

## La indeseable descoordinación entre el Concierto Económico vasco y el Convenio Económico navarro.

En el ejemplar del Fórum Fiscal de Bizkaia del pasado mes de septiembre se ha publicado la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, norma jurídica con la que se produce la plena incorporación al ordenamiento jurídico de la última modificación del Convenio Económico navarro, pactada el pasado día 22 de enero de 2003 entre las representaciones estatal y foral en Pamplona, y que no es sino una consecuencia de la necesidad de adaptar el texto del Convenio Económico a la modificación que se realizó en el Concierto Económico con el País Vasco un año antes a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que supuso la incorporación al ordenamiento jurídico del pacto entre las Instituciones de los Territorios Históricos y de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por un lado, y de la Administración del Estado, por otro, después de la expiración de la vigencia del texto concertado en 1981.

La historia de ambas instituciones, del Concierto y del Convenio, tiene un origen común, que se puede situar en la abolición de los fueros vascos y navarros por medio de la Ley de 25 de octubre de 1839, o mejor dicho, de la confirmación de los mismos sin perjuicio de la unidad constitucional de la monarquía, y siempre en el entendimiento de que debían hacerse las modificaciones precisas en los mismos a los efectos de dar cumplimiento a la citada Ley.

Posteriormente, y ya desde 1841, los navarros siguieron su propio camino de entendimiento con el Estado a través de la denominada Ley Paccionada de ese año, y aunque todavía estuvieron unos años sin un convenio formal con el Estado para el arreglo de las competencias tributarias, posteriormente siguieron su senda propia con los diversos Convenios que concluyeron con el de 1969.

Mientras tanto, en el País Vasco, las tres provincias debieron asistir a una nueva Guerra Carlista y a la aprobación de la Ley de 21 de julio de 1876, para que en 1878 surgiera el sistema de Concierto Económico, que fue sucesivamente renovado, primero para las tres provincias, y a partir de 1937 solo para la provincia de Álava, hasta el último Concierto de 1976.

Durante todo ese período de tiempo, la coordinación entre ambos instrumentos fue prácticamente nula, máxime teniendo presente el sistema de concertación, basado en la determinación de los cupos a satisfacer por el encabezamiento de las figuras tributarias.

No es hasta la aprobación de la Constitución de 1978, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco de 1979 y de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra de 1982 cuando se estatuyen las bases para la regulación de las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra en torno a la figura tradicional del Concierto o del Convenio Económico, respectivamente, pero con una adecuación a la realidad de los tiempos, en un sistema moderno de descentralización fiscal.

Así, el Concierto de 1981 y el Convenio de 1990, con algunas diferencias, pero con muchas similitudes, empiezan a vivir existencias paralelas, tanto desde el punto de vista de las modificaciones que sufren, como de la mayoría de las normas contenidas en los mismos.

No hay que olvidar que Concierto y Convenio son dos normas integrantes del denominado bloque de constitucionalidad, en la medida en que complementan el reparto de las competencias tributarias diseñado por la disposición adicional primera de la Constitución de 1978 y por los respectivos Estatutos de Autonomía para el País Vasco y para Navarra, y por lo tanto, incorporan los criterios para delimitar los ámbitos de soberanía tributaria de cada uno de los territorios forales y de la Administración del territorio común.

Ello hace que la conexión o la coordinación entre ambas normas, por lo menos, a la hora de establecer los puntos de conexión que reparten las competencias normativas y las competencias de aplicación del sistema tributario entre las cinco Haciendas que coexisten en el Estado español, sea un elemento imprescindible para el adecuado funcionamiento del sistema.

La Historia une al Concierto y al Convenio, la evolución reciente de ambos instrumentos también, pues no solamente cuando las modificaciones del sistema tributario han obligado a revisar el articulado de ambos instrumentos así se ha hecho en términos homogéneos (por ejemplo, con la adapta-

ción al sistema transitorio del Impuesto sobre el Valor Añadido que se pone en marcha el 1 de enero de 1993 con el establecimiento del mercado interior), sino también cuando la conveniencia política ha determinado la modificación del reparto competencial entre las distintas Haciendas (reforma del Concierto Económico de 1997 y posterior modificación del Convenio en 1998).

Es más, la última modificación del Concierto Económico, la que ha provocado su renovación total a partir del 1 de enero de 2002, cuyo texto se pactó en el seno de la Comisión Mixta de Cupo reunida en Madrid el día 6 de marzo de 2002 y se incorporó al ordenamiento jurídico por la ya mencionada Ley 12/2002, de 23 de mayo, también ha dado lugar al inicio de conversaciones entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral de Navarra para modificar su Convenio Económico, que no ha sido sustituido por uno nuevo, sino que se ha limitado a reformar un número importante de preceptos del Convenio de 1990, tal y como había quedado después de las reformas de 1993 y 1998, y a publicar de manera íntegra el texto del Convenio tal y como ha quedado después de la modificación actual, lo que se ha producido por la también mencionada Ley 25/2003, de 15 de julio.

Pese a estos elementos, que junto al sentido común, nos inducen a pensar en una necesaria coordinación entre ambos instrumentos normativos, es lo cierto que si uno se detiene a analizar el contenido del Concierto y del Convenio descubre, no sin un cierto asombro técnico, la total ausencia de referencias a Navarra en el texto del Concierto y al País Vasco en el del Convenio.

Es paradójico constatar que ninguno de los dos instrumentos normativos que estamos mencionando se ocupa de la influencia que pueda tener en el uno las relaciones de los contribuyentes con el otro territorio, máxime cuando estamos hablando de Comunidades Autónomas limítrofes.

Así, el Concierto Económico solamente establece referencias a las operaciones realizadas en territorio vasco y a las realizadas en territorio común, y entonces nos podemos preguntar qué pasa con las operaciones realizadas en territorio navarro, que no es territorio vasco a los efectos del Concierto ni se puede decir que sea territorio común.

Idéntico razonamiento puede hacerse desde la perspectiva del Convenio navarro, pero estos problemas se acentúan aún más cuando el Concierto o el Convenio no se refieren al territorio vasco (o navarro), sino al territorio foral, al régimen foral o a la normativa foral, momento éste en el que las dificultades interpretativas se elevan exponencialmente, porque lo que está claro es que tanto los Territorios Históricos del País Vasco como la Comunidad Foral de Navarra son territorios forales.

Pero, además de estos problemas interpretativos derivados de la falta de menciones a la Comunidad Foral de Navarra en el Concierto Económico y a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el caso del Convenio navarro, hay otros problemas de descoordinación que son mucho más graves y que la responsabilidad de las distintas Administraciones deben evitar, cuales son los que resultan o pueden resultar del establecimiento descoordinado de los puntos de conexión que reparten competencias normativas y de exacción entre las cinco Haciendas implicadas.

Haciendo abstracción de las particularidades que puede introducir dentro del territorio de régimen común el sistema de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas en el marco establecido en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y en la Ley por la que se aprueban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía de 2001, lo que es evidente es que tenemos cinco Haciendas entre las que repartir las competencias normativas y de exacción que integran el sistema tributario del Estado (las tres Haciendas Forales vascas, la Hacienda Tributaria de Navarra y la Agencia Estatal de Administración Tributaria), y la distribución de las competencias sobre el universo de los contribuyentes debe dar lugar a cinco porciones secantes, de tal manera que ningún contribuyente quede sin gravar, pero, lo que es más importante, que no se establezca el gravamen de un mismo contribuyente por más de una Administración.

Obviamente en las mesas negociadoras del Concierto y del Convenio se sientan dos partes, y una de ellas está presente en las dos negociaciones, la Administración del Estado, además, la parte que tradicionalmente se ha opuesto a la inclusión de referencias cruzadas en ambos instrumentos normativos al otro territorio foral, y por ello, la responsabilidad en que incurre es la de conseguir unos acuerdos que eviten problemas de descoordinación entre los puntos de conexión correspondientes.

La obligación de la Administración del Estado es velar porque del resultado de las negociaciones con las Instituciones del País Vasco y con las Instituciones navarras se establezcan unos puntos de conexión que sean coherentes entre sí, con independencia de que a uno de los territorios se quiera

dar más capacidad normativa en unos determinados tributos que al otro territorio.

Y precisamente en la última negociación del Convenio Económico navarro la Administración del Estado ha hecho dejación de esa responsabilidad, estableciendo un punto de conexión totalmente descoordinado a la hora de repartir las competencias exaccionadoras del Impuesto sobre Sociedades.

Así, sabemos que desde la reforma de la concertación con los territorios forales de 1990 se establece un umbral de volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior por debajo del cual la competencia exaccionadora de atribuye en exclusiva en el Impuesto sobre Sociedades (y en el Impuesto sobre el Valor Añadido) a la Administración correspondiente en virtud del domicilio fiscal del contribuyente, con independencia del lugar de realización de esas operaciones.

Por encima de ese umbral de volumen de operaciones, la competencia exaccionadora se comparte por todas las Administraciones tributarias en las que el sujeto pasivo opere, de tal manera, que ingresará su cuota del Impuesto sobre Sociedades (y del Impuesto sobre el Valor Añadido) proporcionalmente a cada Administración en función del volumen de operaciones localizado en el territorio de la misma.

El sentido común indica que ese umbral de volumen de operaciones debe ser el mismo en el Concierto Económico y en el Convenio, so pena de producir problemas de doble imposición, y precisamente el último proceso de renovación del Concierto Económico y de modificación del Convenio Económico ha dado lugar a una descoordinación temporal entre ambos umbrales, puesto que la actualización de su importe se ha realizado en el País Vasco con efectos para los ejercicios iniciados a partir del día 1 de enero de 2002 y en el Convenio, aunque se ha actualizado el umbral hasta el mismo importe, los efectos de la actualización se han retrasado hasta los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2003.

Esa circunstancia produce como efecto que para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2002 se puedan producir supuestos de doble imposición, o incluso hipotéticos defectos de imposición, cuando la entidad tenga su domicilio fiscal en Navarra o en los Territorios Históricos del País Vasco, y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior se encuentre entre los dos umbrales mencionados (el del Concierto y el del Convenio), realizando operaciones en esos territorios.

Hay que tener presente que el umbral establecido en el Concierto desde el 1 de enero de 2002 es de seis millones de euros, con lo que las entidades que en el ejercicio anterior hayan realizado un volumen de operaciones igual o inferior a esa cifra deberán tributar en exclusiva a la Administración foral de su domicilio fiscal. En el Convenio, durante el ejercicio 2002, el umbral se ha mantenido en la cifra de quinientos millones de pesetas (algo más de tres millones de euros), y no se ha actualizado hasta el 1 de enero de 2003, con lo que las entidades que operasen en Navarra con un volumen superior deberían tributar en volumen de operaciones a todas las Haciendas implicadas.

Esta descoordinación se puede ver gráficamente con los dos ejemplos siguientes:

1.- Tomamos una entidad con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuyo ejercicio coincide con el año natural y que en el ejercicio 2001 había tenido un volumen de operaciones de cuatro millones y medio de euros, realizando durante el ejercicio 2002 la mitad de sus operaciones en el Territorio Histórico de Bizkaia y la otra mitad en la Comunidad Foral de Navarra.

Si aplicamos el Concierto Económico vigente desde el 1 de enero de 2002, esta entidad debería tributar en exclusiva por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2002 a la Hacienda Foral de Bizkaia.

Si, por el contrario, aplicamos el Convenio Económico navarro vigente en el ejercicio 2002, al ser una entidad con un volumen de operaciones superior a quinientos millones de pesetas en el ejercicio 2001, debería tributar a todas las Administraciones en las que opere con independencia del lugar de su domicilio fiscal. Por ello, el cincuenta por ciento de sus cuotas de Impuesto sobre Sociedades y de Impuesto sobre el Valor Añadido de ese ejercicio deberían ingresarse en la Hacienda Tributaria de Navarra.

No hay solución normativa a esa antinomia entre ambos preceptos, puesto que tanto el Concierto como el Convenio tienen el mismo rango normativo, ambos integran el denominado bloque de constitucionalidad, y, en principio, estamos dando lugar a un gravamen del ciento cincuenta por ciento de la capacidad económica manifestada.

2.- El otro ejemplo de esta descoordinación, parte de los mismos datos, con la salvedad de que, en este segundo caso el domicilio fiscal de la entidad está en la Comunidad Foral de Navarra.

Según el Convenio Económico vigente en 2002, esta entidad debe tributar en volumen de operaciones en el ejercicio 2002, por lo que solamente debe ingresar en la Hacienda Tributaria de Navarra el cincuenta por ciento de sus cuotas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, según el Concierto Económico vigente en 2002, esta entidad no debe tributar a la Hacienda Foral de Bizkaia, porque ningún precepto del Concierto atribuye competencia de exacción a la Hacienda Foral de Bizkaia respecto a contribuyentes que no tengan su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuando su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no haya superado los seis millones de euros.

En este caso, la antinomia normativa tampoco tiene solución, pero a este contribuyente solamente se le está gravando el cincuenta por ciento de su capacidad económica.

Los dos ejemplos anteriores ponen de manifiesto los efectos nefastos que tiene la descoordinación entre el Concierto Económico y el Convenio Económico a la hora de establecer los puntos de conexión de los mismos, y eso, que en este caso, dentro de lo malo de la situación, solamente se produce el desajuste en los períodos impositivos iniciados en el ejercicio 2002.

Lo que es claro es que la Administración del Estado, al negarse a contemplar en el Concierto las relaciones con Navarra y en el Convenio las relaciones con los Territorios Históricos del País Vasco, asume una responsabilidad añadida de garantizar la coordinación entre ambos instrumentos, lo que, por ejemplo en el caso expuesto, no ha hecho.

Además de estos problemas, quizás habría que atender también a faltas de referencias inaceptables como las correspondientes al gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de causantes o donatarios que no hubieran adquirido la residencia foral en uno de los Territorios Históricos del País Vasco con, al menos, cinco años de antelación al devengo del Impuesto correspondiente, en donde nada se precisa respecto a contribuyentes provenientes de la Comunidad Foral de Navarra (de este asunto ya tratamos en un comentario al nuevo Concierto Económico publicado en esta misma revista).

Y otro tema que merecería un análisis más detallado desde el punto de vista de técnica jurídica, es la referencia en el renovado Convenio Económico a la posibilidad de establecer nuevos tributos por parte de la Comunidad Foral de Navarra, no contemplada expresamente en el nuevo Concierto Económico vasco, lo que no quiere decir que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco carezcan de esa posibilidad.

Ahora bien, este último aspecto bien merece un comentario independiente, en una ocasión futura, pues son diversos los problemas que se plantean al respecto.

Deberíamos exigir a nuestros legisladores, a quienes alcanzan los acuerdos sobre el Concierto Económico y sobre el Convenio, sobre todo, a quien puede influir en ambos instrumentos, una mayor responsabilidad para evitar los efectos perversos que para los contribuyentes pueden producir descoordinaciones como la que hemos comentado, máxime cuando puede llegar a incidir en aspectos básicos de la obligación de contribuir como el principio de capacidad económica, auténtico legitimador de la actuación de las correspondientes Administraciones tributarias.

***Iñaki Alonso Arce.***