

LA COORDINACIÓN DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA Y FINANCIERA DE LA HACIENDA VASCA Y LA HACIENDA DEL ESTADO EN LA NUEVA LEY 12/2002 DE CONCIERTO ECONOMICO

José Antonio Arratibel Arrondo

Letrado

Gobierno Vasco/Eusko Jaurlaritza

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA COORDINACIÓN DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA. 2.1. Armonización de las relaciones normativas tributarias.. 2.2. Las Instituciones Comunes y Forales en la articulación orgánica tributaria del sistema concertado. 2.2.1. *La Junta Arbitral*. 2.2.2. *La Comisión Coordinadora y Evaluación Normativa*. 3. LA COORDINACIÓN DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA. 3.1. La Comisión Mixta del Concierto Económico. 4. LA COORDINACIÓN PRESUPUESTARIA Y CONTABLE. 4.1. El Sistema Concertado y normas presupuestarias específicas. 4.2. El cupo y la materia presupuestaria.

1. INTRODUCCIÓN

Hemos señalado en distintos trabajos que en el ámbito relativo al régimen concertado se produce un fenómeno jurídico articulador incuestionable, consustancial con este propio sistema, entre la Hacienda Vasca y la Hacienda del Estado. En este ámbito, la estructura coordinadora, armonizadora y de colaboración, entre las Haciendas competentes en el sistema concertado, es decir, la Hacienda del Estado y las Haciendas Forales viene recogida tanto en el EAPV como en la nueva Ley 2/2002 de Concierto Económico. En ésta se dispone un conjunto de órganos coordinadores, su composición, los asuntos que deben tratar, el régimen de acuerdos y de resolución de discrepancias, bajo los principios de la bilateralidad y de acuerdo.

Por tanto, podemos señalar en principio, que las partes susceptibles de coordinación están constituidas por las instituciones competentes de cada uno de los territorios históricos y las del Estado, tal y como se desprende del contenido del régimen de concierto que se articula en dos grandes conjuntos de principios:

- a) Los relativos a la coordinación del sistema tributario del Estado y el que establezcan los Territorios Históricos. El artículo 41.2a y b del EAPV, así como los arts. 1 y 2 de la Ley 12/2002, del Concierto reconocen la capacidad normativa de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos al afirmar que éstas podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, atendiendo a la es-

estructura impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. Además, establecen dentro de cada Territorio histórico la capacidad de la respectiva Diputación Foral para exaccionar, gestionar, liquidar recaudar e inspeccionar todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recauden a través de Monopolios Fiscales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección. Se reconoce en el ámbito tributario la plena capacidad normativa y de gestión, en todas sus fases, que habitualmente detenta la administración tributaria del Estado, a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, respetando ciertas normas de coordinación, armonización y colaboración fiscal.

- b) Las relativas a la coordinación del Sistema Financiero entre el Estado y el País Vasco se instrumentan, de conformidad con los arts. 41.2d. del EAPV y 48 a 60 de la Ley 12/2002, de Concierto, mediante el cupo a pagar al Estado, afirmando que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

Esta primera impresión constituye una interpretación restrictiva del sistema concertado en la que los Territorios Históricos y el Estado serían los únicos

protagonistas. En este ámbito propiamente foral, la Hacienda General del País Vasco, participa en pie de igualdad con los representantes de las Haciendas Forales y del Estado, constituyendo una novedad importante en las relaciones tradicionales financieras entre el Estado y los Territorios Forales.

Las razones de la introducción de las Instituciones Comunes y su Hacienda en las relaciones tributarias y financieras concertadas entre las Haciendas Forales y la Hacienda del Estado se encuentran, a nuestro juicio, en el art. 41 del EAPV. Establece que, «Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios.»

A partir de esta declaración estamos ante una relación más amplia que la tradicional entre las Diputaciones Forales y el Estado. Se introduce unos nuevos términos en la relación: el País Vasco y el Estado. El País Vasco considerado desde un punto de vista global encierra una nueva realidad jurídica en el Estado de las Autonomías inaugurado en 1978 que incluye a los tres territorios históricos bajo el concepto de Comunidad Autónoma del País Vasco, integrada por los Instituciones Forales y Comunes (1).

2. LA COORDINACIÓN DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA

El sistema concertado es el instrumento de articulación tributaria externa por excelencia entre la Haciendas de los Territorios Históricos y la Hacienda del Estado, tal y como fija el Estatuto de Autonomía, el propio Sistema Concertado y reitera la doctrina (2). En ellos se establecen los ór-

(1) La STC 11/1984, de 2 de febrero, en su Fundamento Jurídico 4º declaró que «los territorios forales son los titulares de los derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional primera de la Constitución».

(2) LAMBARRI GOMEZ, C. y LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L.: «Financiación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Las Relaciones entre las Instituciones del

ganos competentes para la articulación de las relaciones normativas tributarias, esto es: el Estado y las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. Es significativo el epígrafe que contiene el art. 2º de la Ley 12/2002, del Concierto (Principios Generales) para determinar el modelo coordinador de la actividad tributaria de los Territorios Históricos. En este sentido este artículo señala que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

En primer lugar, respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

En segundo lugar, atención a la estructura general impositiva del Estado.

En tercer lugar, la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del propio Concierto Económico.

En cuarto lugar, coordinación y armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los territorios históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

En quinto lugar, sometimiento a los tratados o convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera.

Por último, las normas de este concierto se interpretaran de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

De este listado de principios concluimos que junto a todas estas competencias tributarias de las Haciendas Forales, el Concierto ha incorporado como principio general del Sistema Tributario Vasco el de coordinación, armonización fiscal y la colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos (3).

Por tanto, otra característica importante de la articulación del Sistema Tributario Vasco es que, además de la coordinación tributaria externa prevista en el Concierto, llama poderosamente la atención el hecho de que en su artículo tercero, apartado cuarto, se proyectan las bases del modelo de articulación tributaria interna entre las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. Este principio se refiere a la coordinación armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos, según las normas que dicte el Parlamento Vasco. Esta norma ha sido la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal que analizaremos detenidamente con posterioridad.

En nuestra opinión, tiene un valor directo en el plano de la articulación interna

País Vasco. Las bases del modelo.» *Op. cit.*, pág. 11, afirma que el Concierto es fundamentalmente un instrumento de regulación de la actividad tributaria que deriva a su vez en una formulación concreta de equilibrio en los flujos dinerarios de la tributación que se traduce en el mecanismo del Cupo. En este sentido el sistema de cupo es parte consustancial de las relaciones de orden tributario».

(3) La atención a la estructura impositiva del Estado (art. 2.1.2º del Concierto) es un principio general que afecta al sistema establecido por las Instituciones competentes de los Territorios históricos, en relación con la integración constitucional del Concierto. El sometimiento a los Tratados Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera (art. 2.5 del Concierto) se encaja en la estructura de fuentes del ordenamiento prevista en la Constitución y en la que se enmarca el Concierto. Hay que recordar que la implantación de las Directivas comunitarias en materia fiscal se realiza directamente por las Instituciones Competentes del País Vasco en función del alcance del mandato de la propia Directiva, sin atender necesariamente al modo en que se realice la adaptación en territorio común. El respeto a la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía (art. 2.1.1º del Concierto), viene articulado como ya se dijo por el Cupo y las aportaciones al FCI. Las aportaciones al FCI se efectúan a través del Cupo, al considerarse como carga no asumida la aportación al Estado al FCI.

de una Hacienda Vasca integrada y termina por definir el modelo global de las relaciones tributarias. Su importancia estriba en que, la articulación interna del Sistema Tributario Vasco se constituye en uno de los principios informadores del Concierto Económico (4).

Es por esta vía como veremos al analizar tanto los órganos coordinadores externos como internos del Sistema Tributario por la que se introducen las Instituciones Comunes y su Hacienda General en la relación tributaria entre el Estado y los Territorios Históricos.

Por tanto, las relaciones armonizadoras externas, en materia de tributaria, entre las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (titulares de la potestad normativa en materia tributaria) y el Estado han de ser en nuestra opinión matizada. De esta matización obtenemos dos tipos de relaciones armonizadoras diferentes según los sujetos intervinientes.

La primera de ellas, estaría constituida por las relaciones de carácter armonizador en las que únicamente toman parte la Hacienda Estatal y las Haciendas Forales (Principios de Armonización Normativa Fiscal) (5).

En las segundas, en cambio, además de estas dos Haciendas se da entrada en los órganos coordinadores a las Instituciones Comunes de la CAPV y, en particular a la Hacienda General del País Vasco.

2.1. Armonización de las relaciones normativas tributarias

La Ley 12/2002 del Concierto Económico recoge en sus arts. 3 y 4 estas normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado de acuerdo con las normas contenidas en el art. 41.2a) del EAPV. No obstante, algunas de ellas no se encuentran dentro de los arts. 3 y 4 del Concierto que regulan específicamente la armonización fiscal o colaboración, sino que los encontramos dentro de la enumeración de los principios generales del art. 2º del Concierto que hemos citado anteriormente. No vamos a detenernos más en este artículo dado que es tratado a lo largo del trabajo en distintos puntos. Lo que nos interesa en este apartado es tanto el artículo 3º, que concreta y desarrolla las normas de armonización y el artículo 4º, que hace lo propio con los principios de colaboración. Por tanto, serán los principios y normas contenidos en dichos preceptos los que definen las normas de armonización fiscal y principios de colaboración con el Estado que deberán ser tenidos en cuenta por el Sistema Tributario de la Hacienda Autónoma Vasca (6).

En realidad, estas normas armonizadoras son verdaderas limitaciones a las potestades de carácter tributario del País Vasco. Estas limitaciones se recogen en el propio Concierto. De las prescripciones de estos artículos se deduce que no en todos

(4) Y esto es así, como afirman LAMBARRI y LARREA, por «cuanto el Estatuto lo define como elemento inspirador de un pacto entre dos ámbitos de potestades: el País Vasco en su conjunto y el Estado.» (LAMBARRI GOMEZ, C. y LARREA JZ. DE VICUÑA, J.L.: «Financiación de las instituciones de la comunidad autónoma del País Vasco. Las bases del modelo.» *Op. cit.*, pág. 11).

(5) Además de las normas de armonización fiscal que fija el Concierto Económico, en su artículo cuarto se preveía la presencia de representantes de las Haciendas Forales en las Comisiones correspondientes que se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de criterios homogéneos respecto a la definición de hecho imponible y criterios de valoración de los bienes inmuebles. Esta ha sido la única Comisión en la que no hay participación de las instituciones Comunes y la representación estuvo compuesta, exclusivamente, por representantes de las Diputaciones Forales. Constituye una excepción en la composición de los órganos articuladores del sistema concertado, pues se rompe la composición paritaria entre el Estado, las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco.

(6) El contenido de estos artículos fue objeto de modificación en el anterior Concierto Económico de 1981 mediante la Ley 38/1997, de 4 de agosto. La nueva Ley 12/2002, las recoge en su totalidad.

los casos nos encontramos ante normas armonizadoras propiamente dichas. Algunos de estos preceptos imponen unos límites a las instituciones con el fin de que no se den desequilibrios con el resto de Estado. Otros, en cambio, sí pueden ser considerados verdaderas normas armonizadoras. Estos principios tienen diferente carácter: por un lado, algunos, definen una norma de armonización de una gran concreción, exentos de duda interpretativa, y, por otro, aluden a principios e interpretación generales, cuya finalidad es preservar la unidad de mercado en el conjunto del territorio vasco y común. Estos últimos, dado su carácter, son de aplicación siempre que se hable de sistemas tributarios armonizados. Con relación al principio de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos se establecen normas para la gestión, inspección y recaudación de tributos.

Algún autor ha señalado que el Concierto tiene en este sentido un vacío ya que «no precisa el contenido de la coordinación entre el poder central y los Órganos Forales» (7).

Haciendo un paréntesis recordaremos que en la última modificación al Concierto de 1981 supuso una disminución de los elementos armonizadores. En palabras de GONZÁLEZ PARAMO, «la reforma ha reducido los principios de armonización fiscal se han relajado (8). De los doce principios armonizadores contenidos en la Ley de 1981 se han reducido a cuatro. Se han suprimido los siguientes principios de armonización fiscal contenidos en la anterior redacción del art. 4º del Concierto de 1981:

No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discrimine por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materializa la inversión (Norma 2º).

No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante ley votada en las Cortes Generales. (Norma 7º).

No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos. (Norma 8º).

Las regulaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos o la eliminación de pasivos ficticios. (Norma 9º).

Los Territorios históricos adoptarán las medidas pertinentes para aplicar las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común. (Norma 10º).

Se exigirán iguales tipos de retención de Impuestos sobre la renta de la Personas Físicas y del Impuesto de Sociedades que en territorio común. (Norma 3º).

Se adoptará respecto del impuesto de bienes inmuebles idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos en el Estado. Asimismo se utilizarán, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades económicas, que en territorio común. (Norma 4º).

Se aplicarán normas tributarias iguales al Estado a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas. (Norma 5º).

Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades (Norma 6º).

(7) GARCIA HERRERA, M.A.: «La coordinación de los Territorios Históricos» en *Jornadas de Estudio de actualización de los derechos históricos vascos*. UPV-EHU, 1985, pág. 695.

(8) GONZALEZ PARAMO, J. M.: «Capitalización, crecimiento económico y convergencia regional.» Conferencia de apertura del Curso «La autonomía, de ayer a hoy: capitalización, crecimiento y descentralización autonómica.» De los XVI Cursos de Verano de la UPV-EHU, celebrada en Donostia-San Sebastián, el día 8 de setiembre de 1997.

Podemos clasificar estos principios armonizadores en dos apartados:

El primero hace referencia a los *Principios armonizadores de carácter general*. En este sentido, las normas de los Territorios Históricos deben:

- a) Respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos (9). Esta norma armonizadora se refiere a la garantía que deben ofrecer las normas tributarias elaboradas por los Territorios Históricos. Por tanto, esta norma armonizadora establece un triple límite a la normativa foral: el primero, el respeto y garantía a la libertad de circulación y establecimiento de las personas y libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio nacional español sin que se produzcan efectos discriminatorios; el segundo, menoscabo de la competencia empresarial; y el tercero, la no distorsión en la

asignación de recursos. En estas normas armonizadoras se puede observar la traslación al Concierto Económico del principio constitucional de la unidad de mercado consagrado en los arts. 139.2 y 157.2 de la CE, que disponen la libre circulación y establecimiento de personas y de bienes en el territorio español. También puede contener una incorporación al Concierto del principio de mercado común contenido en los arts. 2 y 3 del Tratado de Roma (10).

- b) Mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado (11). La doctrina ha puesto en tela de juicio la efectividad práctica de esta norma armonizadora en función de la experiencia habida hasta la fecha.

LAMBARRI se pregunta por las medidas que el propio Concierto Económico prevé para el supuesto en que pudiera afirmarse que la presión fiscal efectiva global no resulte equivalente a la del resto del Estado.

En este sentido, en primer lugar, dice que el incumplimiento difícilmente puede ser atribuido con certeza a una norma tributaria. El efecto se producirá transcurri-

(9) Este principio estaba contenido en el número 11 del Art. 4 de la Ley 12/1981 de Concierto.

(10) Van MOURIK, A. (Director): *Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico*. ED. Fundación BBV, 1997, pág. 257, afirma que «los conceptos limitativos empleados en la redacción de la norma son puramente económicos, sin una definición en nuestra legislación positiva, y que se presentan acumulados, intentando cubrir un objetivo difuso, como es el de la unidad de mercado en su más amplia extensión». Más adelante, en las páginas 268 y 269 considera que el propósito de la norma es proteger la unidad de mercado, en ningún caso la uniformidad, concepto este último que nos llevaría, a su juicio, a vaciar de contenido la competencia normativa en materia fiscal de la Instituciones del País Vasco. Desde un punto de vista práctico, —continúa—, resulta difícil establecer supuestos en que una norma de carácter fiscal, en sí misma, suponga menoscabo de la competencia empresarial. En las decisiones empresariales existen multitud de factores que influyen en la determinación de la asignación de recursos más eficiente. La fiscalidad es uno de los factores analizados y que incide en la toma de las decisiones empresariales. Ahora bien, la cuestión se fundamenta en su grado de incidencia más que en el hecho de que ésta exista, puesto que reiteramos que no se trata de uniformizar el mercado.

(11) Este apartado se corresponde con el anterior 12º que decía que la aplicación del Concierto no podrá suponer la existencia de una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común. Obsérvese la diferencia entre ambas redacciones. En la actual se modifica el término *presión efectiva global inferior por presión efectiva global equivalente*. Sobre esta cuestión se puede consultar el reciente estudio presentado en setiembre de 1997, por la Fundación BBV, titulado «Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico».

dos varios años desde la entrada en vigor de la norma, de manera que para cuando se tengan datos sobre la presión fiscal efectiva global, es posible ni que dicha norma se encuentre en vigor o, incluso, las facultades de la Administración para examinar el comportamiento tributario de los sujetos pasivo hayan prescrito, por lo que la incidencia real de la anulación de las normas sería nula.

También podría ocurrir, señala, que las instituciones Competentes de los Territorios históricos, para evitar el incumplimiento de la norma de armonización, dictaran normas tributarias y de gestión igual a las del territorio común, lo que no resultaría acorde con el espíritu del Concierto.

En último lugar, afirma que en el caso hipotético de que el Estado invocara la aplicación de esta norma de armonización, la carga de la prueba correría a su cargo, como se ha encargado de demostrar la jurisprudencia (12).

Por su parte, BILBAO afirma que estamos ante un principio que no se puede aplicar en un caso o para una medida concreta, y ello porque la presión fiscal no puede medirse más que de una manera global, al tratarse de un indicador general de naturaleza estadística (13).

La denomina presión fiscal normativa, en contraposición a la efectiva, se define como el esfuerzo económico potencial que para los contribuyentes puede derivarse del conjunto de normas vigentes de contenido tributario. Estas normas suponen la plasmación jurídica de la práctica política de la Hacienda Pública en un momento y en un ámbito territorial concreto, y esta-

blece lo que los poderes públicos, a través de las normas, exigen a sus ciudadanos.

Es en definitiva, un baremo sintético de lo dispuesto en la normativa tributaria en cada uno de los supuestos a comparar. La comparación con otras normativas vigentes en territorios distintos puede, en la práctica, resultar difícil, debido a que los agentes económicos puedan estar operando en diferentes circunstancias económicas. Esta problemática es la que ha llevado a la necesidad de definir otros instrumentos para su medición, más basados en técnicas matemáticas, que utilizando información estadística disponible, así como la recaudación efectivamente producida en cada ejercicio fiscal. La aplicación práctica de la legislación tributaria a la realidad económica de los contribuyentes, puede dar lugar a efectos que no pueden ser precedidos por las propias leyes ni por las expectativas de recaudación que las mismas hayan inspirado.

El concepto de presión fiscal efectiva ha derivado de las dificultades que plantea el poder alcanzar una cuantificación de la presión fiscal mediante el estudio de las normativas diferentes en distintos territorios (14).

A nuestro juicio, la dificultad práctica que presenta esta norma armonizadora esta en que no se define el indicador que ha de ser utilizado para la medición del nivel de presión efectiva global, con el fin de proceder a la comparación con el territorio común. En definitiva lo que se pretendería es que las normas vascas posibiliten el mantenimiento de unos niveles de presión efectiva global equivalentes en los dos ámbitos territoriales objeto de comparación. La diferencia entre la presión fiscal nor-

(12) LAMBARRI, C.: «La armonización fiscal y la presión fiscal comparada en el Concierto Económico en el periodo 1981-1995» en la Conferencia pronunciada el 10 de setiembre de 1997, en los *Cursos de Verano de la UPV-EHU* celebrados en San Sebastián, dentro el programa relativo «Las Autonomías, de ayer a hoy: capitalización, crecimiento y descentralización autonómica».

(13) Por su parte, BILBAO GARAI, J. M.: *El Concierto Económico*, en el Diploma y Master en Hacienda y Finanzas Públicas de la UPV-EHU. Curso 1994-95. ED. Órgano de coordinación Tributaria de Euskadi. Tomo II, pág. 756.

(14) Fundación BBV relativa «Los Principios y normas de armonización fiscal en el concierto económico.» Septiembre de 1997, págs. 325 a 327.

mativa y la presión fiscal efectiva se encuentra en que la primera trata de medir la parte de la renta que desea recaudar, la efectiva mide el volumen de la renta que es efectivamente recaudada. Lo que la norma armonizadora trata es de medir la incidencia de la presión fiscal efectiva global del uso, por parte de las autoridades fiscales vascas, de las atribuciones normativas y de gestión del País Vasco. El término global parece referirse a la totalidad de los ingresos coactivos obtenidos para que se permita comparar la presión efectiva que se obtiene en la Comunidad Autónoma del País Vasco respecto del territorio común con el fin de determinar la equivalencia o no (15).

Esta interpretación iría en la línea establecida en el art. 7º de la LOFCA cuando establece que las CCAA procurarán mantener una presión efectiva global equivalente a la del resto del territorio. No obstante, las dificultades técnicas para su cuantificación se mantienen ya que la última modificación operada en la LOFCA no ha introducido los límites y parámetros cuantitativos que permitan definir la no equivalencia.

Entre las segundas tenemos *Principios de armonización referidos a la capacidad normativa del País Vasco*. Se atemperan estos principios con respecto a la regula-

ción anterior, como demuestra la nueva redacción de los siguientes principios:

- a) Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto Económico (16). Esta norma no impide que las Instituciones Forales competentes promulguen sus propias Normas Forales Generales Tributarias. Lo que se está armonizando son los conceptos y términos utilizados en la normativa emanada de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. En definitiva estamos ante la armonización de un lenguaje común en materia tributaria, lo que supone la utilización de la misma terminología y conceptos en territorio común y en territorio foral.
- b) Utilizarán los Territorio Históricos en la elaboración de la normativa tributaria, la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agrícolas, ganaderas y pesqueras que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas puede llevarse a cabo (17).

(15) En este sentido, BILBAO GARAI, J. M.: *El Concierto Económico*, op. cit., pág. 756, considera que la globalidad a que hace referencia el concierto está relacionada con necesidad de tener un indicador estadístico (el índice que supone la recaudación tributaria en un ejercicio respecto a la renta del mismo) de la presión fiscal efectiva que no puede medirse sino de una manera global.

(16) El principio armonizador nº 1 de la anterior regulación del Art. 4º del Concierto establecía: Se aplicará la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medio de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en el Concierto. Por lo tanto, se han sustituido los términos *aplicarán* por *adecuarán* y se ha suprimido el fin coordinador del principio y, en especial en cuanto a la sistemática de la producción normativa de los territorios Históricos en materia tributaria. Se observa una menor intensidad armonizadora en todo aquello que este fuera del sistema concertado. Así, en la redacción anterior se aplicaba la LGT y sus normas de desarrollo en todo lo que no se ponga a lo específicamente establecido en el Concierto. Mientras ahora, además de suprimir la referencia a las normas que desarrollan la LGT, se adecuará la LGT, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto.

(17) El principio 4. 2 del Art. 4º contenido en la anterior redacción del Concierto establecía utilizarán, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades económicas, que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas puedan llevar a cabo la Instituciones competentes de los Territorios Históricos. La redacción original de 1981 era semejante a la resultante de la última modificación del concierto. La modificación operada en el Concierto por efecto de

La doctrina entendi6, antes de la reforma del art6culo 4° del Concierto y de la aprobaci6n de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que supon6a «un verdadero caj6n de sastre, pues en 6l se contienen tanto referencias a impuestos concretos que no son propiamente normas armonizadoras, sino que procuran la igualdad, como simples prohibiciones, junto a normas armonizadoras propiamente dichas» (18). Estas referencias han desaparecido en la nueva Ley 12/2002, citada. Por tanto, se puede afirmar que estamos ante verdaderas normas armonizadoras.

Las conclusiones que obtenemos son las siguientes:

- a) La articulaci6n normativa de la vertiente tributaria se efect6a entre las normas tributarias de la Hacienda del Estado y la Hacienda de cada Territorio Hist6rico, de conformidad con las normas generales establecidas en el Cap6tulo Primero, de la Ley del Concierto Econ6mico relativos a la coordinaci6n, armonizaci6n y colaboraci6n fiscal. En este Cap6tulo Primero se van a recoger todos los aspectos correspondientes a las relaciones tributarias, estableciendo la regulaci6n de las mismas con respecto a las diferentes figuras tributarias (19).

- b) El contenido normativo del Concierto deja al margen de la articulaci6n de la vertiente tributaria a las Instituciones Comunes y a su Hacienda. Son los sistemas tributarios de los Territorios Hist6ricos los que se deben articular con el sistema estatal dado que a ellos les corresponde la competencia normativa tributaria.

No obstante, se ha producido una novedad en cuanto a la posibilidad de que la Hacienda General de participaci6n en mecanismos de colaboraci6n en la gesti6n tributaria derivada de la armonizaci6n de la normativa tributaria entre el Estado y las Instituciones Forales. Nos referimos al principio de colaboraci6n previsto en el art. 4° del nuevo concierto. El concierto de 1981 fue objeto modificaci6n en este sentido en virtud de la Ley 38/1997, la cual disp6n6a, una redacci6n semejante a la del vigente Concierto (20).

A nuestro juicio, el art. 4° del Concierto puede ser clasificado en dos grupos: el primero hace referencia a la colaboraci6n entre el Estado y las Instituciones de los Territorios Hist6ricos y el segundo, hace referencia a la colaboraci6n del Estado y las Instituciones del Pa6s Vasco (21).

Con relaci6n a la colaboraci6n entre el Estado y las Instituciones de los Territo-

la promulgaci6n de la Ley de haciendas locales, modific6 la redacci6n inicial que ha Estado vigente hasta agosto de 1997. El sentido de aquella modificaci6n estaba en que con la Ley de Haciendas Locales entr6 en vigor el Impuesto de Actividades Econ6micas, desapareciendo la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales y la de Actividades Profesionales y de Artistas. No se habla de una *clasificaci6n de actividades econ6mica*, sino que se dispone que se utilice la misma *clasificaci6n de las actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agr6colas, ganaderas y pesqueras*. La trascendencia de la norma armonizadora se encuentra en los efectos estad6sticos, relacionados con el Art. 1491.1.31° de la CE que concede competencia exclusiva al Estado en materia de estadística para fines estatales.

(18) CEBRIAN APAOLAZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del Pa6s Vasco: an6lisis tributario*. ED. Instituto Vasco de Administraci6n P6blica, Vitoria-Gasteiz, 1994, p6g. 171.

(19) El objetivo es establecer los puntos de conexi6n de cada impuesto a fin de delimitar la competencia normativa y gestionada de las Haciendas Forales respecto de la Hacienda Estatal. Por tanto, la normativa estatal remite a las normas contenidas en el Concierto Econ6mico todo cuanto afecte a la articulaci6n del Sistema Tributario Vasco y el del Estado.

(20) Dicha modificaci6n se caracteriz6 por la adici6n de un apartado tercero relativo a la colaboraci6n de las Instituciones del Pa6s Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicaci6n del Concierto.

(21) BILBAO GARAI, J. M.: *El Concierto Econ6mico*, op. cit., p6g. 756. Considera que la autonomía en la gesti6n tributaria se articula con el principio de colaboraci6n entre el Estado y los Territorios Hist6ricos de conformidad con el Art. 5° del Concierto.

dicen dos normas en este sentido, esto es.

La primera, se facilitarán, a través de sus Centros de Proceso de Datos toda la información que precisen, para lo cual deberán establecer la intercomunicación técnica. Además, se elaborarán planes conjuntos y coordinados de informática fiscal. En segundo lugar, preparación de planes de inspección conjuntos sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como de contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sometidas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el impuesto de sociedades.

La segunda norma de colaboración hace referencia a que, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, deben comunicar al Ministerio de Economía y Hacienda, con la debida antelación a su entrada en vigor, las normas fiscales que dicten o sus proyectos respectivos. En sentido contrario, el Ministerio de Economía y Hacienda practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

Con relación a la colaboración del Estado y las Instituciones del País Vasco permite la introducción formal de las Instituciones Comunes junto con las Instituciones de los Territorios en la aplicación del principio de colaboración en materia concertada. Hasta la última redacción del art. 4º el principio de colaboración hacía referencia exclusiva al Estado y a los Territorios Históricos. Ahora, la adición del apartado tercero dispone que el Estado arbitre los mecanismos que permitan la colaboración de la *Instituciones del País Vasco* en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico.

Las Instituciones Comunes tienen una presencia importante en los órganos con-

trarios vascos, en los mecanismos de colaboración que se arbitren. Hay que tener en cuenta que no se limita a cuestiones tributarias estricto sensu, sino que se extiende a los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto.

La segunda, es que se pacta que el Estado arbitre los mecanismos de participación de la Hacienda Autónoma del País Vasco en la construcción de la Hacienda Europea, en aquellas materias propias del Concierto Económico. Este precepto pudiera servir de base jurídica suficiente para garantizar la presencia de la Hacienda Vasca en las Instituciones Europeas. El Tratado de la Unión, desde un punto de vista jurídico no deja de ser un Acuerdo de carácter internacional. Esta medida pudiera colmar las aspiraciones del País Vasco de participar en los foros de las Instituciones Comunes de la UE, siempre y cuando los mecanismos que permitan la colaboración lo permitan y no sean de imposición unilateral por parte de la Hacienda del Estado.

Del mismo modo, como consecuencia del acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, se han acordado distintos mecanismos de cooperación que permitan un mejor funcionamiento de las relaciones tributarias y financieras entre la Comunidad Autónoma de Comunidad Autónoma del País Vasco y la Administración del Estado. Entre estos mecanismos destacan los compromisos de actuación futura en las relaciones en materia tributaria entre Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado.

En este nuevo compromiso de cooperación las Instituciones Comunes, a través de los órganos competentes del Gobierno Vasco en materia de Hacienda, han penetrado en los órganos y mecanismos administrativos de armonización fiscal de las Normas Forales tributarias.

En este contexto, las Administraciones Vascas y la Administración del Estado han acordado, el establecimiento de unas bases de cooperación que permitan en lo sucesivo un mejor funcionamiento de las relaciones mutuas en materia tributaria.

Tal como dispuso el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo citado se han establecido las siguientes bases de cooperación en materia de armonización fiscal:

- Se considerarán adecuadas al principio de armonización fiscal recogido en el Concierto Económico aquellas normativas reguladas por las Instituciones que sean proporcionadas a los objetivos de política económica perseguidos en cada caso.
- En el mismo sentido, las Administraciones Tributarias respectivas se deben abstener de adoptar y proponer medidas fiscales potencialmente perjudiciales para las otras Administraciones.

2.2. Las Instituciones Comunes y Forales en la articulación orgánica tributaria del sistema concertado

La construcción del Estado de las Autonomías ha ejercido una importante influencia en el sistema concertado. Por eso, las instituciones comunes de la comunidad autónoma han tenido una importante participación en las relaciones orgánicas en relación con la armonización normativa tributaria entre el Estado y las instituciones territoriales, así como en las propias de coordinación, colaboración (22). Lo que nos interesa constatar es la decisiva intervención de la Hacienda General del País Vasco en los órganos armonizadores,

coordinadores y colaboradores que el sistema concertado establece. Por tanto, en contra de lo que en principio pudiera señalarse, la Hacienda General del País Vasco interviene en la formación de la voluntad y toma de decisiones en las relaciones normativas armonizadoras de carácter tributario entre la Hacienda del Estado y a las Haciendas Forales.

Con esta intervención, las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma penetran en el entramado concertado que tradicionalmente habían estado reservadas a las Instituciones Forales. Para verificar esta nueva realidad jurídica entresacamos del Sistema de Concierto Económico los diferentes órganos coordinadores que en materia tributaria se ha dotado dicho sistema. De ahí obtendremos una serie facultades de la Hacienda General del País Vasco en la resolución de conflictos y toma decisiones que afectan exclusivamente al Sistema Concertado. Por tanto, seguidamente analizaremos los Órganos del Sistema Concertado en los que interviene la Hacienda General del País Vasco.

Estos órganos se encuentran regulados en el Tercer Capítulo (De las Comisiones y la Junta Arbitral) de la Ley 12/20002, de 23 de mayo. Abarca tres secciones que se corresponde con la regulación de la Comisión Mixta de Concierto Económico, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y la Junta Arbitral (23).

En la anterior regulación del Concierto, encontramos órganos similares regulados en la sección 9ª de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico. Esta sección era la relativa a las normas de Gestión y Procedimiento, contenida en el capítulo I (Tributos). Allí se contemplaban tres órganos coordinadores: la Junta Arbitral, la Comisión de Coordinación y la Co-

(22) Esta función no es nueva ya que las Conferencia Forales, como se dejó constancia más atrás, cumplían esas labores de intermediación.

(23) Así, durante el ejercicio 1989 el Órgano de Relación celebró 9 sesiones de trabajo y el número de expedientes tramitados con elaboración de propuesta de cifra relativa de negocios para el trienio fue de 53. Durante el ejercicio 1990 se celebraron seis sesiones de trabajo y los expedientes tramitados fueron 50.

misión Mixta de Cupo. A estos órganos, al final de la vigencia de la Ley de 1981, se incorporó la Comisión de Evaluación de Proyectos Normativos.

No obstante, hay que recordar que con anterioridad a la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modificó parcialmente el Concierto de 1981 existía otros dos órganos de articulación.

Uno de carácter externo previsto en el artículo cuarto del Concierto. En él se regulaba la presencia de representantes de las Haciendas Forales en las Comisiones correspondientes que se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de criterios homogéneos respecto a la definición de hecho imponible y criterios de valoración de los bienes inmuebles. Esta ha sido la única Comisión en la que no hay participación de las instituciones Comunes y la representación estuvo compuesta, exclusivamente, por representantes de las Diputaciones Forales. Constituye una excepción en la composición de los órganos articuladores del sistema concertado, pues se rompe la composición paritaria entre el Estado, las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco.

El otro de carácter interno de la CAPV, denominado Órgano de Relación. De conformidad con el anterior art. 20 de l Concierto, éste órgano de Relación estaba integrado por cuatro miembros, de la siguiente manera: un representante del Gobierno Vasco y uno por cada una de las Diputaciones Forales. Su cometido era la formulación de propuestas de cifra relativa de negocios de cada sociedad teniendo en cuenta los antecedentes y dictámenes precisos para efectuar la misma. Esta pro-

puesta se daba traslado a la Administración del Estado. La cifra que se acordaba por ambas Administraciones era la que regía en el trienio para la empresa concreta.

Dicho esto vamos a abordar estos órganos articuladores del Sistema Tributario Vasco y el Sistema Tributario del Estado. También analizaremos las modificaciones operadas en virtud de la Ley 12/2002, 23 de mayo, de Concierto Económico sobre los órganos coordinadores de la anterior Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico.

2.2.1. *La Junta Arbitral*

El art. 39 de la Ley 12/1981, de Concierto Económico dispuso que la misión de la Junta arbitral era resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en algunos aspectos concretos de carácter tributarios. Estas materias en la que interviene se encontraban taxativamente limitada en el artículo 39 del Concierto Económico anterior: en relación con los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proposición correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el impuesto de Sociedades o por el IVA. También es competente para resolver los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales (24).

(24) En el Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 4 de octubre de 1990, se acordó una nueva redacción del artículo 39 de la Ley de Concierto, convertida en Ley 27/1990, de 26 de Diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. La modificación en el este artículo hace referencia a la competencia referente a los conflictos que se planteen en relación con la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto de Sociedades, desapareciendo la mención a la cifra relativa de negocios. Posteriormente, por Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 27 de mayo de 1997, convertida en Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto, se adecua la regulación a la modificación efectuada introduciéndose como asunto propio de la Junta los conflictos resultantes en relación con los puntos de conexión de los tributos concertados.

Esta misma redacción se ha mantenido en el art. 66.1 letras a y b de la Ley 12/2002, de 23 de mayo. No obstante, la nueva norma que regula el Concierto, en la letra c del citado artículo, ha incluido entre sus funciones la de resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

Algunos autores han definido este Órgano como un órgano fundamental para articular «una acción ágil, flexible y sin interferencias entre las Administraciones que formalizan el Concierto» (25). Estamos de acuerdo con esta definición, pero añadiríamos, además, que se da entrada a otras Administraciones Públicas en relación con a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

Las cuestiones que se nos plantean al abordar este órgano del Sistema Concertado la hemos clasificado en las siguientes:

En primer lugar, la novedad más importante se encuentra en que ha desaparecido de la Junta lo que hemos denominado «elementos extraños al Sistema Concertado», esto es, el Magistrado del Tribunal Supremo que se contemplaba en el art. 39 de la anterior Ley de Concierto. También nos parece digno de destacar la

participación de otras Administraciones en conflictos derivados del sistema concertado.

En segundo lugar, la parquedad del artículo que crea la Junta y la ausencia de normas posteriores que la doten de una mayor concreción, determinan su imprecisión jurídica. Así, cuestiones relativas a su carácter orgánico, la naturaleza jurídica de la Junta o los efectos jurídicos de sus decisiones quedan sin resolver.

En tercer lugar, la no constitución formal de la Junta Arbitral durante los veinte años de vigencia de la anterior Ley 12/1981 de Concierto. Nos cuestionamos la necesidad de su constitución tras los cambios operados en la misma en virtud del art. 65.1 de la Ley 12/2002.

Por último, la necesidad de dar respuesta a estas interrogantes nos ha llevado a encontrar una gran similitud entre esta Junta Arbitral y la Comisión Arbitral prevista en el artículo 39 del EAPV. Compartimos con GARCIA HERRERA y LOPEZ BASAGUREN la idea de que la Junta Arbitral se configuró «a imagen y semejanza de la Comisión Arbitral del Estatuto» (26). Esta Comisión Arbitral ha presentado algunos problemas doctrinales semejantes a los que hemos señalado para la Junta Arbitral. Además, el hecho de que no se hubiera puesto en marcha a los casi quince años de promulgarse el EAPV las hacen muy semejantes. Entendemos que alguna de las soluciones aportadas en la puesta en marcha de la Comisión Arbitral y su propia experiencia pueden ayudarnos a entender la situación de la Junta Arbitral. Después de casi quince años desde la promulgación del Estatuto de Autonomía fue aprobada la Ley 13/1994, de 30

(25) LAMBARRI GOMEZ, C. y LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L.: *El Concierto Económico*, op. cit., pág.155.

(26) GARCIA HERRERA, M. A. y LOPEZ BASAGUREN, A.: «Problemas en torno a los efectos de las decisiones de la Comisión Arbitral.» En Memoria de Pedro M^o Larumbe Biurrun. *Revista Vasca de Administración Pública*, n^o 41, enero-abril 1995. ED. Instituto Vasco de Administración Pública, pág. 150, afirma que «esta cuestión que, en todo caso, ya había sido puesta de manifiesto en relación con la Junta Arbitral prevista en el artículo 39 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, configurada a imagen y semejanza de la Comisión Arbitral del Estatuto (...)».

de junio, por la que se regula la Comisión Arbitral, no exenta de problemas como lo demuestran los dos proyectos presentados con anterioridad en 1981 y 1990.

Examinamos seguidamente esta problemática.

a) Composición de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral regulada en el art. 39 de la Ley 12/1981, del anterior Concierto Económico, estableció una composición de nueve miembros: un presidente y ocho vocales. El presidente es un Magistrado del Tribunal Supremo designado para cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Los ocho vocales serán: cuatro representantes del Estado designados por el Ministerio de Hacienda y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma Vasca designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales. En el caso de que el conflicto afectara a la Administración de otras Comunidad Autónoma, el Ministerio de Hacienda debería sustituir un representante de la Administración del Estado por otro designado por el Gobierno de la Comunidad Autónoma afectada.

Por su parte, el art. 65 de la vigente Ley 12/2002, de Concierto Económico ha establecido una nueva composición. La actual Junta Arbitral ha sido reducida drásticamente y estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco.

Dichos miembros son conceptuados como árbitros que serán nombrados para un periodo de seis años, sin que a su conclusión puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un periodo inferior a tres años. En caso de producirse una vacante, deberá ser cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado por el periodo de mandato que restaba al que sustituye.

Hay que señalar que la calidad de arbitro tiene un marcado matiz técnico. Así, el nuevo Concierto Económico establece que los integrantes de la Junta Arbitral deberán ser designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

La Comisión Mixta de Concierto Económico tiene atribuida la facultad de acordar el nombramiento de los componentes de la Junta Arbitral. De conformidad con lo dispuestos en el art. 62d) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Los problemas que ha presentado la composición de la Junta fueron evidentes antes de la nueva Ley de 2002, y de ahí que nunca se llegó a constituir formalmente. A nuestro juicio la problemática que encerraba (e incluso sigue encerrando) era (es) la siguiente:

- Cuestiones orgánicas derivadas de su composición.

La primera hace referencia a si estamos ante un órgano de carácter singular o plural y, segundo, si estamos ante un órgano permanente o ante un órgano que se constituye para cada conflicto que se presente en su ámbito de actuación. Con relación a la primera de las cuestiones, la bilateralidad histórica de las relaciones forales entre el Estado y cada una de las Diputaciones Forales permite pensar que se pudieran constituir tantas Juntas Arbitrales como Territorios Históricos. Además, no hay que olvidar que los conflictos no afectan a las Diputaciones Forales y la Administración del Estado, sino que se da entrada a los conflictos con cualquier Comunidad Autónoma. En nuestra opinión únicamente cabe interpretar que estamos ante un órgano de carácter singular, es decir, ante una única Junta Arbitral. Las razones que esgrimimos para tal afirmación son las siguientes:

En primer lugar, por que así se desprende tanto del tenor literal de apartado 1º del artículo 39 de la Ley 12/1981, de Concierto anterior, «se constituye una Junta Arbitral», como del art. 65 de la Ley 12/2002, de Concierto vigente.

En segundo lugar, por que la mayoría de los conflictos que surjan van a ser comunes para las Haciendas Forales.

En tercer lugar, por razones de índole procesal, de modo que se permita la acumulación de los procedimientos de resolución de conflictos en una única Junta.

Con relación a la segunda cuestión sobre si estamos ante un órgano permanente o ante un órgano que se constituye para cada conflicto, nos decantamos por la primera de las posibilidades. Somos conscientes, no obstante, de que la posibilidad de constituir Juntas Arbitrales cada vez que surge un conflicto estaría, quizá, más de conformidad con la práctica concertada de resolver los conflictos por vías de acuerdo (27).

No obstante, estimamos que las resoluciones de la Junta ante los conflictos que atiende han de regirse por criterios técnico-jurídicos. Decimos esto, por que tanto la derogada Ley 12/1981, al igual que el art. 65 de la Ley 12/2002 vigente establecía la presencia de expertos en la materia: un Magistrado del Tribunal Supremo designado por un plazo de cinco años (caso de la Ley de 1981) y los árbitros deben ser designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística (caso de la vigente Ley de 2002).

Ello no quiere decir que no nos encontremos con un órgano propio del sistema concertado, sino todo lo contrario. Lo que ocurre, en nuestra opinión, es que a este órgano del sistema concertado le competiría, únicamente, la resolución de conflictos derivados de la aplicación del Concierto

de carácter técnico-jurídico y, por tanto, no debería entrar en cuestiones que tuvieran un matiz negociador o político. No se trata de pactar algo, sino precisamente aplicar técnicamente las normas pactadas con relación a cuestiones técnico-jurídicas que se presentan en los supuestos tasados.

Por tanto, la Junta exige una representación de matiz técnico, a nuestro juicio. Nos satisface más la fórmula elegida para la composición y designación de los miembros de la Junta Arbitral contenida en la nueva Ley de Concierto Económico que la contenida en anterior norma. Ello viene motivado, precisamente, por la fórmula elegida para designar a sus representantes y porque la propia realidad lo corrobora. Así, otros órganos de resolución de conflictos semejantes establecen la designación entre quienes «tengan acreditada experiencia como juristas» (Ver, artículo 8º de la Ley 13/1994, de 30 de junio, reguladora de la Comisión Arbitral). Entendemos que debe prevalecer el criterio técnico sobre el político si tenemos en cuenta que el miembro que la preside y los asuntos que allí se ventilan han de ser forzosa-mente cuestiones técnica, y fundamentalmente, jurídicas. De lo contrario correríamos el riesgo de convertir la Junta Arbitral en un foro político.

- Presencia de órganos unipersonales de la Hacienda General del País Vasco en la Junta Arbitral.

Tanto en la Junta diseñada en el art. 39 de la Ley 12/1981 de Concierto Económico anterior como el art. 65.1 de la Ley 12/2002, facultan a las Instituciones Comunes la designación y nombramiento de sus componentes. Así, la anterior Ley de

(27) GARCIA HERRERA, M. A. y LOPEZ BASAGUREN, A.: «Problemas en torno a los efectos de las decisiones de la Comisión Arbitral.» O. c. Pág. 145, es aplicable a la Junta Arbitral lo que el autor refiere acerca de la Comisión Arbitral y la vía política de resolución de conflictos. Afirma que «una solución de conflictos como la que encajaría en la pretensión foralista que subyace (...) no encaja en nuestro ordenamiento jurídico, en el que los conflictos (...) exigen un una resolución de carácter *jurídico* y, además vinculante o imperativa (...). Hay que señalar que gran parte de los problemas que se han planteado en torno a la Comisión Arbitral tienen su origen en la inadecuación «política» de los conflictos que subyace a la disposición estatutaria y la consiguiente necesidad de encajarla en los parámetros propios de un sistema de resolución de conflictos de carácter jurídico».

1981, facultaba al Gobierno Vasco, para la designación de los cuatro representantes de la Comunidad Autónoma. De igual manera, la vigente Ley 12/2002, determina la Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

Por tanto, llama la atención que un órgano de las Instituciones Comunes asuma tal protagonismo y competencias para la designación de los vocales de la Junta que resolverán cuestiones que no son de su competencia, estricto sensu, como son los tributos concertados, es decir, materia foral. En este sentido, además, tanto el apartado 1º del artículo 39 de la Ley 12/1981 como el art. 66.1ª de la Ley 12/2002, establecen que la Junta Arbitral resolverá los conflictos que se planteen entre «la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma.»

La Junta Arbitral definida en el art. 39 de la Ley 12/1981 señalaba que tres de los cuatro representantes de la Comunidad Autónoma serán designados por el Gobierno Vasco a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales. Respec-

to al cuarto representante no se decía nada. Entendemos que sería un representante propuesto por el propio Gobierno Vasco (28).

Por el contrario, el art. 65 de la Ley 12/2002 no establece un cupo de árbitros a designar por cada una de las partes, tal y como hace la Ley derogada. En efecto, únicamente señala que los tres miembros serán nombrados por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco. A nuestro juicio, esta norma se acomoda satisfactoriamente a los principios pacticios del sistema concertado, de manera que debemos entender que la designación de los árbitros debe estar precedida de un acuerdo entre las partes en tal sentido. Ello, tanto por el número impar de árbitros, que impediría la idea de cupos de designación, como la imposibilidad de que sean impuestos unilateralmente por cualquiera de las partes.

Hasta la fecha, la práctica demuestra que los representantes en órganos concertados suelen ser altos cargos del Departamento de Hacienda y Administración Pública o de los respectivos Departamentos de Hacienda de las Diputaciones Forales. Este parece ser el criterio que se ha seguido con carácter general (29).

(28) Llegamos a esta conclusión por que, en otros órganos del Sistema Concertado constituidos para materia tributaria como la Comisión de Coordinadora, ante la misma redacción ha interpretado que, el cuarto vocal, es un representante del Gobierno Vasco. Sin embargo, opinamos que el tenor literal referido al procedimiento de designación de los representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco en la Junta Arbitral, permite afirmar que no sería requisito la adscripción orgánica del representante al Gobierno Vasco o a las Diputaciones, ya que la representación que ostentan en la Junta Arbitral es de la Comunidad Autónoma Vasca.

(29) Durante la vigencia de la anterior Ley 12/1981, de Concierto Económico, en el seno del Gobierno Vasco le correspondía al Consejero de Hacienda, según dispone el apartado b, del punto 2º, del artículo 3 Decreto 99/1999, de 16 de febrero, por el que se establece la estructura y funciones del Departamento de Hacienda y Administración Pública, «La coordinación de los aspectos tributarios y de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco a plantear frente a otras Administraciones Públicas, así como en cuanto a los aspectos comunes del sistema de distribución de recursos derivados del Concierto Económico, todo ello sin perjuicio de las funciones que son propias del Consejo Vasco de Finanzas Públicas.» Del tenor literal se desprende que el representante del Gobierno Vasco será, en principio, el Consejero de Hacienda y Administración pública. En este sentido, correspondería al Consejero de Hacienda y Administración Pública coordinar la representación de la Comunidad Autónoma Vasca en la Junta, por la misma función coordinadora que asigna al Gobierno Vasco la letra b) del apartado 3 del artículo 39. No obstante, el nuevo Decreto 201/2001, de 16 de octubre, por el que se establece la estructura y funciones del Departamento de Hacienda y Administración Pública, reproduce estas mismas normas.

A partir de la Ley 12/2002 entendemos que, para el caso de la Junta Arbitral, se dificultará esta práctica ya que ni el número reducido de sus miembros, ni las exigencias para su nombramiento así como la ausencia de cupos de representación, permiten la discrecionalidad en los nombramientos que consentía la anterior normativa.

b) La naturaleza jurídica de la Junta Arbitral.

La articulación de la Junta Arbitral en la Ley 12/1981 presentaba la duda de si estábamos ante un órgano jurisdiccional o ante un órgano administrativo. No obstante, y siguiendo la argumentación iniciada arriba, lo que está fuera de toda duda es el carácter jurídico de los conflictos que está llamada a resolver. Los conflictos sólo deberían surgir cuando las Haciendas actuantes tengan interpretaciones divergentes de las normas que regulan las materias tributarias antes aludidas.

La articulación de la Junta Arbitral en la Ley 12/2002 ha resuelto, a nuestro entender esta cuestión al suprimir de entre sus miembros el Presidente (Magistrado del Tribunal Supremo) que difuminaba y confundía la percepción de la verdadera naturaleza jurídica de la Junta Arbitral. Tal y como veremos seguidamente, entendemos que estamos ante un órgano administrativo del sistema concertado.

No obstante, hay argumentos doctrinales que han permitido defender ambas interpretaciones. Veamos sus conclusiones:

A) Respecto a la naturaleza jurisdiccional de la Junta Arbitral. La regulación del

anterior Concierto Económico de 1981 podía permitir defender dicha naturaleza sobre la base de la importante jurisdiccionalización de la Junta, tanto por su composición, y las cuestiones de técnica-jurídica que resuelve. A contrario sensu, se podía mantener que, si se opta por la naturaleza administrativa estaríamos ante una disposición inútil ya que su única efectividad consistiría en dilatar los procedimientos de resolución definitiva de conflictos por parte de la jurisdicción contencioso-administrativa. A esta argumentación se puede añadir la opción de la vía jurisdiccional de otros órganos similares como la Comisión Arbitral (30).

El actual Concierto Económico de 2002 ha prescindido en la regulación de la nueva Junta Arbitral, como ya se ha dicho, de los elementos que permitía defender la naturaleza jurisdiccional. Por tanto, a nuestro juicio quedaría descartada la pretendida naturaleza jurisdiccional de la actual Junta Arbitral.

B) Respecto a la naturaleza administrativa de la Junta Arbitral. La discusión durante la vigencia de la Ley 12/1981, de Concierto Económico se centro, a nuestro juicio, en los siguientes razonamientos: en primer lugar, el hecho de que la Junta sea presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo no tiene porqué conferirle un carácter jurisdiccional. Por tanto, al carecer este órgano de las características propias de los órganos jurisdiccionales sólo cabría optar por su naturaleza administrativa. En segundo lugar, la función del Presidente va a tener un carácter de ordenador del procedimiento entre las partes en conflic-

(30) BALZA AGUILERA, J.: «La naturaleza jurídica de las Comisiones Arbitrales (El artículo 39 del Estatuto de Autonomía del País Vasco),» en *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 12. ED. Instituto Vasco de Administración Pública, 1985, pág. 42, defiende para la Comisión Arbitral esta postura y señala que todo ello favorece la tendencia jurisdiccional de las Comisiones Arbitrales. Lo mismo sería trasladable al caso de la Junta Arbitral. LEGUINA VILLA, J.: «La Ley 13/1994, de 30 de junio, Reguladora de la Comisión Arbitral y el artículo 39 del Estatuto Vasco. Conferencia celebrada en Bilbao el 8 de julio de 1994. El contenido de la misma fue publicado en la *Revista Vasca de Administración Pública* nº 41, enero-abril 1995, págs. 251 a 260. En la pág. 256 podemos leer: «Entre los modelos hipotéticamente posibles que en la configuración de la Comisión Arbitral se podía optar, la Ley ha descartado por completo la opción administrativa (...) y se ha inclinado sin reservas por un modelo jurisdiccional que distingue con nitidez las funciones encomendadas respectivamente a la Comisión Arbitral y a los Tribunales contencioso-administrativos.

to. En tercer lugar, el objeto de los temas tratados en la Junta se efectúa en el ámbito administrativo; lo confirma el hecho de que las partes van a representar a los poderes de la administración central y autonómica. En cuarto lugar, es una vía previa a la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque sea la sala correspondiente del Tribunal Supremo. En último lugar, su similitud con otros órganos arbitrales, como la Comisión Arbitral, a los que la doctrina mayoritaria negó, antes de publicarse la Ley que la regula, su carácter de jurisdiccional.

En este sentido, PEREZ examina las opiniones doctrinales en torno a la naturaleza jurisdiccional o administrativa de la Comisión Arbitral. Señala que la mayoría de la doctrina mayoritaria TOMAS RAMON FERNANDEZ, GARCIA HERRERA, MARTIN MATEO y el mismo, entienden que «sólo cabe calificar a este órgano, de órgano administrativo y no jurisdiccional» (31).

En nuestra opinión, la función jurisdiccional no puede ser ejercida más que por los juzgados y tribunales, con la única excepción de las previstas en la Constitución. Por tanto, no es posible defender la tesis de la naturaleza jurisdiccional por los siguientes motivos: contraviene el principio constitucional del monopolio o exclusividad jurisdiccional, ya que la actividad jurisdiccional sólo puede ser ejercida por los juzgados y tribunales, con las excepciones que la CE establezca. Desde luego no hay tal excepción en la CE (32).

En cuanto a la naturaleza administrativa, otorgaría a la Junta Arbitral de un carácter redundante e innecesario ya que estaríamos ante una instancia más en la resolución de los conflictos antes de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa (33).

Se pueden dar otras interpretaciones que superan esta tradicional dicotomía entre la naturaleza jurisdiccional y administrativa. Nos referimos, en primer lugar, a la posible naturaleza de órgano de arbitraje. Además de la denominación de arbitral de la Junta, y de árbitros a sus miembros encontramos en su regulación algunos elementos caracterizadores de los órganos arbitrales.

Algunas de estas características son la existencia actual o futura de una controversia, la designación de unos terceros para resolverlo, la aceptación del tercero del papel de árbitro y la voluntaria sumisión de las partes a la decisión de un tercero con carácter obligatorio. Además estas características de la institución del arbitraje guardan, a nuestro juicio, cierta consonancia con los principios del sistema concertado. Así, como señalan GARCIA HERRERA y LOPEZ BASAGUREN, «la igualdad entre las partes, la sustracción de la decisión del conflicto a las jurisdicciones oficialmente establecidas, la inexistencia de un poder absoluto que monopolice de modo exclusivo y excluyente la resolución de recursos y la voluntad de resolver los conflictos a través de una aplicación equitativa y no rígida del Derecho» (34).

(31) PEREZ ARRAIZ, J.: *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*. Ed. Instituto Vasco de Administración Pública. Vitoria-Gasteiz, 1994, pág.142.

(32) Ver, artículo 117.1 y 3, el artículo 149.1. 5 de la CE y la STC 18/1994, e 20 de enero.

(33) Aunque algunos autores como GARCIA HERRERA, M. A. y LOPEZ BASAGUREN, A.: «Problemas en torno a los efectos de las decisiones de la Comisión Arbitral», *op. cit.*, pág. 147, creen que en órganos de composición paritaria y mixta, integrado por miembros designados por cada una de las administraciones entre las que se plantea el conflicto, permite eludir los riesgos de ineficacia presentes en los recursos en vía administrativa —cuya resolución corresponde a un órgano de la misma administración que ha dictado el acto impugnado—, permitiendo que la interpretación del sistema de distribución de competencias se realice de forma que no aparezca como una interpretación de parte.

(34) GARCIA HERRERA, M. A. y LOPEZ BASAGUREN, A. en «Problemas en torno a los efectos de las decisiones de la Comisión Arbitral.» *op. cit.* Pág. 147.

Traslada la construcción jurídica de los órganos arbitrales que hace URETA a la Junta Arbitral, se puede defender la tesis de que estamos ante un órgano de esta naturaleza (35). En este sentido podríamos decir:

- a) Existe un derecho público común aceptado por los las Instituciones Comunes del País Vasco los Territorios Históricos y el Estado, el Derecho foral tradicional Vasco, marco de la actualización de los derechos históricos y amparado por la disposición primera de la CE. En su seno, el Concierto Económico ocupa un lugar importante. Ese derecho, aceptado por las partes que potencialmente pueden entrar en conflicto, será el que aplique la Junta Arbitral.
- b) Existe una igualdad entre las partes en conflicto y se someten a la decisión de la Junta arbitral.
- c) Se observa una idea de sustraer, parcialmente, el conflicto de competencias a la jurisdicción ordinaria.
- d) Hay un deseo de resolver el conflicto a través de una aplicación equitativa del derecho. Si se hubiera querido una aplicación judicialista y rígida del derecho, no se hubiera creado la Junta Arbitral, pues bastaría con la competencia de la jurisdicción contenciosa-administrativa.
- e) Se dan también los caracteres técnico-jurídicos del arbitraje. Cumpliría una función de resolución de conflictos idéntica a la que cumplen jueces y tribunales, es decir, cumplen una función jurisdiccional. Sus miembros no serían jueces de carrera sino

árbitros designados por las partes. Se trataría de un mecanismo arbitral y la sentencia arbitral obligaría a las partes.

A pesar de lo sugestivo de la tesis, entendemos que encuentra un obstáculo difícil de salvar en la propia institución del arbitraje. Así, los acuerdos de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa, tal y como determina el art. 67 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico.

Otra sugerente interpretación de la naturaleza de la Junta Arbitral es la de dotarle de un carácter *sui generis*, en los términos utilizados por LEGUINA (36), esto es, en el sentido de entender que se trata de un órgano directamente ordenado al Sistema Concertado, en cuanto parte integrante de los derechos históricos actualizados (37).

Carecería de importancia la definición de su naturaleza como jurisdiccional, administrativa, arbitral o especial. La discusión sobre su naturaleza jurídica tiene interés, más que en sí misma, en relación con los efectos que se reconozcan a sus decisiones, pues es en el carácter de estos efectos donde se va a poner de manifiesto la función que el ordenamiento jurídico quiere atribuirle a la Junta Arbitral. En nuestra opinión, hay que tener presente, antes que nada, que estamos refiriéndonos a un órgano creado en el seno de un Sistema Concertado caracterizado por ser un sistema paccionado. Por tanto, las normas de relación entre el Estado y los Territorios Históricos son acuerdos entre ambas instancias.

No obstante, ello no supone una liber-

(35) URETA, J. C.: «La superación arbitral de Conflictos (Comisiones Arbitrales)» en *Primeras Jornadas de Estudio del Estatuto de Autonomía del País Vasco*, Tomo III, nº 4, Oñati 1983. ED. Instituto Vasco de Administración Pública, págs. 1419 a 1473.

(36) LEGUINA VILLA, J. en «Los Territorios Históricos vasco: poderes normativos y conflictos de competencia.» *op. cit.*, págs. 86 y ss.

(37) Hemos utilizado aquí la construcción jurídica que hace LEGUINA VILLA, J. para el caso de la Comisión Arbitral, en «Los Territorios Históricos vasco: poderes normativos y conflictos de competencia.» *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 3, 1981, págs. 86 y ss.

tad total para pactar sino que sus relaciones deben encuadrarse en el marco de sus respectivas competencias y del bloque de constitucionalidad. La creación de la Junta Arbitral es voluntad de las partes en el Sistema Concertado. Además, las partes reconocen como un órgano propio para la resolución y conocimiento de conflictos, tasados expresamente, que surjan entre el Estado, las Diputaciones Forales y las Comunidades Autónomas (38). En este sentido, nos inclinamos sobre la naturaleza propia del Sistema Concertado de la Junta Arbitral.

c) Los efectos de los acuerdos que adopta la Junta Arbitral

Tanto el apartado 5º del artículo 39 de la Ley 12/1981 de Concierto Económico como el art.67 de la Ley 12/2002 vigente establecen que los acuerdos de la Junta Arbitral serán ejecutivos (39). No obstante, serán susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

La primera cuestión que se nos presenta es lo que es susceptible de recurso. Aquí se dice que los acuerdos, pero también se emiten resoluciones. Salvo que hagan referencia a lo mismo (acuerdo=resolución conflicto), en principio, sólo serían recurribles los acuerdos. Por tanto, se excluye que los acuerdos de la Junta tengan efectos definitivos.

En segundo lugar, el objeto de la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa no se refiere al control de legalidad de las normas o de los actos que se impugnan por vulnerar la distribución competencial por parte de una Administración Pública, sino un acuerdo de un órgano propio del sistema concertado.

Con independencia de la posibilidad de recurrir los acuerdos alcanzados estimamos que, en caso de que se constituya formalmente la Junta Arbitral, sus resoluciones serán, normalmente, aceptadas por las Haciendas inmersas en el conflicto con carácter definitivo, pues el propio diseño de los órganos concertados y la práctica de las negociaciones están mostrando que la vía es el acuerdo.

d) Régimen interno de la Junta Arbitral.

El apartado 4º del artículo 39 de la Ley 12/1981 de Concierto Económico estableció que este régimen interno se debía adoptar en su primera reunión. Lógicamente no existió régimen de funcionamiento ya que, como hemos repetido, no llegó a constituirse nunca. No obstante, la norma determinaba las materias que hubiera debido regular: de carácter procesal con relación al procedimiento, legitimación y los plazos que hayan de seguirse ante la Junta. Estas normas se inspirarán en la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento Administrativo Común.

Respecto al régimen interno de la Junta Arbitral la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico dispone en su art. 62d) que corresponde a la Comisión Mixta de Concierto Económico acordar el régimen de los componentes de la Junta Arbitral, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos.

Por otro lado, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico, dispone determina algunas cuestiones de índole procesal en sus arts. 66.2 y 67.1.

(38) Aunque se introduce como partes en el conflicto a las Comunidades Autónomas ello no quiere decir que sean parte en el sistema concertado, ya que su representación se hace como miembro de la representación del Estado.

(39) No obstante, se desprende una falta de concreción en la terminología utilizada a lo largo de todo el artículo 39. En su apartado 1º se dice, por un lado, que la Junta Arbitral «resolverá conflictos» y, posteriormente afirma que «entenderá de los conflictos», para finalizar en el apartado 5º diciendo que la Junta Arbitral emite «acuerdos.» Salvo que se quiera dotar de significado específico a cada una de ellas no entendemos el alcance de esta diferenciación en las funciones del órgano.

El primero hace referencia a los conflictos de competencias. En estos casos las Administraciones afectadas deben notificar a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y la abstención de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se ha de dar audiencia a los interesados. Esta referencia a «que reglamentariamente se establezca» puede inducir a error. No sabemos si se refiere a una remisión expresa a un reglamento en puridad jurídica o, si se refiere a un mero procedimiento interno sin connotación legal especial. Entendemos que debemos estar ante un remisión reglamentaria en sentido estricto. Y por un motivo de seguridad jurídica evidente: las partes en los conflictos deberán conocer los aspectos procesales que intervienen para cada una de sus distintas pretensiones.

El segundo, hace referencia a los acuerdos adoptados por la Junta Arbitral. La Junta Arbitral debe resolver conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.

La expresa referencia a la resolución en derecho, bajo los principios habituales que deben presidir la actuación de la Administración no hacen reafirmar en el carácter eminentemente técnico-jurídico de la Junta, así como la necesidad de reglamentar y publicar los aspectos procesales de los conflictos que deba conocer.

e) Otras características de la Junta Arbitral.

En primer lugar, se da entrada a una tímida articulación horizontal entre la Hacienda Autónoma Vasca y las Haciendas Autónomas con las que eventualmente pueda entrar en conflicto, por los motivos tasados en el Concierto. No obstante, la Comunidad Autónoma afectada formará parte de la representación del Ministerio de Hacienda y no tendrá, por tanto,

una relación directa con los representantes de la Comunidad Autónoma Vasca.

En segundo lugar, observamos similitudes con la Junta Arbitral establecida en los artículos 23 y 24 de la LOFCA para el régimen común. El artículo 23 de la LOFCA ha creado un nuevo órgano coordinador, la Junta Arbitral. Su objeto es resolver los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos de todas las Haciendas Autónomas. Los sujetos intervinientes son las Administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate, así como aquellos que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación respectivos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

La composición de la Junta Arbitral se encuentra en el nuevo artículo 24 de la LOFCA, y es la siguiente: la presidencia la ostentará un jurista de reconocido prestigio, designado para un período de 5 años, por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas. Ya hemos señalado que la composición del CPFF tiene una mayor componente autónoma que estatal, por ello, la propuesta que presente el CPFF al Ministro de Economía y Hacienda para la designación del presidente de la Junta Arbitral tendrá, lógicamente, un fuerte matiz autonómico. Esto es punto del desarrollo del carácter federal iniciado en el órgano del CPFF, y ahora, corroborado por este procedimiento de designación de la presidencia. De lo contrario, si la presidencia fuera impuesta por el Estado Central, pudiera perder la imparcialidad que este tipo de órganos requiere al depender del órgano político estatal que lo nombró. Los ocho vocales de la Junta dependen de los sujetos intervinientes en la controversia o conflicto, así:

- a) Controversia entre el Estado y una o más Comunidades Autónomas. Cuatro representantes del Estado designados por el Ministro de Economía y Hacienda, uno de los cuales actuará como secretario; y cuatro

representantes de cada comunidad autónoma en conflicto, designado por el correspondiente Gobierno Autónomo.

- b) Controversia entre Comunidades Autónomas. Cuatro representantes del Estado y cuatro representantes de cada Comunidad Autónoma en conflicto, designados por su correspondiente Gobierno, y actuando como Secretario un representante del Estado. Los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos serán resueltos por la Junta Arbitral con audiencia de los interesados, por los siguientes órganos en función de los sujetos en conflicto:

Controversia entre las Administraciones del Estado y de una o varias Comunidades Autónomas, o de éstas entre sí.

Controversia en la que intervienen la Administración de otros territorios distintos de los referidos en la letra anterior, uno de los representantes del Estado será sustituida por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma. Las resoluciones de la Junta Arbitral tienen carácter ejecutivo y serán impugnables en vía contenciosa-administrativa.

Es en nuestra opinión una copia equivalente a la Junta Arbitral del Sistema Concertado. Salvando el objeto para el

cual se crearon ambas Juntas y, al margen de la similitud terminológica, encontramos otras como: la bilateralidad en las partes representadas, la composición, el mismo número de representante por cada parte (cuatro), el mismo período para el que se producen los nombramientos del presidente (cinco años), e incluso el perfil jurídico de la Presidencia de la Junta. Se confirma el carácter técnico de la Junta ya que el apartado 5º del artículo 23 establece expresamente que esta Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios. El carácter ejecutivo de las Resoluciones de esta Junta Arbitral queda patentes en el apartado 6º del artículo 23, así como la posibilidad de su impugnación en vía contencioso-administrativa.

En tercer lugar, se afianza la idea de una tendencia a la aproximación del sistema LOFCA a la situación de las Comunidades Forales. Una de las manifestaciones está, precisamente, en la necesidad de creación de una serie de órganos de articulación vertical y horizontal a semejanza de los órganos dispuestos en el Sistema Concertado (40).

En último lugar, las opiniones y dudas que hemos vertido en este punto podrán ser resueltas en la práctica en un futuro cercano. En efecto, si bien durante la vigencia del Concierto de 1981 no se constituyó formalmente la Junta Arbitral, los nuevos cambios operados en la misma en virtud de la Ley 12/2002 permiten ser optimista al respecto (41).

(40) QUINTANA FERRER, E.: *Reforma de la Hacienda Autónoma y Libro Blanco sobre la financiación de la Comunidades Autónomas*. ED. Tirant lo Blanch. Colección financiero. Valencia 1996, Pág. 79. Afirma que con el «fin de alcanzar un nuevo régimen de financiación autonómica que, suponiendo un compromiso entre autonomía (...) y solidaridad (...), proporcione una mayor estabilidad al sistema y aproxime las CCAA del modelo LOFCA a la situación de la Comunidades forales (País Vasco y Navarra), debiéndose reforzar para ello el papel del CPPF y planteándose incluso la reforma de la LOFCA».

(41) No obstante, esta inactividad de la Junta durante la vigencia del anterior Concierto Económico choca con algunos acuerdos alcanzados en la Comisión Mixta de Cupo. Así, el de 4 de octubre de 1990, se acordó una nueva redacción del artículo 39 de la Ley de Concierto, convertida en Ley 27/1990, de 26 de Diciembre, por la que se incluye, dentro de las competencias de la Junta Arbitral, los conflictos que se planteen en relación con la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto de Sociedades, desaprendiendo la mención a la cifra relativa de negocios. Recientemente, por acuerdo de la Comisión Mixta de

En nuestra opinión, la razón última para la no constitución de la Junta Arbitral durante la vigencia del Concierto Económico de 1981 se encuentra en que, en un sistema basado en el pacto o acuerdo entre el País Vasco y el Estado, esto es de naturaleza eminentemente política, es difícil encajar un órgano constituido con elementos ajenos estas reglas. Esta dificultad se manifiesta, fundamentalmente, por la presencia del Magistrado del Tribunal Supremo cuya actuación técnica obstaculizaría cualquier pretensión de naturaleza política. Además, hay que tener en cuenta que, de hecho, a pesar de que el Sistema Concertado contemplaba órganos para resolver las discrepancias entre la Administración del Estado y el País Vasco (Comisión Coordinadora, Comisión Mixta, además de la Junta Arbitral), no obstante se recurrieron las normas forales. Esto hace que de hecho muchas de las discrepancias se resolvieran directamente ante la Jurisdicción contencioso-administrativa, restando operatividad práctica a la constitución de la Junta non nata (42).

Por eso entendemos que esta situación no se repetirá y la Junta Arbitral creada al amparo del nuevo Concierto Económico de 2002 cuenta con los elementos jurídicos y respaldo políticos suficientes para pasar a ser un verdadero órgano resolutorio de conflictos del Sistema Concertado. Debería coadyuvar a la eliminación o cuanto menos disminución de la judicialización de los conflictos derivados del Sistema Concertado.

2.2.2. *La Comisión Coordinadora y Evaluación Normativa*

Los antecedentes de esta Comisión se encuentran, por un lado, en la Comisión Coordinadora que crea el art. 40 de la Ley 12/1981, de 12 de mayo, de Concierto Económico y, por otro, en la Comisión de Proyectos Normativos que se crea en virtud del acuerdo de 18 de enero de 2000 en la Comisión Mixta de Cupo.

La sección 2ª del capítulo III (arts. 63 y 64) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del nuevo Concierto Económico, ha refundido en una única Comisión las funciones que han desempeñado las dos Comisiones citadas.

En efecto, la norma reguladora del anterior Concierto Económico de 1981 dispuso, en su artículo 40, la creación de la *Comisión Coordinadora* para dar cohesión al Sistema Tributario concertado y común. Algunos autores han definido a esta Comisión como «órgano fundamental para articular «las actuaciones entre las haciendas que intervienen en el Sistema Concertado (43). Es un órgano del Sistema Concertado que funcionó con regularidad y tuvo una importante funcionalidad para la adecuada marcha de la articulación de los sistemas tributarios. Se ha dicho que, esta funcionalidad estribaba en que se constituyó en un canal adecuado para adelantarse a los posibles conflictos entre los sistemas tributarios estatal y vasco, así como buscar soluciones para evitar enfrentamientos (44).

Cupo de 27 de mayo de 1997 se acordó una nueva redacción del Art. 39 del Concierto, convertida en Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se incluyen entre los conflictos a resolver por la Junta en relaciona los puntos de conexión de los tributos concertados y otras de adaptación terminológica como la referida a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento Administrativo Común.

(42) BILBAO GARAI, J. M.: «La aplicación y efectos de la capacidad normativa del sistema del Concierto en la Comunidad Autónoma Vasca», en *Actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País*. Madrid, 1997, pág. 96.

(43) LAMBARRI GOMEZ, C. y LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L.: *El Concierto Económico*, op. cit., pág. 155.

(44) ORGANO DE COORDINACION TRIBUTARIA: *Informe anual integrado de la Hacienda Vasca. 1995*. ED. Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. Junio, 1996, Pág. 36. El informe hace especial hincapié en este órgano y señala en su Pág. 35 que, «la dinámica propia de los sistemas tributarios empuja a una decidida actuación en el campo de la colaboración. la materialización de este principio implica la definición de un marco global con garantía, en su caso, de la participación en el proceso de la Administración Tributaria de Navarra.

Por su parte, la *Comisión de Evaluación Normativa* nació con el fin de encauzar, los litigios existentes entre ambas partes en materia fiscal y tributaria. Con ello se pretendió utilizar vías de solución distintas de las judiciales, así como evitar de manera efectiva los conflictos futuros entre Instituciones mediante el establecimiento de unas bases de cooperación.

Como consecuencia de dicho compromiso político, las Administraciones Vascas y la del Estado acordaron, en el seno de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, el establecimiento de distintos mecanismos de cooperación que permitieran un mejor funcionamiento de las relaciones tributarias y financieras entre la Comunidad Autónoma de Comunidad Autónoma del País Vasco y la Administración del Estado, mecanismos entre los que destaca la constitución de una Comisión de Evaluación Normativa.

Esta nueva Comisión tiene su génesis en el acuerdo alcanzado sobre el particular en la reunión de la Comisión Mixta de Cupo celebrada 14 de julio de 1999. Este acuerdo estableció la posibilidad de efectuar observaciones mutuas en relación con las propuestas normativas en materia tributaria. La Comisión de Evaluación Normativa vino a instrumentar la posibilidad de efectuar dichas observaciones mediante la convocatoria de la misma por cualquiera de las Instituciones y Administraciones representadas en la Comisión.

El acuerdo de creación de la Comisión de Evaluación Normativa no estableció su composición. No obstante, fueron aplicadas las normas generales de la bilateralidad y paridad que caracterizan a todos los

órganos del sistema concertado. En este sentido, la representación del País Vasco estaba integrada por los representantes de cada uno de los Territorios Históricos y los representantes de las Instituciones Comunes.

El acuerdo estableció un procedimiento mínimo de actuación de la Comisión. En este sentido establece que la Comisión se reunirá en el plazo máximo de 10 días desde la solicitud de convocatoria por cualquiera de las partes.

Finalmente el acuerdo describe sucintamente las funciones de la Comisión consistirán en:

- Analizar la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico.
- Intentar, con anterioridad a la promulgación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes con relación al contenido de la normativa tributaria.
- En definitiva, evitar, en todo caso, el recurso a los Tribunales de Justicia.

La Comisión de Evaluación se constituyó el 9 de julio de 2001 con más de 16 meses de retraso sobre el calendario previsto (45) y bajo la existencia de importantes asuntos pendientes (tales como los recursos planteados por el Estado contra diez normas fiscales, así como cuatro normas fiscales que se encontraban en Estado de preaviso) (46).

(45) La reunión constitutiva y primera reunión se celebraron el 9 de julio de 2001 con la asistencia por parte de las Instituciones Vascas del Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales. En representación de Gobierno Vasco, el Viceconsejero de Hacienda (Sr. Juan Miguel Bilbao); En representación de las Diputaciones Forales, los tres Diputados Generales de Araba, Gipuzkoa y Bizkaia (Sres. Sodupe, Bergara y Rabanera). Por parte del Estado el Secretario de Estado de Hacienda (Sr. Enrique Gimenez-Reyna).

(46) Recordemos que la presentación en enero de 2001 por parte del Estado de un recurso en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra tres puntos de la normativa fiscal vasca, sin que se hubiera convocado la Comisión de Evaluación, llevó al Gobierno Vasco y alas Diputaciones Forales a causar al Gobierno Central de incumplir la denominada paz fiscal.

Examinemos la participación de la Hacienda General en este Órgano coordinador en materia tributaria.

a) *La composición*

La Comisión coordinadora y Evaluación Normativa está compuesta por ocho miembros, de los cuales cuatro son representantes de la Administración del Estado y otros cuatro de la Comunidad Autónoma Vasca designadas por las Instituciones Comunes, tal como señala el art. 63 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico (47). En cuanto a la representación de Estado no ha quedado determinado en la norma qué órgano es el competente para designar a sus representantes. La práctica ha impuesto que los representantes sean órganos unipersonales del Ministerio de Economía y Hacienda. Esto unido a la similitud de este órgano con otros, como la Junta Arbitral, donde es el Ministro de Economía y Hacienda el que designa a los representantes del Estado, así como la propia materia que se trata, hacen que en la práctica sea este el que los designe. En cuanto a la representación del País Vasco, el Gobierno Vasco el que designa a los representantes de la Comunidad Autónoma Vasca. Con ello obtenemos un nuevo elemento definidor de la incidencia que las instituciones comunes del País Vasco tienen en el sistema concertado.

La antigua Comisión de Coordinación se debía reunir, en todo caso, dos veces al año, durante los meses de enero y julio y, además, cuando lo solicite alguna de las Administraciones representadas. En la práctica, la Comisión se reunía trimestralmente. Se simplificó la representación práctica en la Comisión Coordinadora ya que no comparecían el total de los representantes. Normalmente se reunían cuatro miembros, dos por parte de la Admi-

nistración Estatal y, otros dos por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Uno de ellos representa al Gobierno Vasco, y el otro a las tres Diputaciones Forales. «Respecto de este último miembro suele producirse una rotación entre representantes de los tres Territorios Históricos. Asimismo, cabe reseñar, como dato de interés que, en ocasiones, asiste el representante de la Comunidad Foral de Navarra, en calidad de oyente» (48).

La nueva Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico no ha dispuesto un régimen de reuniones. Por el contrario, sí ha dispuesto plazos máximo para la convocatoria de reuniones en los distintos supuestos contemplados en el art. 64a) de la Ley 12/2002, referidos al momento de «evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación».

A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado uno del artículo 4 del Concierto Económico, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las Instituciones y Administraciones representadas puede solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Establece la norma la Comisión ha de reunirse en el plazo máximo de 15 días desde la solicitud de convocatoria. Su finalidad es analizar la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentar, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes

(47) El apartado 1º del artículo 40 del Ley 12/1981, de Concierto Económico estableció la misma composición.

(48) CEBRIAN APAOLAZA, L.: «Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: análisis tributario.» *op. cit.*, pág. 170.

ORGANO DE COORDINACION TRIBUTARIA.: *Informe anual integrado de la Hacienda Vasca. 1995. op. cit.*, pág. 35.

en relación al contenido de la normativa tributaria.

También en el caso de la necesidad de resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico se establece un plazo par que la Comisión se reúna. La norma establece que estas consultas se debe trasladar para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral.

Las cuestiones analizadas anteriormente, para el caso de la Junta Arbitral, con relación a: carácter orgánico singular, la representación de carácter técnico y la participación de los órganos unipersonales de la Hacienda General del País Vasco son de total aplicación a la Comisión Coordinadora y Evaluación Normativa. No vamos a insistir en ello y nos remitimos a las páginas anteriores. Ponemos un especial énfasis en que un órgano de las Instituciones Comunes asuma la competencia para la designación de los vocales de la Comisión que resolverán cuestiones que no son de su competencia como son los tributos concertados, es decir, en materia de com-

petencia estrictamente foral. En la práctica, como se ha dicho, este representante es un órgano unipersonal de la Hacienda General del País Vasco, adscrito al Departamento de Hacienda y Administración Pública (49)

b) *Las competencias*

Las funciones de la Comisión Coordinadora y Evaluación Normativa se encuentran reguladas en el art. 64 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico. El listado de las competencias atribuidas a la comisión está constituida, fundamentalmente, por las funciones que desempeñaba la anterior Comisión de Coordinación y la Comisión de Evaluación Normativa.

Las competencias de la Comisión de Coordinación que se relacionaban el apartado 3º del artículo 40 de la derogada Ley 12/1981, se agrupaban en dos fundamentalmente (50):

Unas, de carácter informativo y estudio. Así, los relativos a la realización de estudios para la adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico en el marco fiscal estatal y emitir informes a solicitud del Ministerio de Hacienda, el Departamento de Hacienda del Gobierno Vasco, las respectivas Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.

Otras, de carácter propiamente coordinador como facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y

(49) Esta presencia de la Hacienda General del País Vasco se hace patente en las disposiciones relativas a la estructura y competencias del Gobierno Vasco: Decreto 173/1995, de 28 de febrero, el Decreto 99/1999, de 16 de febrero y el Decreto 201/2001, de 16 de octubre, por el que se establece la estructura y funciones del Departamento de Hacienda y Administración Pública. Así, el apartado b, del punto 2º, del artículo 3, al relacionar las atribuciones del Consejero de Hacienda y Administración Pública, dispone que le corresponde: «La coordinación de los aspectos tributarios y de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco a plantear frente a otras Administraciones Públicas, así como en cuanto a los aspectos comunes del sistema de distribución de recursos derivados del Concierto Económico, todo ello sin perjuicio de las funciones que son propias del Consejo Vasco de Finanzas Públicas.» Del tenor literal se desprende que el representante del Gobierno Vasco será, en principio, el Consejero de Hacienda y Administración pública.

(50) BILBAO GARAI, J. M.: *El Concierto Económico* en el Diploma y Master en Hacienda y Finanzas Públicas de la UPV-EHU. Curso 1994-95. ED. Órgano de coordinación Tributaria de Euskadi. Tomo II, págs. 800-801.

examinar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales y examinar los problemas de valoración a efectos tributarios.

De igual manera, hemos señalado que la Comisión de Evaluación Normativa, creada por Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo en el año 2001, tenía entre sus funciones el analizar la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentar, con anterioridad a la promulgación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes con relación al contenido de la normativa tributaria.

Pues bien, las funciones de la Comisión Coordinadora y Evaluación Normativa se encuentran reguladas en el art. 64 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico. Estas funciones son el resultado de agregar en un solo listado las señaladas para las anteriores Comisiones de Coordinación y Evaluación Normativa. Así, la actual norma dispone que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tenga atribuidas las siguientes funciones:

- a) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.
- c) Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal.
- d) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información.

- e) Analizar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las respectivas Diputaciones Forales, así como los problemas de valoración a efectos tributarios.
- f) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, los distintos Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.
- g) Cualquier otra relacionada con la aplicación y ejecución de este Concierto Económico en particular.

c) Características

En primer lugar, es un órgano del sistema concertado, de carácter bilateral y composición paritaria entre representantes de la Administración Central y la Comunidad Autónoma Vasca.

En segundo lugar, es el foro donde se fijan los criterios homogéneos de los sistemas de información que deben llevarse con la uniformidad que requieren ambas administraciones, ya que estos se han convertido en el soporte fundamental de la actividad tributaria y orientados a dar cumplimiento a un principio constitucional como es la consolidación del sector público. También examina supuestos o cuestiones en materia de inspección que surjan entre las Administración del Estado y las Diputaciones Forales. Es un órgano informante y de apoyo técnico, sobre las materias que le encomienda el Concierto, tanto a las administraciones representadas en la Comisión. Por un lado, el Ministerio de Hacienda, el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales y, por otro, a un órgano propio del sistema concertado como es la Junta Arbitral (51).

(51) Como podemos comprobar, en el caso de la administración foral, no se refiere a los Departamentos de Hacienda y Finanzas, sino de modo genérico a «Diputaciones Forales.» Siguiendo la

En tercer lugar, se constituye en órgano informante de otro órgano del sistema concertado como es la Junta Arbitral. El Concierto no dota de medios materiales ni humanos técnicos para hacer frente a los informes que puedan ser solicitados. Tampoco es posible pensar que sean los miembros de la Comisión los que elaboren dichos informes. En realidad, la elaboración de los informes se efectúa por las distintas unidades administrativas relacionadas con el Ministerio de Hacienda o los Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales.

Un dato significativo en este sentido es que la Memoria explicativa por secciones de los Presupuestos por programas de la Administración General que se acompaña a las Leyes de Presupuestos Generales de la CAPV suele contener, dentro de los objetivos particulares del área de Hacienda y Finanzas, la previsión de prestar el apoyo necesario a la Comisión Coordinadora.

El Acuerdo quinto, punto 2º, relativo al «nuevo esquema de participación de las CCAA en la AEAT», del pleno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 1/1996, de 23 de setiembre, por el que se aprueba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001, publicado por Resolución de 26 de marzo de 1997, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas sustituyó la Comisión Mixta de Gestión del IRPF, por una Comisión de Coordinación de la Gestión Tributaria. Esta Comisión fue recogida en el Título III de la Ley 14/1996 de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y Medidas fiscales Complementarias.

Las funciones que se le asignan a esta Comisión Mixta Coordinadora de las Co-

munidades Autónomas de régimen común son similares a las encargadas por el régimen concertado a la Comisión de Coordinación, salvando las diferencias existentes entre ambos regímenes. Así, la enumeración de las funciones más importantes tienen una redacción exactamente igual para el ámbito de cada una de las Comisiones como son: El apartado a) «Realizar los estudios que resulten procedentes para la adecuada articulación estructural y funcional del régimen económico autonómico en el marco fiscal estatal (...)», o, el g) «Emitir informes que sean solicitados» por los órganos que la componen. Otras funciones se adecuan al nivel competencial de cada administración interviniente, manteniendo cierto paralelismo como por ejemplo: el apartado f) «(...) coordinar los criterios de valoración a efectos tributarios» o, e) «la coordinación gestora e intercambio de información entre las Comunidades Autónomas y entre éstas y la Hacienda del Estado (...). El resto de funciones que se le asignan hacen referencia a cuestiones propias coordinadoras derivadas del régimen de cesión a las CCAA. Los apartados b) Analizar e informar los anteproyectos de leyes que modifiquen la regulación del IRPF y demás tributos cedidos; c) Diseñar la política general de gestión del IRPF y establecer directrices para su aplicación; g) Evaluar los resultados d la gestión de los tributos cedidos y de la actuación de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria; y) Realizar los estudios, análisis, informes o cualquier otro tipo de actuación que se estime precisa en materia de regulación o aplicación de los tributos cedidos a las CCAA.

En este sentido, confirmamos la tendencia apreciada por la doctrina de crear órganos articuladores, a imagen y semejanza de los del sistema concertado, en las

lógica impuesta por el legislador parece que hubiera sido más acorde con ella que fueran los Departamentos de Hacienda y Finanzas de las Diputaciones las competentes para solicitar tales informes. No obstante, los informes que se deban solicitar deberán tener un fundamento técnico que compete a los Departamentos de hacienda y Finanzas de las Diputaciones Forales. Va a informar a los órganos de carácter técnico de las administraciones que se encuentran representadas: Ministerio de Hacienda y Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco.

relaciones articuladoras de las Haciendas de régimen común y la Hacienda del Estado (52).

C. Normas coordinadoras de gestión y procedimiento

La Sección 16.^a, del Capítulo I (arts. 43-45) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico hace referencia a las Normas de gestión y procedimiento. En concreto establece una serie de normas generales de colaboración entre la Hacienda del Estado y las Haciendas Forales que se traducen en: criterios para fijar conceptos Residencia habitual y domicilio fiscal, delito fiscal e obligaciones de aportar información.

C1) Residencia habitual y domicilio fiscal

El artículo 43.1 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

En primer lugar, cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas es la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computa las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

En segundo lugar, cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

En tercer lugar, cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 43.2 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se consideran residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

El artículo 43.3 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que cuando se presuma que una persona física es resi-

(52) Entendemos que es una consecuencia directa del proceso de descentralización en los recursos de las Haciendas Autónomas en marcha donde la participación y coordinación tienen un papel fundamental que desempeñar. El nuevo modelo de financiación autonómica, basado en mecanismos de cesión de impuestos y con la consiguiente asunción de riesgos por parte de las Haciendas Autónomas hacen que florezcan mecanismos participativos que toman como modelo a los correspondientes del Sistema Concertado cuya experiencia y eficacia han sido sobradamente demostrada. MONASTERIO, C.; PEREZ, F.; SEVILLA, J.V.; SOLE, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas (Primera Parte)*. Op. cit., pág. 201.

dente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considera que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

El artículo 43.4 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que a los efectos del Concierto Económico se entienden domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

El artículo 43.5 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, están obligados a comunicar a ambas Administra-

ciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entiende producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

El artículo 43.6 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral.

El artículo 43.7 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deben presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producen efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presume, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización;

- b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio;
- c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

El artículo 43.8 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

El artículo 43.9 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que el cambio de domicilio del contribuyente se puede promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis de este artículo.

produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos.

El artículo 45 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las Entidades financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponda.

Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente Concierto Económico a las Diputaciones Forales deban efectuarse fuera de su territorio, serán practicadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dichas Diputaciones Forales. En este sentido, cuando la Inspección Tributaria del Estado o de las Diputaciones Forales conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicará a ésta en la forma que reglamentariamente se determine.

C3) Obligaciones de información

El art. 46.1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico señala que los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deben presentarse con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que, de acuerdo con la normativa correspondiente, vengan obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de reten-

C2) Delito fiscal

El artículo 44 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico dispone que en los supuestos en los que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, regulados en el Código Penal, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se

ciones e ingresos a cuenta, deben presentar los mismos con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deben presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno. Primera. a) del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción.

El art. 46.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico señala que las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deben presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.
- b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

El art. 46.3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico señala que las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el pre-

sente Concierto Económico, alguna de las siguientes declaraciones:

- Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.
- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.
- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

C4) Fusiones y escisiones de empresas

El art. 47 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico señala que en las operaciones de fusiones y escisiones de empresas en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación contenidos en el artículo 14 (normas sobre el Impuesto de Sociedades) del Concierto Económico, las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones.

3. LA COORDINACIÓN DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se articulan mediante el cupo a pagar al Estado, según dispone el artículo 41.2.d del EAPV. Recordemos que la aportación del País Vasco al Estado consiste en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de los Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca. Por otro lado, se ha puesto de manifiesto la ausencia de normas concretas de armonización y colaboración en el ámbito económico del Concierto.

A falta de normas concretas, durante el periodo de vigencia del anterior Concierto Económico, la Comisión Mixta de Cupo

fue resolviendo, de hecho, cuestiones de naturaleza económico-financiera y tributaria, al margen de las funciones que en sentido estricto le encomendaba el artículo 48 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo de Concierto Económico. El resultado práctico se plasmó en la producción de acuerdos con el fin de articular reglas y pactos para cuestiones de toda índole del sistema Concertado. Estas reglas no se incorporaron formalmente al Concierto, pero supusieron unas normas de comportamiento aceptadas por las partes para el ejercicio de la potestad económico-financiera de las Haciendas Forales y la Hacienda del Estado.

Lo que nos interesa, en nuestro afán de analizar la vis expansiva de las instituciones comunes, es determinar si la Hacienda General del País Vasco participa en esta relación financiera con el Estado. Más en concreto, determinar la función articuladora de la posición vasca en el foro de la Comisión Mixta de Cupo. Este órgano del sistema concertado es, a nuestro juicio, el que más está incidiendo en las relaciones, no sólo financieras, sino de la actividad económico-financiera general y de carácter tributario entre el Estado y el País Vasco. Su análisis es obligado para nuestro trabajo.

3.1. La Comisión Mixta del Concierto Económico

La Comisión Mixta del Concierto Económico es el único órgano concertado previsto en EAPV. El artículo 41.2 e) del EAPV dispone que:

«Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una *Comisión Mixta* integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.»

El Sistema Concertado (tanto la Ley 12/1983, de 13 de mayo, como la Ley 12/2002, de 23 de mayo de Concierto Económico) disponen que se pacta conferir a la Comisión Mixta una misión primordial en las relaciones financieras externas del País Vasco y el Estado: la determinación de la aportación (Cupo global) de cada uno de los Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca.

Durante la vigencia del primer Concierto Económico de 1981 la Comisión Mixta estatutaria se denominó Comisión Mixta de Cupo. El inicio de los trabajos de la Comisión Mixta de Cupo no estuvo exento de graves problemas. La Disposición Transitoria quinta de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico, previó que la Comisión Mixta de Cupo elevara el primer proyecto de Ley de Cupo antes del día 1 de julio de 1981. Esto no ocurrió. La propia Disposición Transitoria quinta, en previsión de estos posibles conflictos, dispuso una serie de directrices para el cálculo del cupo con carácter provisional cuya vigencia se mantendría hasta su aprobación definitiva. La Comisión Mixta de Cupo no consigue llegar a acuerdos y la provisionalidad se torna característica del cupo hasta el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 4 de diciembre de 1987. En efecto, durante el quinquenio 1982-86 no se aprobó la Ley de Cupo, por lo que se fijaron para estos años cupos provisionales en aplicación de la disposición Transitoria quinta. Finalizado este quinquenio sin acuerdo se inicia el segundo (1987-1991) sin que se produzcan acuerdos en el seno de la Comisión Mixta de Cupo.

El segundo quinquenio (1987-1991) se inicia, también, sin acuerdo en el seno de la Comisión Mixta de Cupo. Como han señalado algunos de los protagonistas de las reuniones de la Comisión «las relaciones financieras con el Estado, instaladas de hecho en la provisionalidad, comenzaron a instalarse también en la discrepancia.»

El Consejero de Hacienda del Gobierno Vasco el Sr. José Luis Larrea Jiménez de Vicuña, protagonista de excepción en las reuniones de la Comisión Mixta de Cupo

hace estas precisiones en la obra citada «El Cupo,» y afirma que:

«La fijación de los Cupos provisionales para los años 1982 a 1986, sobre la base de la Disposición Transitoria quinta, se había caracterizado por el acuerdo entre las dos partes, salvo el correspondiente a 1983 que ya puso de manifiesto una diferencia de criterio entre el País Vasco y el Estado. Dentro de un clima general de discrepancia que, no obstante, no impedía cuando menos la fijación de los Cupos provisionales de cada ejercicio, la situación se agudiza cuando se llega a la fijación de los Cupos provisionales para 1987 y 1988. Las posiciones de ambas partes con respecto a la cifra del Cupo provisional eran muy distantes.» (53).

Los problemas que se planteaban se centraban, sobre todo, en la valoración de las cargas asumidas y el valor del índice de imputación. Estos problemas fueron resueltos en el Acuerdo de 4 de diciembre de 1987. El acuerdo dispuso que la valoración de las cargas asumidas se realizara computando todos los capítulos de gasto, tesis ésta defendida por la representación del País Vasco. La cuestión relativa a la valoración de índice de imputación se resolvió mediante el mecanismo del automatismo fijado en la Ley 44/1988, de 28 de diciembre, es decir, evita tener que valorar las cargas para cada uno de los años, con carácter provisional y definitivo. Esta medida evitaría una fuente de conflictos permanente en el seno de la Comisión Mixta de Cupo. La Comisión Mixta de Cupo alcanza su primer acuerdo de carácter definitivo el 4 de diciembre de 1987. Ello supuso, en la práctica, el inicio de unas relaciones financieras más estables entre el Estado y el País Vasco, superando los conflictos anteriores.

El art. 63 de la nueva Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico, ha denominado a esta Comisión Mixta estatutaria, Comisión Mixta del Concierto Económico. Seguidamente analizaremos este órgano coordinador del Sistema Concertado.

a) *Composición*

Para la articulación financiera entre el Estado y el País Vasco, la Comisión Mixta del Concierto Económico, de conformidad con el artículo 61 del vigente Concierto Económico (art. 49 del Concierto de 1981 derogado), estará configurada por doce representantes: tres serán representantes del Gobierno Vasco, tres por cada una de las Diputaciones Forales y seis por representantes de la Administración del Estado.

Ambos artículos únicamente establecen que «la Comisión Mixta del Concierto Económico (Comisión Mixta de Cupo en la denominación de la Ley 12/1981) estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado».

Las características de la composición de este órgano del Sistema Concertado son las mismas que se predicen para las señaladas para la Junta Arbitral y la Comisión Coordinadora y Evaluación Normativa. Al contrario que ocurre con los otros órganos concertados, se silencia qué órgano es el competente para designar a los representantes del Estado y del País Vasco. Es una reproducción literal del contenido del artículo 41.2d) del EAPV. No aporta nada nuevo a la composición de la Comisión, a pesar de que hubiera sido el lugar idóneo para ello.

Los representantes del Gobierno Vasco y Diputación actúan como una parte de la relación bilateral que caracteriza a la Comisión Mixta. Esto quiere decir, que los representantes de las instituciones comunes tienen un peso importante en las decisiones que afectan al Concierto Económico. La bilateralidad entre el Estado y las Instituciones Forales hay que matizarla, ya que vemos que los órganos representativos de la Hacienda General del País Vasco van a tomar parte en las decisiones re-

(53) Pág. 129.

lativas al Concierto Económico. La representación vasca está constituida en su mitad por órganos unipersonales de la Hacienda General del País Vasco. A mayor abundamiento, cada representación tiene un presidente y un secretario. La Presidencia suele recaer en la representación de las instituciones comunes del País Vasco y, más concretamente, en el Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco (54).

b) *Funciones de la Comisión Mixta del Concierto Económico: acuerdos en materia financiera*

Del apartado 1º del artículo 48 de la derogada Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico, se deducía que las funciones de la Comisión Mixta de Cupo (hoy Comisión Mixta del Concierto Económico) eran dos, esto es:

La primera, hace referencia a la determinación de la metodología de señalamiento del Cupo para períodos quinquenales que, una vez acordados en el seno de la Comisión Mixta de Cupo, será aprobado por Ley votada en las Cortes Generales.

La segunda, la actualización del Cupo de cada uno de los años siguientes al primero de cada quinquenio. Del tenor literal se desprende que, la Comisión Mixta de Cupo, únicamente tenía competencias en el estudio y toma de acuerdos en todo lo que se refiere al Cupo. A pesar de la claridad de este precepto, la realidad era otra.

No obstante, la Comisión Mixta de Cupo alcanzaba acuerdos fuera de este estricto ámbito de actuación del cupo. Se produjo un proceso de expansión hacia todas aquellas cuestiones del régimen concertado que no contaban con un órgano específico para su tratamiento, y, por tanto, se atribuyó funciones no previstas por el legislador. Estos nuevos ámbitos sobre los que tomó acuerdos fueron dos: el primero,

hizo referencia a todos los aspectos de carácter económico o financiero derivados del Concierto Económico, al margen del cupo. El segundo, hizo referencia al ámbito tributario de la concertación de tributos...

En efecto, cuestiones de índole económico-financiero, tributaria y, en general todas las referentes a la modificación y adaptación del Concierto eran acordadas en su seno, sin que veamos una base legal suficiente desde un punto de vista jurídico. Constatamos una actividad expansiva de la Comisión Mixta de Cupo tendente a acaparar en su seno, todas las cuestiones referentes al sistema concertado. El mantenimiento de esta tendencia puede acarrear la anulación de otros órganos del sistema concertado, como ocurre con la Comisión de Coordinación, o el impedimento para la constitución formal de otros, como es el caso de la Junta Arbitral.

El actual marco jurídico concertado ha modificado el contenido de las funciones de la Comisión Mixta del Concierto Económico, heredera de la anterior Comisión Mixta de Cupo. El art. 62 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, dispone que la Comisión Mixta del Concierto Económico tiene atribuidas las siguientes funciones:

- a) Acordar las modificaciones del Concierto Económico.
- b) Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.
- c) Acordar la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio.
- d) Acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reu-

(54) La falta de un procedimiento reglado ha sido suplida, en nuestra opinión, con la práctica alcanzada con la Comisión Mixta de Negociación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. Esta Comisión estaba compuesta en la misma proporción que la Comisión Mixta de Cupo y la representación vasca estaba presidida por el Consejero de Hacienda del Gobierno Vasco.

niones y régimen de adopción de acuerdos.

- e) Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto.

Por tanto, la nueva norma que regula la Comisión Mixta del Concierto Económico ha dado cobertura jurídica a las críticas que hemos señalado para las actuaciones de la extinta Comisión mixta de Cupo. En definitiva, los acuerdos en materia de modificación del Concierto, tributaria y económico-financiera que se producían en el seno de la antigua Comisión Mixta de Cupo cuentan con el respaldo de derecho positivo que las incluye, expresamente, entre las funciones de la nueva Comisión Mixta del Concierto Económico. No obstante, vamos a analizar estas cuestiones seguidamente.

- Acuerdos de carácter económico-financiero.

Ya hemos apuntado la ausencia de normas concretas de armonización y colaboración en el ámbito financiero o económico en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico. A falta de normas concretas, la derogada Comisión Mixta de Cupo resolvió, de hecho, cuestiones de esta naturaleza y al margen de sus puras competencias, articulando reglas para cuestiones concretas. Estas reglas no fueron incorporadas al propio Concierto, pero supusieron normas de comportamiento

para el ejercicio de la potestad económico-financiera (55).

En nuestra opinión, estas actuaciones por la vía de hecho no contaban con el respaldo jurídico de la Ley 12/1981, que reguló el Sistema Concertado durante los últimos veinte años. Los motivos que encontramos para este desacuerdo son los siguientes:

En primer lugar, por que el propio concierto de 1981 dispuso un procedimiento tasado para su modificación y estableció en el apartado 1º de su disposición adicional segunda que: «cualquier modificación del presente convenio se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación.» Esto quiere decir que, tales modificaciones, se debían basar en el principio pacticio del Sistema Concertado, además de cumplir los requisitos jurídico-formales que le eran exigibles.

En segundo lugar, los acuerdos alcanzados en el seno de la Comisión Mixta de Cupo, en materias que no contaban con normas armonizadoras en el sistema concertado, iban en contra del principio de la garantía de seguridad jurídica en la producción normativa. Por esta vía, las reglas pactadas derivadas de los acuerdos para estas cuestiones, crearían un cúmulo de normas de actuación en constante modificación.

Esta cuestión ha sido resuelta en la redacción del art. 62 e) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo. Este precepto dispone que la Comisión Mixta del Concierto Económico tiene atribuida todos aquellos «acuerdos

(55) Un ejemplo de ello lo tenemos en los acuerdos alcanzados en la Comisión Mixta de Cupo del 9 de mayo de 1990, con relación a las reglas de armonización de las emisiones de pagarés. Estamos de acuerdo con LAMBARRI y LARREA en que este tipo de acuerdos supone el ejercicio responsable de colaboración y coordinación en una materia no normada en el sistema concertado. No obstante, no estamos de acuerdo en que sea una fórmula «razonable» que permite la agilidad que se deriva de un pacto entre partes, «que no necesita ser refrendado «por ninguna norma. Tampoco compartimos con estos autores que esta forma de actuar sirva de modelo para cualquier otra cuestión que se produzca en el ámbito económico-financiero concertado. Recordar que el Gobierno del Estado había interpuesto recurso contra las emisiones de pagarés forales. El acuerdo de la Comisión Mixta de 9 de mayo tuvo la virtualidad de reconocer la potestad de las Diputaciones Forales para articular estos mecanismos financieros y pactar unas reglas de armonización que no existían en el Concierto.

que en materia tributaria y *financiera* resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto».

- Acuerdos de carácter tributario y modificación del Concierto

En la práctica la Comisión Mixta de Cupo, también adoptaba acuerdos relativos a la concertación de tributos, modificación y adaptación del Concierto Económico. Esta extensión por la vía de hecho de las competencias de la Comisión fue defendida por un sector doctrinal. La argumentación que mantiene este sector se basaba en que el Concierto no prevé la creación de ningún otro órgano competente para la «resolución» y «acuerdo» de los aspectos de carácter netamente tributario, salvedad hecha de la Comisión de Coordinación limitada a funciones informativas, consultivas, y de gestión, sin detentar la «plena capacidad de alcanzar acuerdo en todos los aspectos y cuestiones tributarias.» Se planteaban estos autores qué órgano sería el competente para aprobar cualquier modificación del Concierto y, específicamente, las que puedan derivarse de cualquier reforma substancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado. Finalizan su argumentación recordando el que la implantación de cualquier normativa sobre materias tributarias requiere un acuerdo para la distribución competencial. Por eso, cualquier otro órgano que pudiera crearse para atender a «cuestiones no específicamente asignadas a la Comisión Mixta de Cupo,» tendría una composición idéntica a ésta y sus miembros serían «prácticamente los mismos.» A la vista de todo ello concluían que se ha entendido necesario y oportuno «hacer uso de la Comisión Mixta de Cupo para estudiar y aprobar cualquier tipo de asunto relacionado con el Concierto Económico» (56).

Estamos parcialmente de acuerdo con lo argumentado por estos autores. Así, estamos de acuerdo en que, desde un punto de vista práctico, la antigua Comisión Mixta de Cupo asumiera la facultad de estudiar y aprobar cualquier tipo de asunto relacionado con el Concierto no asignado a la Comisión expresamente, ya que la creación de un nuevo o nuevos órganos «ad hoc» deberían tener una composición igual y sus miembros hubieran sido «prácticamente» los mismos. No obstante, desde un punto de vista estrictamente jurídico no podemos estar de acuerdo. Además de los motivos ya expresados en el caso anterior (posibilidad de creación de órganos, falta de seguridad jurídica y posibilidad de dictar reglamentos) entendemos que la argumentación utilizada es endeble por varios motivos:

En primer lugar, se olvida de la existencia de un órgano específico y propio del Sistema Concertado para la «resolución» de aspectos tributarios como es la Junta Arbitral.

En segundo lugar, no aceptaban a la Comisión Coordinadora como órgano competente por no tener plena capacidad de alcanzar acuerdo en todos los aspectos y cuestiones tributarias. Por contra, aceptaban a la Comisión Mixta de Cupo mediante los argumentos ya conocidos. No obstante, la misma argumentación puede ser utilizada a favor de la Comisión de coordinación para que atienda cuestiones no asignadas a ningún órgano, pues, su composición era muy similar, en la práctica, a la Comisión Mixta de Cupo y sus miembros eran designados por los mismos órganos (57).

Si estos autores reconocían que la Comisión Coordinadora no tenía plena capacidad para alcanzar acuerdos en «todas» las cuestiones tributarias, esto quiere de-

(56) LAMBARRI GOMEZ, C. y LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L.: «El cupo». *Op. cit.*, págs. 72-73.

(57) Pero además, de optar por esta solución práctica, entendemos que la argumentación a favor de la Comisión Coordinadora tendría un mejor acomodo legal, ya que es un órgano coordinador de carácter específicamente tributario, cosa que no sucede con la Comisión Mixta de Cupo.

cir, a sensu contrario, que sí reconocen una capacidad limitada. Entendemos que ni lo uno ni lo otro podía ser predicable de la Comisión Mixta de Cupo, ya que sus funciones eran ajenas a cuestiones de ésta índole.

Por último, entendemos que la Comisión Mixta de Cupo no era órgano competente, estricto sensu, para asumir funciones no asignadas expresamente por el ordenamiento jurídico concertado. Sólo la aceptación por el Congreso de los acuerdos adoptados en su seno, en materia ajena a su competencia, mediante el procedimiento de la aprobación de leyes de lectura única, le otorgaban, a nuestro juicio, una protección que no le eximiría de la correspondiente modificación o desarrollo reglamentario del Concierto. No ocurriría lo mismo con todos aquellos acuerdos que no se refieran a la modificación o adaptación del Concierto, ya que no exige este trámite parlamentario (58).

Estas cuestiones han sido resueltas en la redacción del art. 62 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo. El art. 62a dispone, expresamente, que la Comisión Mixta del Concierto Económico tiene atribuida la facultad acordar las modificaciones del Concierto Económico. De otro lado, el art. 62e señala que le competen a la Comisión todos aquellos «acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto».

c) Otras características

En primer lugar, constatamos la presencia de órganos unipersonales de la Hacienda General del País Vasco en la Comisión Mixta de Concierto. Son las instituciones Comunes, en concreto el Gobierno Vasco, las que lideran la representación vasca (59). Esto ha sido puesto de manifiesto como una de las características de la composición de todos los órganos mixtos del Sistema Concertado. Así, tanto desde un punto de vista cuantitativo (tres de los seis representantes vasco son órganos personales de las Instituciones Comunes del País Vasco), como desde un punto de vista cualitativo (la presidencia de la representación vasca la ostenta el Consejero de Hacienda del Gobierno vasco) la Hacienda General del País Vasco está presente de forma destacadas en los procesos de toma de decisión que afectan a esa parte de la Hacienda Autónoma Vasca regida por el Sistema Concertado. Esta especial configuración de los órganos mixtos creados por el Concierto, en el que las Instituciones Comunes y su Hacienda General ocupan un lugar destacado, ha sido puesta de relieve por la doctrina. En este sentido ha llamado la atención a doctrina el hecho de que en la Comisión Mixta predomine «por parte vasca la representación de los Territorios Históricos» (60).

En segundo lugar, es un órgano del sistema concertado, de carácter bilateral y composición paritaria entre representantes de la Administración Central y la Comunidad Autónoma Vasca, en los que no

(58) CORCUERA ATIENZA, J.: «Las Leyes vascas de artículo único. Una reflexión sobre su (problemática) constitucional.» En *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 41. Enero-abril, 1995, pág. 81.

(59) PEREZ ARRAIZ, J.: «El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca.» O. c., pág. 241. En este sentido recuerda que fue «el Gobierno Vasco y no las Diputaciones, quien dirigió y encabezó el proceso de negociación, encaminado a la aprobación» del Concierto Económico.

(60) PEREZ ARRAIZ, J.: «El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca.» *Op. cit.*, pág. 235. Más adelante, en la Pág. 241, vuelve el autor a señalar la importancia que adquieren las instituciones comunes en el seno de la Comisión Mixta de Cupo, al explicar la unicidad del Concierto Económico. Así, afirma que (...) no tendría sentido que precisamente la Comisión Mixta encargada de señalar el cupo que corresponde a cada Territorio Histórico, sea el órgano de composición mixta regulado por la Ley del Concierto en el que la representación de las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma adquiere mayor importancia (...).

caben los procedimientos normales de votación y mayorías. Se constituye en el órgano principal para la adecuada marcha del Sistema Económico y Financiero Vasco. En este sentido, el art. 61 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico, establece que los acuerdos deben «adoptarse por unanimidad de todos sus miembros integrantes».

En tercer lugar, la Comisión Mixta que tiene un marcado carácter político.

En cuarto lugar, los acuerdos alcanzados en la materia de cupo, es decir, la cuantificación o señalamiento del cupo global y los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico, deben ser aprobados mediante Ley votada por las Cortes Generales, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 41.2d del EAPV y 50 de La Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico.

Hay que recordar que las Leyes de Concierto de 1981 y 2002 fueron tramitadas por el procedimiento de urgencia, y como ley de artículo único. En los reglamentos provisionales de la Cámaras, vigentes en la fecha de aprobación de la Ley de 1981, no se preveía el procedimiento de lectura única. Estas normas no determinan un procedimiento especial de aprobación de la Ley. No obstante, en el debate del texto estatutario se entendió que el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo se basaba en la idea de acuerdo entre las dos Administraciones, con lo que el campo de actuación de las Cortes quedaba vedado a ratificar lo aprobado por ambos poderes.

En la Comisión Constitucional del congreso de los Diputados y Delegación de la Asambleas de Parlamentarios Vascos, presidida por el diputado centrista Sr. Emilio Attard Alonso, se reunieron en sesión extraordinaria el día 21 de julio de 1979, para debatir y votar el Informe de la Ponencia conjunta sobre el proyecto de Estatuto. En la discusión de los artículos

38 a 40 del capítulo V se pone en tela de juicio el procedimiento para aprobar la Ley por parte de los Socialistas (Sr. Guerra).

No obstante, quedo zanjada la cuestión al señalar en palabras de Sr. Bandrés que:

«Esta claro que la ley que apruebe este concierto, que requiera una negociación previa, es una ley de ratificación, es una ley definitiva y el Parlamento dirá: rechazamos globalmente este concierto o aceptamos este concierto. Si lo rechaza lógicamente las partes tienen que volver a renegociar el concierto teniendo en cuenta aquellas observaciones que el Parlamento hubiera hecho; pero no debe ser una ley ordinaria en la que se pueda presentar enmiendas y tenga el trámite normal que aparece en nuestro reglamento provisional. Respecto al cupo, como ya se ha admitido este sistema, no hace falta más explicaciones» (61).

Por último, el art. 62 de la Ley 12/2002, de Concierto Económico, ha ampliado las funciones de la Comisión Mixta introduciendo dos competencias que ni figuraban en la Ley de 1981 ni se desempeñaban de facto por la anterior Comisión Mixta de Cupo. Nos referimos a las siguientes funciones:

En primer lugar, acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

Esta nueva función está íntimamente relacionada con la Disposición Adicional Única de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico que dispone que se da nueva redacción al apartado 2 de la disposición final quinta de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que quedará redactado como sigue:

«En virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico».

(61) TAMAYO SALABERRIA, V. Y C.: «Fuentes documentales y normativas del Estatuto de Gernika.» *Op. cit.*, pág.694.

En segundo lugar, acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos. Sobre este particular me remito a lo señalado anteriormente al tratar la junta Arbitral.

4. LA COORDINACIÓN PRESUPUESTARIA Y CONTABLE

En el Concierto Económico no encontramos normas articuladoras de carácter presupuestario y contable entre la Hacienda del Estado y las Haciendas Forales, a pesar de lo equívoco que pudiera resultar lo dispuesto en el art.62a de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico. Este artículo dispone, tal y como hemos señalado que la Comisión Mixta de Concierto Económico tiene entre sus funciones acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

Este artículo no se refiere a técnicas presupuestarias y contables, estricto senso, sino a cuestiones derivadas de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria que, en el caso de la CAPV, tiene unos mecanismos negociadores específicos, en virtud del nuevo Concierto Económico.

No obstante, la realidad, en cambio, nos demuestra que existe una coordinación entre las técnicas presupuestarias y contables utilizadas por los titulares del Sistema Concertado, es decir las Haciendas Forales. En consecuencia, habrá que acudir a las normas jurídicas que regulan las materias presupuestarias y contables generales.

La labor de exégesis de las normas que regulan las materias presupuestarias y contables para determinar la articulación de la actividad presupuestaria y contable nos lleva irremediablemente, en primer lugar, a las normas coordinadoras internas de la Comunidad Autónoma Vasca. En concreto al EAPV, al LTH y a las normas emanadas del CVFP. Pero además, a

su vez la Hacienda Autónoma Vasca se debe coordinar con la del Estado y el resto de Haciendas Autónomas para cumplir con la necesaria consolidación del sector público. Si esto es así, nos preguntamos cómo se efectúa esta coordinación y cuál es el órgano competente para dictar las normas coordinadoras.

En nuestra opinión, habrá que estar a lo que la LOFCA y los órganos coordinadores que se crean al efecto, siempre que no vayan en contra de del sistema concertado como indica la Disposición Adicional Primera de la citada Ley. En estos órganos coordinadores en materia presupuestaria y contable no participan las Haciendas Forales sino que la competencia se atribuye a la Hacienda de la Instituciones Comunes y a sus órganos personales tal y como se verá. No obstante, su participación es indirecta a través de los órganos articuladores interno de la Hacienda Autónoma Vasca.

En definitiva, entendemos que las cuestiones que no vayan en contra del sistema concertado se han de tratar, junto al resto de CCAA, en el órgano coordinador general que será el Consejo de Política Fiscal y Financiera, tal y como veremos a continuación. Pero, en aquellas directamente relacionadas con el específico régimen presupuestario y contable que indudablemente entraña el Sistema Concertado entendemos que debe existir el mismo mecanismo específico que se dan en la relación tributaria y financiera en sentido estricto. Por tanto, ante la ausencia de criterios doctrinales al respecto seguidamente aportamos nuestra opinión. En este sentido, se hace necesario examinar este límite jurídico establecido por la propia LOFCA y, en definitiva, si se puede hablar de materia presupuestaria y contable específica del Sistema Concertado.

4.1. El Sistema Concertado y normas presupuestarias específicas

Es pacífico en la doctrina que el sistema concertado tiene una directa relación con la actividad tributaria y financiera de la

Hacienda Autónoma Vasca. Por tanto, en cuanto al resto, (actividad presupuestaria y contable) la Hacienda Autónoma del País Vasco se encontrará sometida a los preceptos del bloque de constitucionalidad financiero general que no se oponga a la esencia de la foralidad, esto es, al propio Sistema Concertado, salvo lo dispuesto en el art.62a de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico en relación a la función de la Comisión Mixta de Concierto Económico tiene de acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

De ahí por ejemplo que, el subnivel de la Hacienda General del País Vasco pueda contar, desde un punto de vista jurídico, con aquellos recursos previstos en la LOFCA, que no tienen naturaleza tributaria, como son las operaciones de crédito, las transferencias del FCI, las asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, subvenciones estatales y europeas y convenios de inversión; o que, en la vertiente presupuestaria y de gasto, si bien presenta características diferenciadoras importante con respecto al resto de CCAA, sea la LOFCA la que establece los principios básicos generales y, aún más importante, los coordinadores.

Pero hemos de recordar que son las Haciendas Forales de los Territorios Históricos las que tienen atribuidas las competencias sobre los tributos concertados en

el País Vasco, a diferencia de la Comunidad Foral de Navarra que se consignan en los Presupuestos de la Comunidad como impuestos propios, al asumir la Comunidad Autónoma Uniprovincial de Navarra las competencias financieras del Convenio.

Por esta razón y, a modo introductorio, obtenemos dos consecuencias:

La primera, que las previsiones recaudatorias de los tributos concertados figuran en el Presupuesto de la CAPV como aportaciones de las Diputaciones Forales, incluyéndose, por tanto, en los epígrafes del Presupuesto de la CAPV correspondientes a las transferencias (corrientes y de capital).

La segunda, que el Parlamento Vasco tiene las mismas facultades tributarias que las propias de los parlamentos de las otras CCAA de régimen común, dentro del marco de la LOFCA.

Por tanto, la especificidad jurídica de la Hacienda Autónoma del País Vasco ha de buscarse en el juego de estas disposiciones adicionales primeras de la CE y la LOFCA. Entendemos, junto a la doctrina mayoritaria, que la LOFCA es aplicable a la Comunidad Autónoma del País Vasco en todo aquello que no vaya en contra del régimen concertado, como expresión de un derecho histórico (62).

(62) ELCARTE REVESTIDO, J.: «La aplicación y desarrollo de la Ley del Concierto Económico desde una perspectiva jurídica.», *Revista Hacienda Autónoma y local*, nº 60, 1990, pág. 404. QUINTANA FERRER, E.: «Reforma de la Hacienda Autónoma y Libro blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas» *op. cit.*, pág. 18. PEREZ ARRAIZ, J.: «El Concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca.» *Op. cit.*, pág.198.» Cabría aplicar la LOFCA con carácter supletorio, en aquellas materias que no estén expresamente reguladas en el concierto o en el Estatuto Vasco.» CEBRIAN APAOLAZA, L.: «La Hacienda General del País Vasco: análisis tributario.» *Op. cit.*, pág. 300.» Sin embargo, en la actualidad no cabe duda de que en todo lo que sea posible y no se oponga al Sistema de Concierto Económico y al propio Estatuto de Autonomía, es aplicable la LOFCA a la Hacienda General de la Comunidad Autónoma del País Vasco. *El Informe de la Comisión de Expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas sobre las Autonomías*. ED. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1981, págs. 38-39. Algún autor, sin embargo, defiende la tesis de que la LOFCA no puede ser aplicada en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco en aplicación de las disposiciones adicionales primeras de la CE y de la LOFCA. En este sentido ver, LASARTE, J.: «El poder tributario.» *Op. cit.*, pág. 46, considera que «la LOFCA no resulta de aplicación al País Vasco ni a Navarra conforme a lo dispuesto en su disposición primera y segunda.» Van MOURIK, A. (Director): *Los Principios y Normas de Ar-*

En este orden de cosas no cuestionamos si la especial configuración de la Hacienda Vasca derivada de la disposición adicional primera de la CE, materializada fundamentalmente en el régimen concertado, determina alguna especialidad en la actividad presupuestaria y contable. En nuestra opinión, son claras las especialidades en la ordenación jurídica del poder tributario y financiero. Pero, ¿qué ocurre con el régimen presupuestario?

En primer lugar, hay que señalar que ni el EAPV ni el Concierto Económico, contienen normas expresas específicas relativas al poder presupuestario o de gasto.

En este sentido, constatamos la inexistencia de trabajos e hipótesis que exploren concretamente esta vía. La doctrina no entra a analizar dicha posibilidad ya que limita su argumentación a señalar, como FALCON y TELLA, que «hay que tener en cuenta que el convenio o concierto se utiliza sólo para regular relaciones de orden tributario entre el Estado y los Territorios Forales, por lo que la LOFCA se aplica complementariamente en las demás materias». O como DE LA HUCHA CELADOR que «la materia presupuestaria (y también la crediticia) queda excluidas del contenido del Convenio, de donde hay que deducir la plena aplicación de la LOFCA en estos sectores de la actividad financiera (...)» (63)

No obstante, a nuestro entender se produce una salvedad de carácter general que se refiere a la regulación de ciertas normas presupuestarias que precisa el sistema concertado para su efectividad. Si bien no son normas ni principios que regulen directamente la materia presupuestaria

de la Hacienda Vasca, sí tienen una trascendencia o reflejo en dicha materia que la diferencia del resto de CCAA.

Así, la excepción más evidente al régimen común se encuentra en el cupo. El País Vasco está obligado a una aportación anual como participación en las cargas generales del Estado. Ello conlleva un régimen específico en materia presupuestaria y de gasto de la Hacienda Vasca.

Lo mismo cabría decir, del régimen presupuestario específico que resulta de la especial configuración interna de la Hacienda Autónoma Vasca. Me refiero a las aportaciones de las Haciendas Forales a la Hacienda General para hacer frente a los gastos de las Instituciones Comunes. A estos efectos, el ordenamiento jurídico financiero de la CAPV ha previsto normas en materia presupuestaria que hagan efectiva esa relación financiera entre la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas Forales de cada Territorio Histórico. Ello se materializa en las distintas normas presupuestarias contenidas en la LTH y en las normas de régimen presupuestario de cada una de las Haciendas implicadas.

Por tanto, salvo las especialidades derivadas del sistema concertado que más abajo referimos, entendemos que el régimen presupuestario de la Hacienda Vasca se sujeta, para el resto, a las mismas reglas y principios deducibles de la LOFCA y de la jurisprudencia emanada del Tribunal Constitucional en esta materia.

Por su parte, RAMALLO MASANET afirma que podría plantearse algún problema con las CCAA del País Vasco y Na-

monización Fiscal en el Concierto Económico. ED. Fundación BBV, 1997, pág. 208, afirma el grupo de trabajo que «la aplicabilidad de la LOFCA, en principio, a la Comunidad Autónoma del País Vasco, queda ampliamente limitada entre otros motivos basados en la peculiaridad del sistema foral y reconocidos en la CE y el EAPV, a raíz de la previsión contenida en su Disposición adicional Primera, la cual reitera que las Comunidades Forales se regirán por sus propios regímenes, en concreto el País Vasco, por el Concierto económico.

(63) FALCON y TELLA, R.: *La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas*. Estudios de Derecho y Hacienda. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1987, tomo I, pág. 559. DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Introducción al Derecho Presupuestario de la Comunidad Foral de Navarra». *Op. cit.*, pág. 16.

varra, «ya que la aplicación de la LOFCA en dichas Comunidades parece excluida por las Disposiciones Adicionales 1ª y 2ª de dicha Ley». Se pregunta qué ocurrirá en los supuestos en que el Estatuto navarro o vasco no recoja un principio (como sucede, por ejemplo, con el de anualidad o el de prórroga automática) contenido, sin embargo, en la LOFCA.

Su argumentación se centra en lo siguiente: parte señalando que si los principios establecidos en la CE no les son aplicables porque se refieren a los Presupuestos del Estado, y si tenemos en cuenta que sus Estatutos nada señalan al respecto, así como que la LOFCA está al margen de los regímenes de convenio y concierto forales, «la consecuencia será que no son aplicables a estas Comunidades Autónomas porque no están recogidas en el bloque de constitucionalidad que a ellas afecta». No obstante, en el supuesto que se aplicaran porque «así lo establecieran sus Leyes ordinarias autonómicas o sus Reglamentos parlamentarios, las dos consecuencias que se derivarían de ello serían:

- 1º) que no se aplican en virtud de una fuerza constitucional sino ordinaria y, por tanto, modificable por tal vía ordinaria;
- 2º) que no existiría parámetro constitucional para enjuiciar dichas regulaciones ordinarias» (64).

En nuestra opinión, carece de importancia que el EAPV no establezca algunos de los principios presupuestarios como el de anualidad o el de temporalidad, ya que tales aspectos se encuentran contemplados en el art. 21.1 y 2 de la LOFCA aplicables a la CAPV debido a que esta actividad presupuestaria no se encuentra regulada en el sistema de Concierto Económico ni precisa norma específica presupuestaria para su efectividad.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional al señalar en diversas Sentencias

la aplicación de la LOFCA a la CAPV en el siguiente sentido:

En primer lugar, la STC 11/1984, de 2 de febrero (F. J. 4º) afirma que:

«Por lo que respecta a la Comunidad Autónoma Vasca, sus competencias» (en este caso se refiere a materia de deuda pública) son las que se derivan expresamente «de su Estatuto, así como de los preceptos de la Constitución y de la LOFCA aplicables en tal materia (...) por lo que puede afirmarse que, en principio, las competencias de la Comunidad Autónoma Vasca en tal materia no difieren-salvo posibles peculiaridades derivadas de sus respectivos Estatutos de Autonomía- de las atribuidas a cualesquiera otras Comunidades Autónomas.»

En segundo lugar, las SSTCC 179/1985, de 19 de diciembre (F. J. 3º), 63/1986 (F. J. 9º) y 183/1988, de 13 de octubre (F. J. 9º) declaran la aplicación de la LOFCA a la Comunidad Autónoma Vasca en todo aquello que no este regulado por el sistema concertado.

4.2. El cupo y la materia presupuestaria

Las bases en las que se sustenta el régimen financiero concertado se encuentran en la Secciones 1ª (Normas Generales) y 2ª (Metodología de la Determinación del Cupo) Capítulo II (arts. 52 a 60), y, las Disposiciones Adicionales, Transitorias y Finales de la Ley de Concierto. Seguidamente nos detendremos a examinar si existen repercusiones concretas en materia presupuestaria que supongan una especialidad en relación con las normas establecidas en la LOFCA.

En primer lugar, el Sistema de Concierto consagra un modelo de descentralización tanto del ingreso como del gasto, con una característica remarcada por la doctrina: es un sistema de riesgo unilateral ya que el Estado no participa de la recaudación obtenida por el País Vasco. El Es-

(64) RAMALLO MASSANET, J.: «Constitución y Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas». *Op. cit.*, págs. 400-401.

tado no va a participar en la recaudación obtenida por el País Vasco, ni asume la cobertura de los gastos públicos. Es la Hacienda Autónoma del País Vasco mediante el Cupo la que contribuye al sostenimiento de las cargas generales de la Hacienda del Estado.

En segundo lugar, esta contribución del País Vasco no se realiza en función de la recaudación obtenida en cada ejercicio económico, sino que como señala LAMBARRI dependen de unas variables exógenas al País Vasco, esto es: los gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado para esa competencia. No obstante, el gasto establecido en los Presupuestos Generales del Estado deberá aplicarse un coeficiente en función de la renta del País Vasco en relación con la renta estatal. Por tanto, los beneficios o pérdidas que se deriven de una buena o mala gestión del Concierto corresponden en exclusiva al País Vasco.

Hemos concluido que la LOFCA es aplicable a la Hacienda Autónoma del País Vasco en todo aquello que no vaya en contra del Sistema Concertado. A sensu contrario, en nuestra opinión, únicamente se podría ir en contra del sistema concertado, en materia presupuestaria, si existieran normas expresas y específicas de régimen presupuestario y contable para el sistema concertado. Seguidamente analizamos esta cuestión.

A) Ausencia de desarrollo reglamentario del Concierto

En nuestra opinión, el sistema concertado no ha establecido normas presupuestarias específicas ni se han dado normas reglamentarias que pudieran establecerlas.

No obstante, el hecho real del ingreso del Cupo a la Hacienda del Estado precisa, cuanto menos, un procedimiento presupuestario, tanto interno en el seno de la Hacienda Autónoma, como externo con la Hacienda del Estado que culmine con el abono e ingreso del monto del Cupo correspondiente de las Cuentas origen a las

cuentas destino y en los plazos establecidos. La ausencia de normas que reglamenten y desarrollen el sistema concertado no se debe a una imposibilidad jurídica sino a la inactividad normativa en dicho sentido. Esta inactividad ha impedido que existan normas de derecho positivo que regulen el procedimiento específico presupuestario en materia de cupo. Pero esto no quiere decir que no exista un procedimiento presupuestario que se ha desarrollado por la vía de hecho dada su necesidad real de existencia.

Prueba de ello tenemos en el procedimiento presupuestario que se deriva del art. 60 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico (reproducido por el art. 13 de la Ley 13/2002, quinquenal del cupo) que establece una serie de normas de ingresos del cupo. Estas normas para su correcto desarrollo requieren un procedimiento presupuestario y contable que no se encuentra regulado en norma alguna.

En nuestra opinión, estimamos que de hecho se establecen una serie de procedimientos no regulados expresamente en ninguna norma y, menos en normas que desarrollen el sistema concertado, y que afectan tanto en el ámbito interno y externo de la Hacienda Vasca derivados del sistema concertado tales como:

- a) La función material de abono del Cupo al Estado, así como los ajustes que se efectúa por la Hacienda General del País Vasco, en contra de los que se pudiera pensarse en principio, de conformidad con lo establecido en los arts. 53 del Concierto Económico y 14.2 de la Ley Quinquenal 13/2002.
- b) Los importes correspondientes cada Territorio Histórico se reciben en la Tesorería General del País Vasco del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco. Si bien esto no va a tener incidencia presupuestaria en la Hacienda General del País Vasco, sí va a suponer una función de gestión financiera unitaria y centralizada de las Instituciones Comunes del País

Vasco en materia Concertada. Esto es debido a que el pago del Cupo a la Hacienda del Estado es único y no son tres, uno por cada Territorios Históricos. Ingresadas por cada una de las Haciendas forales su contribución al cupo, con carácter previo a los plazos previstos, en la Tesorería General, será la Hacienda General del País Vasco la competente para abonar el Cupo global del País Vasco a la Hacienda del Estado.

- c) La asignación a la Hacienda General del País Vasco de las competencias relativas a la relación financiera entre el País Vasco y el Estado, relativas al cupo, se extiende a la relación inversa. Esto es, los flujos financieros de la Hacienda del Estado hacia las Haciendas Forales se efectúan, también, a través de la Hacienda General del País Vasco.
- d) La financiación de la Hacienda General del País Vasco queda totalmente condicionada por el Sistema Concertado.

Los recursos que los distintos niveles institucionales (instituciones comunes y territoriales) van a ser financiados a través del sistema de Concierto Económico. En realidad se produce una sustitución de la Hacienda Estatal por las Haciendas Forales. Por tanto, estamos ante otra quiebra en el sistema general establecido en la LOFCA. Los ingresos que la Hacienda General del País Vasco precisa para dar cumplimiento a los artículos 156.1 del CE y 40 del EAPV no van a provenir mayoritariamente por la vía del sistema diseñado en la LOFCA. El artículo 42 del EAPV precisa que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco estarán constituidos por un lado, por los derivados del sistema de concierto: las aportaciones que efectúen las Di-

putaciones Forales, como expresión de la contribución de los Territorios Históricos a los gastos presupuestarios del País Vasco. Las previsiones recaudatorias de los tributos concertados figuran en los presupuestos generales de la comunidad autónoma como aportaciones de las haciendas forales de los tres territorios históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia. No obstante, el Parlamento Vasco establece los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que, a tenor de aquéllos, se convendrá y harán efectivas las aportaciones de cada Territorio Histórico.

- e) Las Comunidades de régimen común obtienen la mayoría de sus ingresos por esta vía. En cambio, la Hacienda General del País Vasco los recibe por la vía de las aportaciones de los Territorios Históricos. Por eso decimos que, en relación con los impuestos concertados, las aportaciones de las diputaciones forales a las instituciones comunes sustituyen a la participación de los ingresos del Estado del régimen común. A sensu contrario, la participación en los impuestos no concertados se efectúa por la vía de la compensación del cupo correspondiente a cada territorio Histórico, precisamente, por la parte imputable de los tributos no concertados (65). En conclusión, a la Hacienda General del País Vasco no se le pueden aplicar las disposiciones de la LOFCA en todo aquello que tenga íntima relación con el sistema concertado.
- f) Las previsiones recaudatorias de los tributos concertados figuran en el Presupuesto de la CAPV como aportaciones de las Diputaciones Forales, incluyéndose, por tanto, en los epígrafes del Presupuesto de la CAPV correspondientes a las transferencias (corrientes y de capital).

(65) PEREZ ARRAIZ, J.: «El Concierto Económico, evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca.» *Op. cit.* pág. 215.

de gasto va a presentar una serie de especialidades derivadas de las propias de la vertiente de ingresos afectadas por la conexión e integración en el sistema Concertado.

B) *Imposibilidad materia de aplicar la LOFCA*

Las especialidades de la relación externa de la Hacienda Vasca con la Hacienda del Estado derivadas de la aplicación del ordenamiento jurídico concertado hacen inoperantes parte de las disposiciones de la LOFCA relacionadas con la materia presupuestaria. Por tanto, aunque se quisieran aplicar no sería posible su aplicación ya que no regulan los aspectos que hemos referido con anterioridad. Comparados con DE LA HUCHA la idea que las necesarias especialidades presupuestarias derivadas del sistema de cupo no constituirían tanto una especialidad ligada a un poder presupuestario diferente del atribuible al resto de la CCAA «cuanto el corolario lógico del peculiar régimen tributario ligado a los derechos históricos amparados por la Disposición Adicional Primera de la CE 1ª(...)» (66)

C) *Necesidad de desarrollo reglamentario del Concierto en materia presupuestaria*

La Disposición Final Primera de la anterior Ley 12/1981, de 13 de mayo, de

acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de la Instituciones competentes de los Territorios Históricos.»

A pesar que la doctrina ha entendido que estábamos ante una declaración de intenciones dada la dificultad de poner en marcha un proceso de reglamentación del Concierto, lo que sí es evidente es que también se extiende a la reglamentación del Concierto el contenido de pacto o acuerdo que caracteriza al Sistema (67).

En nuestra opinión, esta hubiera podido ser la vía más acertada para regular los aspectos relativos al procedimiento y especialidades en materia presupuestaria que se derivan de la relación externa de la Hacienda Autónoma Vasca y la Hacienda del Estado referidos al sistema de cupo.

La nueva redacción del Concierto Económico, en virtud de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha dispuesto a lo largo del anejo que contiene el pacto concertado, una serie de remisiones a reglamento que deberán ser debidamente atendidas para evitar lagunas jurídicas importantes. Así, observamos las siguientes remisiones a reglamento:

En primer lugar, el art. 45 dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico, regular la colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos, dispone que «cuando la Inspección Tributaria del Estado o de las Diputaciones Forales conocieren, con ocasión

(66) DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Introducción al Derecho Presupuestario de la Comunidad Foral de Navarra» en *Revista Jurídica Navarra*, nº 24. Julio-Diciembre 1997, pág. 14.

(67) CEBRIAN APAOLAZA, L.: «Los recursos de la Hacienda General de País Vasco: análisis tributario.» *Op. cit.* pág. 150-151. LAMBARRI GOMEZ, C. y LARRÉA JZ. DE VICUÑA, J.L.: «El Concierto Económico.» ED. IVAP-HAEE; Vitoria-Gasteiz, 1995. pág. 42.

de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicará a ésta en la forma que *reglamentariamente* se determine».

En segundo lugar, el art. 66 dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico, al regular las funciones de la junta Arbitral, dispone que «cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior. Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que *reglamentariamente*».

Por último, el art. 62 e de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico, al regular las funciones de la Comisión Mixta del Concierto Económico, dispone que «todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resul-

ten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto».

Estamos ante un cajón de sastre en el que el Sistema Concertado puede remitir a su Comisión Mixta la adopción de cualquier acuerdo que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo del Concierto. En efecto, el contenido de los acuerdos propiciará, en algunos supuestos, la modificación o adecuación de la Ley que regula el Concierto Económico. Pero ello no excluye que otros acuerdos puedan suponer, únicamente, el establecimiento de procedimientos puramente administrativos, sin trascendencia en el núcleo intangible del Sistema Concertado, y puedan ser desarrollados en el marco de la materia reglamentaria. Ello, sin duda, ofrecería una mayor seguridad jurídica, por lo menos, a los operadores del derecho, en el ámbito concertado.