspecto financiero, la dislocación recaudación-gravamen del impuesto (ó producción-consumo) requería un ajuste cuya racionalidad deriva de la propia estructura del tributo y de su modo de concertación, sin apelación alguna a argumentaciones extrínsecas a la cuestión debatida.

De este modo, se ha resuelto con la implantación del IVA el problema de la traslación impositiva, que esa otra cuestión que ya apuntaba la redacción del artículo 51-2 del Concierto.

