

El nuevo Concierto Económico (y III): la imposición indirecta.

Fernando de la HUCHA CELADOR.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

UNIVERSIDAD PUBLICA DE NAVARRA.

I.- INTRODUCCIÓN.

En esta tercera y última parte de nuestra colaboración sobre los aspectos básicos del Concierto Económico de 2002 nos centraremos en los impuestos indirectos, subsistema tributario en el que las cuestiones dogmáticas y, sobre todo, las conflictivas aparecen notablemente minimizadas, debido a un doble orden de concausas. De un lado, la tradicional consideración (plasmada ya en el Concierto de 1981) de la mayor parte de estos tributos como impuestos concertados de normativa común (con salvedades en punto al reconocimiento de un poder tributario autónomo de los territorios históricos desde un plano sustantivo y no sólo formal que, prácticamente, se circunscribía a la posibilidad de regulación diferenciada de determinados aspectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas -ITP- y del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados -IAJD-, generalmente los tipos de gravamen).

De otro lado, la existencia de un proceso de armonización fiscal en el seno de la Unión Europea que no sólo ha supuesto una autolimitación de las competencias legislativas del Estado, sino, lógicamente, de las entidades en que éste se organiza, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas del sistema de Concierto Económico. Esta labor de armonización -plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados miembros- ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos que gravan la concentración de capitales y la transmisión de títulos mobiliarios. En los dos últimos casos, la labor armonizadora de la Unión Europea afecta, en nuestro país, a los Impuestos Especiales de fabricación¹ y al Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS), con independencia de las derivaciones que la armonización puede tener en otros impuestos como el ITP y/o el IAJD.

No obstante la evidente concatenación entre las dos causas señaladas -que han propiciado una histórica baja intensidad de la litigiosidad entre el Estado y los territorios forales, al menos si la contraponemos con la situación existente en el Impuesto sobre Sociedades, litigiosidad que quedó circunscrita, en la década de los noventa, al tipo de gravamen gradual que grava los documentos notariales en el IAJD y ello aún con ocasión de las reformas coetáneas introducidas en 1992 por la Comunidad Foral de Navarra²-, es posible efectuar una disección entre ellas, que parcialmente enlazaría con la pretensión -no reconocida en el vigente Concierto, pese a la redacción de su art. 4.Dos- de participación de los territorios históricos y del Gobierno vasco en las instancias de la Unión Europea donde se proyectan, debaten y aprueban las normas de armonización fiscal. Disección en cuya virtud el ejercicio de la potestad tributaria normativa sustantiva (y no sólo formal o meramente nominal) de los territorios históricos en la mayor parte de los impuestos indirectos se ve afectada por un doble rasero armonizador, europeo, en primer lugar, y estatal después. Con ello queremos significar

1. Los impuestos especiales de fabricación -conforme el art. 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre)- son los siguientes: el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad.

2. Con posterioridad a los territorios históricos, la Comunidad Foral de Navarra, aprovechando la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF (ya derogada), rebajó el tipo de gravamen del IAJD desde el 0,50% al 0,10%. El Estado interpuso recurso de inconstitucionalidad, del que posteriormente desistió, por lo que nunca sabremos la posición del Tribunal Constitucional al respecto. En cualquier caso, la pax fiscal comenzó a gestarse a través de una reforma extratributaria, como fue la modificación del Reglamento notarial que, partiendo del respeto a la libre elección de fedatario público, introdujo algunas restricciones en caso de que el documento fuese susceptible de inscripción en cualesquiera registros públicos. Al tratarse de una cuestión ya superada, no profundizaremos en los argumentos esgrimidos por las partes implicadas.

que la mimesis absoluta entre la normativa estatal y vasca en el caso del IVA o del IOS no deriva exclusivamente del hecho de que estemos en presencia de impuestos donde la Unión Europea ha llevado a cabo una importante labor armonizadora, aún no culminada en su integridad sobre todo en el primero de los tributos citados. El entronque directo entre la legislación tributaria de los territorios históricos y las Directivas europeas podría posibilitar -sin vulnerar el Tratado de la Unión Europea ni la propia Constitución española- la existencia de normativas diferenciadas respecto de la estatal en aquellos elementos de la estructura de los impuestos indirectos armonizados donde existe un cierto margen de libertad para el ejercicio de un poder normativo autónomo por parte de los Estados miembros (por ejemplo, en materia de tipos de gravamen, en los tributos donde la inconclusa armonización no ha ido más allá del establecimiento de horquillas, que fijan un mínimo y un máximo en la alícuota proporcional). Ello, evidentemente, supondría la inexistencia de un segundo filtro armonizador -el derivado del Concierto en su vertiente de norma estatal- que impone, en la generalidad de los impuestos indirectos, la adopción por las instituciones competentes de los territorios históricos de las mismas normas materiales y sustantivas que las vigentes en cada momento en territorio común. No obstante, sería excesivamente simple afirmar que este segundo filtro armonizador viene impuesto sólo por el Concierto, puesto que, teniendo en cuenta la estructura política del Estado español, habría que determinar en qué medida los límites específicos -es decir, fijados en el Concierto- al poder tributario normativo autónomo de los territorios históricos en determinados impuestos indirectos no son sino concreción de limitaciones constitucionales, y en especial de las que dimanarían del respeto, en el ejercicio de sus competencias normativas por parte de los entes infraordenados al Estado, a principios básicos como pueden ser la libre circulación de bienes, personas, capitales y servicios.

En el ámbito de la imposición indirecta -y salvo determinadas matizaciones que señalaremos en su momento-, el vigente Concierto es heredero de la filosofía subyacente en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, de modificación del Concierto Económico de 1981, norma que, centrada en la concertación de los impuestos especiales, proyectó igualmente sus efectos sobre el IVA. Así, el art. 5. Primera del vigente Concierto constituye -salvo la necesaria, por obsoleta, eliminación de la referencia a los tributos recaudados mediante monopolios fiscales- transposición literal del art. 6. Primera del precedente Concierto (tras la modificación operada en 1997), al reservar al Estado como competencia exclusiva la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los gravámenes a la importación en el IVA y en los Impuestos Especiales.

En puridad, la única novedad digna de mención entre ambas normas afectaría al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), no concertado bajo la vigencia del anterior Concierto, como consecuencia de su inexistencia (en 1981 y en 1997, fecha de la última modificación) en el sistema tributario estatal. Como veremos, esta incorporación se ha llevado a cabo imponiendo, en teoría de la que discrepamos, a los territorios históricos la asunción del compromiso de la afectación específica de los ingresos obtenidos a su través, lo que contrasta con el Proyecto de reforma del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra¹ (donde tras muchas dudas jurídicas sobre la exigibilidad del tributo -plasmadas en dictámenes contrarios por parte del Consejo de Navarra- se ha previsto su convención para 2003) y, posiblemente, exceda de la labor armonizadora del Concierto para proyectarse sobre la labor de coordinación y estabilidad del gasto público que intenta trasladar, en cualquier ámbito negociador, el Gobierno del Estado. En todo caso, interesa tener presente el Acuerdo de 6 de marzo de 2002 de la Comisión Mixta del Cupo², cuyos apartados tercero a quinto contienen referencias inexcusables de lege ferenda a determinados impuestos indirectos -entre ellos el mencionado-, que pueden plantear, de lege data, problemas de concreción, cuya resolución nos obligará a dilucidar cuestiones relativas a la naturaleza jurídica de los acuerdos de la Comisión Mixta prevista en los arts. 61 y 62 del Concierto de 2002.

Esta introducción permite determinar los puntos básicos que trataremos al examinar cada uno de los impuestos indirectos concertados, puntos básicos que estudiaremos de forma más breve que en colaboraciones anteriores, por la antedicha razón de que en la generalidad de la imposición indirecta los territorios histó-

1. El acuerdo entre los Gobiernos de Pamplona y Madrid, plasmado en el Proyecto de Convenio, se publicó en el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra, núm. 11, de 14 de febrero de 2003. Puede accederse al mismo a través de Internet en la siguiente dirección: www.parlamento-navarra.es. Por su parte, el Consejo de Ministros de 25 de abril de 2003 acordó la remisión a las Cortes Generales del Proyecto de reforma del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

2. El texto íntegro del Acuerdo citado puede encontrarse en El Concierto Económico. 125 años después..., (edición preparada por ALONSO ARCE, Iñaki) Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2003, pp.25-31.

ricos han de trasladar miméticamente la normativa estatal, sin más posibilidad que la de regular diferenciadamente aspectos adjetivos o formales cuya trascendencia para el contribuyente es irrelevante (modelos y plazos de declaración, etc.). En este sentido, tiene un valor más simbólico que real la desaparición, como frontispicio de la imposición indirecta concertada, de la norma contenida en el art. 27.Uno del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997), en cuya virtud los impuestos indirectos habrían de regirse por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos que regulaban cada impuesto en concreto; y la simbología deriva de que dicho precepto, que no ha desaparecido in totum, sino que ha pasado a ser cláusula de cierre del sistema (art. 35 del Concierto, donde se alude a la normativa aplicable a los “demás impuestos indirectos...”), no altera las facultades normativas reales de los territorios históricos, ni supone ampliación o restricción de las mismas: en definitiva, se trata de un cambio estético, vacuo de contenido jurídico real y donde se atisba una restricción de las ya exiguas competencias de los territorios históricos en materia de imposición indirecta, justificada desde argumentos débiles y susceptibles de ser combatidos desde una perspectiva jurídica (unidad de mercado, armonización europea, etc).

II.- EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El IVA se define por el art. 26 del Concierto como un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado; no obstante, los territorios históricos podrán aprobar modelos de ingreso y declaración propios y señalar plazos específicos de ingreso para cada período de liquidación: en ambos casos, estos aspectos secundarios o formales (que no afectan al núcleo central de la obligación tributaria) no deben variar sustancialmente respecto de los fijados por el Estado. El citado precepto constituye trasunto del art. 27.Dos del Concierto de 1981 (en la redacción dada en 1997) sin más novedad que la tipificación del IVA como tributo concertado (algo que no se explicitaba, sino que había que deducir, en el Concierto de 1981). Frente a lo que ocurre en la mayoría de los impuestos directos, esta tipificación recaudatoria no se ve acompañada de la tipificación o calificación normativa, dentro de la dicotomía entre tributos de normativa autónoma y de normativa común, sino que se utiliza el circunloquio que hemos señalado y que, como veremos, se ha extendido con éxito al resto de la imposición indirecta, hasta el punto que sólo el ITPAJD conserva la doble calificación. Singular relevancia -aunque ya se recogía en la reforma de 1997 del primer Concierto- tiene la referencia al momento temporal en que los territorios históricos deben aplicar las mismas normas que las vigentes en territorio común y esta relevancia viene dada, entre otras circunstancias, por la consideración del IVA como impuesto instantáneo de liquidación periódica, de forma que no existe, técnicamente, el concepto de período impositivo, cobrando una importancia decisiva la fijación del momento del devengo, porque éste determinará la normativa aplicable a la realización del hecho imponible, aunque se produzca una asincronía respecto del período de liquidación. Y la cuestión básica -que no es meramente teórica- consiste en precisar qué ocurre si una modificación normativa del Estado no es seguida, inmediatamente y con la misma fecha de entrada en vigor, por la subsiguiente modificación en la legislación de los territorios históricos y ello debido no a cuestiones de política legislativa o de discrepancias políticas, sino de plazos en la tramitación de las iniciativas normativas por parte de las instituciones competentes de los territorios históricos¹. En nuestra opinión, cabrían tres opciones diferentes, una de las cuales -que curiosamente es la que se viene utilizando- exigiría, posiblemente, una modificación de la propia Constitución, salvo que se entendiera cubierta por la Disposición Adicional Primera de la misma, y del Estatuto del País Vasco. En efecto, no creemos factible que el apoderamiento legislativo a favor de las Diputaciones Forales (stricto sensu, es decir, sin inmiscuir a las Juntas Generales, salvo en la convalidación ulterior de la normativa aprobada por aquéllas para cumplir con la adecuación en cada momento a la legislación estatal) pueda realizarse mediante una modificación unilateral de la legislación interna de la CAPV y, en concreto, de la LTH, ni siquiera para el caso de que dicho apoderamiento se circunscriba exclusivamente

1. Piénsese en una modificación -urgente e inmediata en cuanto a su entrada en vigor- de algún elemento del IVA mediante Decreto-Ley, algo que ya sucedió en materia de tipos de gravamen con el DL 5/1992, de 21 de julio, instrumento, en principio, no reconocido a los territorios históricos y a la propia CAPV; los Decretos forales provisionales, sujetos a convalidación y/o ratificación de las Juntas Generales, no constituyen, a nuestro juicio -y lo mismo sucede en el caso de Navarra- una solución jurídicamente satisfactoria en su plenitud.

a la materia tributaria¹; ex abundantia cordis, tampoco cabe que la habilitación a favor de las Diputaciones Forales para dictar normas provisionales en materia tributaria que incidan en elementos sustantivos del tributo sometidos al principio de reserva de ley se contenga en la Norma Foral General Tributaria² de cada uno de los tres territorios, ya que ello alteraría la distribución de competencias normativas que se desprende del EAPV y de la propia Ley de Territorios Históricos. Dicho en otros términos, el poder ejecutivo de los territorios históricos -la Diputación Foral- no puede dictar disposiciones provisionales con fuerza de ley (o, para ser más preciso, con idéntico rango normativo que las disposiciones dictadas por las Juntas Generales) en aquellas materias, como la tributaria, sometida en sus elementos sustantivos al principio de reserva normativa y ello no tanto porque esa posibilidad esté vedada constitucionalmente³, sino porque no impidiéndolo la CE de 1978 su reconocimiento sólo puede venir dado por la normativa superior de la CAPV y, en concreto, por su Estatuto de Autonomía⁴.

La segunda opción teórica sería aquella en cuya virtud el cumplimiento por parte de los territorios históricos de lo dispuesto en el art. 26 del Concierto habrá de llevarse a cabo respetando, en todo caso, la distribución interna de competencias normativas entre la Diputación Foral y las Juntas Generales, de forma que no sería viable jurídicamente la adopción de Decretos Forales provisionales y/o sujetos a ratificación ulterior, sino que en aquellas materias del IVA cubiertas por el principio de reserva de ley habría de dictarse la correspondiente norma foral de las Juntas Generales, salvando la eventual asincronía temporal derivada del diferente tempo en el procedimiento legislativo mediante el reconocimiento de efectos retroactivos a la modificación operada, de forma que su entrada en vigor coincida, siempre y en todo caso, con la vigencia de la modificación homónima establecida en territorio común. Y todo ello sin que el reconocimiento de efectos retroactivos suponga objeción de entidad trascendente ni desde la jurisprudencia constitucional (fundada en la redacción del art. 9.3 de la CE) ni por el hecho de estar en presencia de un impuesto instantáneo, donde la modulación y el juego del principio de retroactividad -especialmente si implica una modificación in peius para el contribuyente de la prestación tributaria- ofrece perfiles diferentes a los existentes en el caso de los impuestos periódicos.

Por último, la tercera opción sería considerar aplicable, provisionalmente y hasta tanto se dicte la corres-

1. Esta es la solución navarra -similar a la de los territorios históricos de la CAPV-, plasmada en el art. 12 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que contiene una triple norma: a) autorizar al Gobierno de Navarra para dictar las normas provisionales que sean necesarias en aquellos tributos que, conforme el Convenio, deban regirse por las mismas normas materiales y formales que los del Estado; b) posibilitar que dichas normas tengan eficacia retroactiva para ajustar su entrada en vigor a la vigencia de las normas estatales homónimas y c) si las normas hubieran de tener rango de ley foral se remitirán al Parlamento Foral en el plazo de diez días a efectos de su aprobación definitiva.

2. Esta es, precisamente, la respuesta que ofrece el ordenamiento interno de los territorios históricos; ad exemplum, el art. 13 de la NF 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria de Gipuzkoa, en cuya virtud, por razones de urgencia, y siempre que convenga adaptar Normas Tributarias estatales para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral, a propuesta del Diputado del Departamento de Hacienda, podrá dictar las normas tributarias precisas, añadiendo que, de las disposiciones así adoptadas se dará cuenta a las Juntas Generales, para su posterior convalidación. Puesto que la habilitación normativa es concorde con el resto de territorios históricos, su utilización -con variada denominación- ha sido profusa: véase, por ejemplo, en el caso de Alava, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2002, del Consejo de Diputados, de 3 de diciembre (BOTH de 27 de diciembre).

3. En punto a la constitucionalidad o no de la posibilidad apuntada, no podemos invocar el ejemplo de la Comunidad Foral de Navarra, porque su consideración como Comunidad Autónoma implica el reconocimiento de un poder legislativo del que, según la CE, carecen los territorios históricos. En otros términos, la propuesta del art. 12 de la LF General Tributaria de Navarra choca, a nuestro juicio, con el Amejoramiento, pero no con la CE, mientras que la posibilidad de -si cabe la expresión- dictar Decretos-Leyes Forales (o Decretos Normativos de Urgencia por seguir la terminología alavesa) por parte de las Diputaciones Forales no sólo transgrediría el EAPV, sino que tendría un dudoso encaje constitucional como consecuencia de la inexistencia de potestad legislativa por parte de los territorios históricos, cuestión que únicamente podría enervarse mediante una interpretación pro territorios forales derivada de la comparación entre los arts. 31.3, 86 y la DA Primera de la propia CE. En cualquier caso, profundizar en esta cuestión nos alejaría en exceso del objeto central de nuestra colaboración.

4. Subsidiariamente, sería factible el reconocimiento por parte de la LTH y/o por la normativa organizativa y de distribución competencial de los territorios históricos al tratarse de una materia sobre la cual éstos poseen competencias plenas conforme la DA Primera de la CE.

pondiente normativa por parte del territorio histórico, la legislación estatal, de forma que no habría que otorgar carácter retroactivo a la legislación foral, sino que se produciría una solución de continuidad en ambas, de forma que se respetaría el texto del Concierto y se eliminarían in radice las posibles dudas sobre la posibilidad (y, sobre todo, sobre la juridicidad) de la aplicación retroactiva de la normativa del territorio histórico. Esta opción carece de sustento alguno en el Concierto y en la normativa vigente, y, además implicaría potencialmente algo peor que el eventual problema que trata de resolver (el de la retroactividad), puesto que alteraría, aunque fuera provisionalmente en el tiempo, el normal esquema de distribución de competencias normativas que, para el IVA, se desprenden del Concierto y ello por mucho que dichas competencias sean nominales o formales, dada la necesidad de ajustarse en cada momento a la legislación dictada por el Estado. Evidentemente, las tres opciones antedichas y nuestros razonamientos sobre la más ajustada al ordenamiento jurídico vigente constituyen valoraciones que no se ciñen al IVA, sino a todos aquellos impuestos en los que el Concierto utiliza la misma terminología¹, por lo que nos abstendremos de su reproducción pro futuro.

Tras las consideraciones anteriores, parece que los problemas y cuestiones conflictivas del IVA -prescindiendo de los problemas dogmáticos que suscita la inmediata reacción normativa de los territorios históricos a cualquier modificación introducida por el Estado- quedarían reducidos a la determinación de los criterios de sujeción y de los puntos de conexión que permiten atribuir el poder recaudatorio al Estado y/o al territorio histórico correspondiente. Conviene aquí huir de la tentación fácil de explicar los criterios de exacción del IVA de un modo parejo a los establecidos en el IS, no obstante la existencia de concomitancias evidentes pero aparentes entre los arts. 27 y 15 del Concierto, y ello debido a un doble orden de circunstancias que cabe explicitar aún más si a ellas añadimos la comparación entre las reglas de localización espacial del hecho imponible, reguladas, respectivamente, en los arts. 16 (IS) y 28 (IVA) del Concierto. Por un lado, hay que advertir la diferencia en la conformación de la estructura del tributo en el caso de impuestos personales (caso del IS) y en el caso de impuestos reales (caso del IVA). Mientras que en el primer supuesto, juega un papel prevalente la territorialidad subjetiva (representada por el domicilio o residencia del sujeto pasivo), matizable, como hace el Concierto, en función del lugar de realización y del volumen de operaciones, en el caso del IVA debería ser decisivo el lugar de realización de las operaciones (la territorialidad en sentido objetivo) prescindiendo de criterios subjetivos (domicilio o residencia del sujeto pasivo, salvo las matizaciones que veremos al tratar de resolver el problema de sujetos no establecidos en territorio de aplicación del impuesto y el fenómeno de la inversión del contribuyente) o cuantitativos (volumen de operaciones). Por otro lado, aunque ello afecta a otras cuestiones como la necesidad de ajustar en términos económicos el volumen de recaudación en función de los criterios empleados por el Concierto, hay que tener en cuenta la divergencia entre el objeto del IVA (el gravamen del consumo final) y el hecho imponible del impuesto (operaciones interiores -entregas de bienes y prestaciones de servicios- adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes), de forma que el consumidor final no es el sujeto pasivo del impuesto², sino que asume la posición de deudor de una obligación extratributaria -la de repercusión-, configurada como un derecho de ejercicio obligatorio para el contribuyente del impuesto, empresario o profesional que realiza las operaciones definidas en su hecho imponible. La asimetría en la estructura del impuesto provoca, ex necesse, una asimetría entre el lugar de realización del hecho imponible -único que puede regular el Concierto- y el lugar de localización del consumo, variable económica esta última que sólo puede ser despejada con herramientas -ciertamente imperfectas- suministradas por la ciencia económica, como son los ajustes al consumo previstos en el art. 53 del

1. En concreto, el Impuesto sobre las Primas de Seguros, los Impuestos Especiales de fabricación y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. A ellos habría que añadir, como señalamos en nuestra anterior colaboración, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, que ha sufrido el contagio, visible en los impuestos indirectos, de sustituir la calificación de normativa autónoma o común por el circunloquio que venimos señalando. No obstante, ni esta colaboración versa sobre los impuestos directos, ni la tipificación del IRNR como tributo concertado de normativa común es tan clara como en el caso del IVA, tal y como señalamos en nuestra anterior colaboración.

2. Salvo en supuestos marginales, como, por ejemplo, en aquellas modalidades del hecho imponible donde no se exige la condición de empresario o profesional para ser sujeto pasivo (por ejemplo, en el caso de importaciones de bienes, irrelevantes para nosotros al no estar concertada esta modalidad del hecho imponible).

Concierto¹, ajustes entre el índice de capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco.

A la hora de tener en cuenta las competencias recaudatorias de los territorios históricos, conviene precisar que las mismas se circunscriben a la exacción por operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias de bienes, excluyéndose la concertación del IVA en lo que atañe al hecho imponible importaciones de bienes (arts. 5 y 27 del Concierto)². Hecha esta aclaración, la distribución del poder recaudatorio entre los territorios históricos y el Estado combina tres criterios, harto conocidos, puesto que son utilizados por el IS (lo que explica la posible confusión reseñada que debemos descartar), y que son el lugar de realización de las operaciones, el volumen de operaciones y el domicilio fiscal. En puridad, el único criterio donde no pueden producirse divergencias en el Concierto entre el IS y el IVA es el domicilio fiscal, cuyas reglas de determinación se efectuarán en base a los criterios del art. 43.Cuatro del propio Concierto. Empero, pueden producirse divergencias -relevantes o no, esa es cuestión adicional- entrambos impuestos en el caso del lugar de realización de las operaciones y en el volumen de las mismas; no obstante la concatenación de estos dos criterios en cada uno de los impuestos citados, pueden producirse situaciones en las que resulta necesario recurrir a la hermenéutica para deducir la solución colegible del Concierto.

De forma muy esquemática, tributarán exclusivamente al territorio histórico correspondiente (en el caso de operaciones interiores, es decir, entregas de bienes y prestaciones de servicios³), las siguientes personas físicas y entidades (empresarios y profesionales, en ambos casos):

a) Los sujetos pasivos del IVA que operen exclusivamente en Euzkadi, cualquiera que sea el volumen de operaciones y el lugar donde esté situado su domicilio fiscal.

b) Los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en cualquiera de los tres territorios históricos, siempre que su volumen de facturación no haya excedido de seis millones de euros⁴. Aquí es indiferente el lugar de realización de las operaciones y, por tanto, carecen de relevancia, para estos contribuyentes, las reglas de localización espacial del hecho imponible contempladas en el art. 28 del Concierto⁵.

1.La mera introducción del art. 53.Uno del Concierto ("Con el objeto de perfeccionar la imputación de ingresos por el IVA...) constituye una confesión de los defectos de éste en punto a lograr cohesionar los aspectos jurídicos y económicos del IVA, defectos que son imputables a la disociación que efectúa este tributo entre hecho imponible y objeto del impuesto y/o entre contribuyente y consumidor. Posiblemente, la cuestión se resolverá en otro sentido aunque subsistirán necesariamente los ajustes en la recaudación y en la compensación de las cuotas soportadas, cuando se sustituya el principio de tributación en destino por el principio de tributación en origen y esta sustitución, prevista en el ámbito comunitario (de ahí la reformulación del hecho imponible importaciones y la aparición transitoria del hecho imponible adquisiciones intracomunitarias de bienes) se aplique a las relaciones financieras y tributarias entre el Estado-País Vasco.

2.Lógicamente ello influirá en la necesidad tener en cuenta, a la hora de calcular la fórmula de ajuste del art. 53 del Concierto, la recaudación real anual por importaciones de bienes.

3.En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes se aplicarán las reglas de las operaciones interiores, con las siguientes excepciones: a) en el caso de adquisiciones de medios de transporte nuevos por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al IVA, corresponderá la exacción del impuesto a la Administración -vasca o de territorio común- donde se produzca la matriculación definitiva; b) se aplicará el criterio de exacción por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo en dos supuestos: de un lado, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia y, de otro, en el caso de adquisiciones sujetas al IVA por opción o por haberse superado los límites cuantitativos establecidos en la normativa reguladora (10.000 de conformidad con el art. 14.Dos de la Ley estatal del IVA), siempre que se efectúen por sujetos pasivos que realicen operaciones que no originan derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

4.Este límite cuantitativo desaparece y es competente la Administración del domicilio fiscal del sujeto pasivo en los supuestos previstos en el art. 28.Uno.C) del Concierto: a) operaciones de arrendamientos de medios de transporte; b) servicios de transporte, incluidos los de remolque, mudanza y grúa y c) las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, ganaderas, etc., así como armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación y siempre que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. La ubicación sistemática del precepto es incorrecta porque no está regulando un problema de localización del hecho imponible, sino de determinación del titular del poder recaudatorio en función del criterio del domicilio fiscal para ciertas operaciones sujetas al IVA y, por tanto, tendría mejor acomodo en el art. 27.

5.A la inversa, y conforme el art. 27 del Concierto, tributarían exclusivamente al Estado, los sujetos pasivos del IVA que operen exclusivamente en territorio común y los que, teniendo un volumen de facturación inferior a seis millones de euros, tengan su domicilio en territorio común.

La utilización de la expresión territorio común no tiene en este impuesto, a nuestro juicio, el mismo significado que en otros tributos concertados (salvo lo que diremos en relación con los Impuestos especiales de fabricación, donde se repite el problema) y debe ser objeto de una interpretación correctiva teniendo en cuenta al ámbito espacial de aplicación del IVA, delimitado en el art. 3 de la Ley 37/1992¹; en consecuencia, territorio común es expresión equivalente a territorio de aplicación del impuesto excepto el País Vasco o, más en concreto, territorio peninsular (salvo País Vasco) e Islas Baleares, quedando excluidas Canarias, Ceuta y Melilla². Subsiste, en todo caso, el problema de identificar las operaciones localizables en Navarra como realizadas en territorio común o no a los efectos de aplicación de las reglas contempladas en el art. 27 del Concierto; a la inversa, el problema es similar (si el País Vasco es territorio común a efectos del IVA para, por ejemplo, los sujetos pasivos con domicilio fiscal en Navarra) caso de colocarnos bajo la perspectiva del Convenio Económico con la Comunidad Foral.

La determinación de los sujetos pasivos que tributan, exclusivamente, a uno u otro territorio (vasco o común) no agota, sin embargo, el elenco de supuestos deducibles del Concierto, puesto que debemos referirnos a los contribuyentes sujetos a tributación conjunta ante ambas Administraciones en proporción a su volumen de operaciones, de conformidad con lo dispuesto en el art. 27.Dos del Concierto. En concreto, los contribuyentes con volumen de facturación superior a seis millones de euros y que realicen operaciones en territorio vasco y en territorio común tributarán en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos. Curiosamente, y a diferencia de lo que ocurre en el IS (art. 14.Uno), el art. 26 del Concierto no aclara cuál es la normativa que debe aplicar el sujeto pasivo (por ejemplo, si realiza más del 75% del total de operaciones en territorio común³), aun cuando y a diferencia de lo que ocurriría en el caso del IS, el silencio del Concierto es irrelevante para la determinación de la obligación tributaria del contribuyente, ya que las normas sustantivas del Estado y del territorio histórico serán las mismas por imperativo del art. 26 del Concierto⁴.

Como hemos visto, el volumen de operaciones realizado en uno u otro territorio puede jugar un papel relevante en determinados supuestos a la hora de determinar el poder recaudatorio del Estado o del territorio histórico. En este sentido, mientras que la determinación cuantitativa (no confundir con el volumen de operaciones realizado en uno u otro territorio) de dicha magnitud no presenta disimilitudes en el caso del IS y del IVA⁵, sí pueden, a nuestro juicio, presentarse disimilitudes en la estimación cualitativa o, dicho en otros términos, a la hora de determinar las operaciones realizadas en territorio común o en territorio vasco en uno u otro tributo. Una primera asimetría elemental viene dada por el distinto significado que atribuimos a la expresión territorio común en el IVA y en el IS, diferenciación que imputamos a los preceptos concomitantes del Concierto desde la interpretación sistemática de la propia legislación estatal. De acuerdo con nuestra tesis, un sujeto pasivo del IVA que opere en territorio vasco y en territorio canario (o, dicho en otros términos, que no realice operaciones en el resto del territorio español de aplicación del IVA), se considerará que opera exclusivamente en territorio vasco a efectos del art. 27.Uno del Concierto, teniendo en cuenta el concepto de operación en uno u otro territorio que ofrece el apartado Tres de dicho precepto y que enlaza con las

1. Desde una interpretación aislada del Concierto, Navarra sería territorio común, tanto en éste como en otros tributos. El problema estriba en las relaciones horizontales Euskadi-Navarra y el mutuo desconocimiento de los territorios forales correspondientes por las Leyes del Concierto y del Convenio. Así, por ejemplo, cabría plantear -desde la conjunción de ambas normas- qué ocurre con los sujetos pasivos que operen, conjunta, pero exclusivamente, en territorio vasco y en territorio navarro, es decir, que no tengan operaciones fuera del ámbito territorial vasco-navarro.

2. Las razones de la exclusión son diferentes: en el caso de Ceuta y Melilla, por tratarse de territorios no integrados en la Unión Aduanera; en el caso de Canarias, por tratarse de un territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

3. Este porcentaje sólo es relevante, en el IVA, para determinar la sujeción a la Inspección tributaria de la Administración del Estado en el caso de los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco, conforme el art. 29.Seis.b), Segunda del Concierto, norma que reproduce lo dispuesto en el art. 29.Siete.b), Segunda del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto).

4. Es, por tanto, indiferente a efectos normativos que el volumen de operaciones realizadas en territorio común supere o no el 75% del total, porcentaje que, como vimos, sí tiene relevancia en el Impuesto sobre Sociedades a la hora de determinar la normativa -vasca o estatal- aplicable.

5. En ambos tributos, el Concierto entiende por volumen total de operaciones "el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad" (arts. 14.Dos y 27.Dos del Concierto).

reglas atinentes al lugar de realización de las operaciones (art. 28 del Concierto), que lógicamente, son reglas relativas al IVA, y no al Impuesto General Indirecto Canario, aunque este forme parte, de un modo sui generis, de la estructura impositiva del Estado. Empero, no es este supuesto extremo el que interesa destacar sino la asimetría que puede producir para las personas jurídicas y entidades sometidas al IS la determinación de las reglas de localización espacial del hecho imponible, de forma que, aunque pueda resultar difícil, sería posible ensayar supuestos de empresas que estén sometidas -total o parcialmente- a un poder recaudatorio diferente en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades. Téngase en cuenta, y no profundizaremos sobre esta cuestión obvia, que el IS grava la renta mundial del sujeto pasivo (y no sólo la obtenida en España o en el País Vasco¹), mientras que el IVA sólo grava las operaciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto cuando, además, el sujeto pasivo se encuentra radicado en dicho territorio², de forma que, pese a la casi perfecta concordancia entre los arts. 16 y 28 del Concierto³, seguimos manteniendo la posibilidad de que se produzcan discordancias entre el volumen de operaciones realizado en uno u otro territorio en uno y otro impuesto. El vigente Concierto ha suprimido cualquier referencia expresa a las reglas de localización del hecho imponible en los supuestos de inversión del sujeto pasivo (es decir, en los casos de entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en territorio de aplicación del IVA para empresarios o profesionales cuando éstos últimos tengan su domicilio fiscal en territorio de aplicación del impuesto), reglas que sí contemplaba el Concierto de 1981 en su art. 28.Ocho⁴; el silencio del vigente Concierto no exime de otorgar una solución a la localización de dichas operaciones, habiendo de entender que se atribuirán a una u otra Administración en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo invertido (con perdón de la expresión), ya que no encontramos mejor solución para localizar operaciones que, en algún caso, son imposibles de localizar materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

Por último, hemos de constatar las dificultades hermenéuticas que plantea la norma contenida en el art. 28.Dos del Concierto, referida a las entidades (¿significa que se excluyen las personas físicas? ¿qué sentido tiene la expresión entidades que, en el caso del IVA, es la única vez que se utiliza por el Concierto?) que no realicen las operaciones previstas en el citado precepto, las cuales tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco. A las dificultades derivadas de su pésima redacción se une el hecho de que el precepto en cuestión no cuenta con precedentes en el Concierto de 1981 (ni siquiera tras la modificación de 1997). En una interpretación coherente del precepto, teniendo en cuenta su ubicación sistemática en el entramado del Concierto, cabría entender que está atribuyendo un poder tributario recaudatorio a las Diputaciones Forales en relación con aquellas entidades que, domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, realicen operaciones sujetas al IVA concertado (es decir, excluidas importaciones), que, sin embargo, no tengan determinado un lugar de realización de la operación conforme las reglas del art. 28.Uno del Concierto⁵. Si esta interpretación es compartida, cabe realizar dos matizaciones complementarias: de un lado, que el propio legislador confiesa su incapacidad para regular, con carácter general, todos y cada uno de los criterios determinantes de la localización espacial del hecho imponible del IVA dentro del territorio vasco de aplicación del impuesto, de forma que utiliza, y este sería el sentido del precepto comentado, una cláusula o

1. Y ello aunque el art. 16.D) del Concierto señale que las operaciones que, “con arreglo a los criterios establecidos en este artículo” (sic) se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones. Sorprende la referencia a los criterios establecidos en el art. 16 del Concierto porque éste sólo establece los principios de localización material de las operaciones en el País Vasco, sin ninguna referencia al extranjero, salvo que esta expresión incluya al resto del Estado.

2. Salvo en aquellos supuestos de entregas de bienes o prestaciones de servicios donde por estar el destinatario del mismo radicado en territorio de aplicación del impuesto y ostentar la condición de empresario o profesional, se pueda producir la inversión del sujeto pasivo, de conformidad con las reglas previstas en el art. 84.Uno, 2ª de la Ley estatal del IVA.

3. Aunque carezca de importancia obsérvese cómo el art. 28 (IVA) habla de las operaciones que “se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco”, mientras que el art. 16 (IS) señala que “se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes”.

4. Señalando que las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las concurra dicha circunstancia tributarían a una u otra Administración en los términos que resultaba de aplicar las dos primeras reglas previstas para las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

5. Intentamos una interpretación coherente del art. 28.Dos, ya que si lo ponemos en relación con el primer apartado del número Uno del citado precepto la conclusión sería absurda; en efecto, “las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo...”, supuesto que el precepto en su totalidad se está refiriendo a las operaciones sujetas al IVA, serían entidades no sujetas al IVA, con lo que carecería de sentido cualquier atribución de un poder recaudatorio inexistente sobre entidades que no serían contribuyentes por este impuesto.

principio residual. No obstante, ello no explica la referencia a las entidades (que podía haber sido sustituida por los sujetos pasivos, salvo que se considere que las personas físicas no tienen incidencia en este supuesto, cosa que es desmentible). De otro lado, hay que advertir que, cualquiera que sea la intención del legislador, el precepto en cuestión debería, en su caso, haberse incorporado al artículo destinado a la exacción del impuesto (art. 27) y no al dedicado a las reglas del lugar de realización del hecho imponible. En efecto, por muy ininteligible que sea su redacción, el mandato de la norma del art. 28.Dos del Concierto no afecta al lugar de realización del hecho imponible sino a las reglas de distribución del poder tributario recaudatorio entre el Estado y los territorios históricos a las que se refiere el art. 27, donde debería haberse ubicado el precepto; y el hecho de que esta regla específica de distribución del poder recaudatorio derive de la existencia de posibles lagunas en la determinación de uno de los tres criterios que se proyectan sobre dicho poder (en concreto, el lugar de realización de las operaciones) no constituye obstáculo ni enerva nuestra afirmación principal en cuya virtud estamos ante un problema de reglas de exacción del IVA, por utilizar la terminología del Concierto.

Y si estamos ante una cuestión relativa a los criterios de distribución del poder recaudatorio, resulta evidente que, no obstante su defectuosa ubicación sistemática, el art. 28.Dos constituye una norma especial respecto de las reglas de exacción del IVA contenidas en el artículo precedente y, en consecuencia, las entidades que no realizan las operaciones tipificadas en dicho precepto tributarán a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal, en todos los casos, incluidos los supuestos respecto de los que el art. 27 del Concierto permitiría deducir una solución contraria, a saber: a) aunque se trate de entidades que operen exclusivamente en territorio común, si tienen en territorio vasco su domicilio fiscal y b) aunque se trate de entidades con volumen de operaciones superior a seis millones de euros y que realicen operaciones conjuntamente en ambos territorios -vasco y común-. En el primer caso, entendemos que el art. 28.Dos constituye *lex specialis* respecto del art. 27.Uno.Primer del Concierto, mientras que en el segundo supuesto la norma especial excepciona las previsiones deducibles del art. 27.Uno.Tercera. Si estas consecuencias han sido o no buscadas explícitamente por los negociadores del Concierto, es algo que desconocemos, limitándonos a buscar una interpretación coherente a un precepto cuya redacción gramatical no ayuda, precisamente, a dicho objetivo.

III.- LOS IMPUESTOS ESPECIALES.

Las consideraciones sobre los impuestos especiales son muy similares a las realizadas precedentemente al tratar del IVA. En efecto, estamos en presencia de impuestos sobre consumos específicos, compatibles con el IVA, hasta el punto que la cuota de aquéllos se integra en la base imponible del IVA¹. Al igual que en el caso del IVA estamos en presencia de tributos donde se ha producido un importante avance en la armonización fiscal impulsada por la Unión Europea y ante impuestos que, como el general sobre el consumo, muestran una disociación entre su hecho imponible (la fabricación² de los productos sujetos a gravamen) y su objeto (el consumo de determinados productos). No obstante producirse la sujeción efectiva (en sentido económico) del consumo a través de la obligación extratributaria de repercusión (traslación jurídica de la cuota) -otro factor de coincidencia con el IVA- existe una diferencia importante entre ambos impuestos, que si la traemos aquí a colación es porque afecta a la determinación de los criterios de exacción o, dicho en otros términos, de concreción de la competencia recaudatoria de los territorios históricos en los impuestos especiales de fabricación³: dicha diferencia viene dada por el hecho de que mientras que la imposición general sobre el consumo se articula mediante un modelo de tributo plurifásico proporcional (donde se garantiza la neutralidad fiscal cualquiera que sea el número de fases por las que atraviesa el proceso de producción y distribución de bienes y de servicios), la imposición específica gira en torno a un modelo de tributación monofásica proporcional que elimina el número de fases del proceso que conduce desde la producción y distribución hasta el consumo, concentrándose sólo en la primera (sin que ello suponga merma de la neutralidad fiscal) y colocando, en consecuencia, la salida de los productos de fábrica como un elemento decisivo a la hora de confi-

1. Así se desprende del art. 78.Dos.4º de la Ley estatal del IVA; la única excepción atañe al Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

2. Técnicamente, la importación de los productos sujetos a cualesquiera de los Impuestos Especiales forma parte también del hecho imponible, pero cabe recordar que la importación no está concertada, y la regulación, gestión, inspección y recaudación corresponde en exclusiva al Estado, conforme el art. 5. Primera del Concierto.

3. Todos los regulados en la normativa estatal, salvo el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

gurar la obligación tributaria. La concertación de los impuestos especiales de fabricación -y en especial del Impuesto sobre Hidrocarburos, dada su incidencia recaudatoria¹- supuso una de las novedades más relevantes de la reforma del Concierto de 1981 operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, de modo que el vigente del 2002 sólo puede calificarse, en este punto, de continuista.

Prosiguiendo con las similitudes con el IVA -lo que nos eximirá de repeticiones innecesarias-, nos encontramos en presencia de tributos concertados “que se regirán en cada momento por las normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado”; ello, de consuno con la necesidad de adaptación a las directivas comunitarias, plantea, bajo el prisma normativo, problemas similares a los examinados en el caso del IVA, de forma que la competencia de los territorios históricos se ciñe al plano recaudatorio, debiendo aplicar la normativa de territorio común, de forma que, salvo la matización que habrá que realizar al hilo del segundo párrafo del art. 33.Tres del Concierto, los impuestos especiales pueden calificarse como tributos concertados de normativa común².

Si los problemas de delimitación de competencias normativas en relación con los hechos imposables concertados de los impuestos especiales son irrelevantes, no sucede lo mismo en el caso del criterio para atribuir la competencia recaudatoria al Estado y/o a los territorios históricos. Y, en este punto, conviene realizar dos precisiones: por un lado, el triple criterio potencial de atribución de poder recaudatorio a las Diputaciones Forales en el caso del IVA se ve sustituido por un único criterio -el devengo del tributo- en los impuestos especiales de fabricación (art. 33.Dos, primer apartado del Concierto); por otro, se establece un criterio específico para un impuesto cuya tipificación como especial es puramente normativa -el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte-, ya que su incorporación al sistema tributario estatal se produjo tras la supresión del tipo incrementado del IVA que gravaba (al tipo de 33%) la mayoría de las adquisiciones de vehículos.

La relevancia de los puntos de conexión no deriva sino de la necesaria provocación de efectos indeseados (muy similares a los señalados en el caso del IVA) que dimanen de la disociación entre el territorio de fabricación (vasco o común) de los productos sujetos a los impuestos específicos sobre el consumo³ y el territorio donde se produce el consumo efectivo de los mismos (vasco o común)⁴. Ello hace preciso el establecimiento de ajustes en el Concierto, en cuyo examen no vamos a entrar al pertenecer a la parte financiera y no tributaria del mismo⁵. En cualquier caso, la exigibilidad de los impuestos especiales de fabricación por parte de las Diputaciones Forales pivota sobre el devengo de aquéllos en cualesquiera de los tres territorios históricos, entendiendo por devengo, la salida de los productos de fábrica, tal y como hemos visto anteriormente. Puesto que este criterio puede resultar problemático en el caso del Impuesto sobre la Electricidad y no obstante el silencio del art. 33 del Concierto, hay que entender que la regla específica que, para los productores de energía eléctrica, contiene el propio Concierto en relación con el IVA (art. 28.Uno.2⁶) no es íntegramente trasladable al impuesto especial que nos ocupa y ello, por un doble orden de razones, deducibles tanto del

1.Con especial relevancia para el Territorio Histórico de Bizkaia, dados los puntos de conexión del Concierto y la realidad empresarial del País Vasco.

2.Al igual que en el caso del IVA, el art. 33.Uno del Concierto permite a los territorios históricos aprobar los modelos de declaración y señalar plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. En definitiva, el vigente Concierto reproduce, mutatis mutandis, las previsiones sobre normativa aplicable, criterios de recaudación y reglas de localización del hecho imponible contenidas en los arts. 27.Cuatro y 32 del precedente Concierto.

3.Téngase en cuenta que, siendo el punto de conexión, el devengo de los impuestos, este se produce, con carácter general, en el momento de salida de los productos sujetos a tributación de la fábrica o del depósito fiscal (art. 7.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales).

4.Conviene tener presente que el ámbito territorial español de aplicación de los impuestos especiales presenta divergencias: así, y de conformidad con el art. 3.1 de la Ley estatal sólo el Impuesto sobre la Electricidad es exigible en la totalidad del territorio, mientras que el resto de los impuestos especiales de fabricación no se aplican en Canarias, Ceuta y Melilla, salvo los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas que serán exigibles, en los términos previstos en la Ley, en Canarias.

5.Los ajustes, previstos en el art. 54 del Concierto, y que, al igual que en el caso del IVA se establecen “con el objeto de perfeccionar la imputación de ingresos por los Impuestos Especiales de fabricación...” no atañen a todos los impuestos que merecen tal definición en el art. 3 de la Ley estatal y, confrontando este precepto con el art. 54 del Concierto observamos que no se integran en las fórmulas matemáticas del ajuste financiero los Impuestos sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y el Impuesto sobre la Electricidad.

6.Precepto que considera realizadas en territorio vasco las entregas de bienes realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en dicho territorio los centros generadores de la misma.

Concierto como de la normativa estatal. De un lado, aquél guarda, en su art. 33, un absoluto silencio respecto del lugar de radicación del centro generador de energía eléctrica; de otro, el art. 64 bis de la Ley estatal de impuestos especiales delimita, expresamente para este impuesto los conceptos de depósito fiscal (que incluye la red de transporte de energía y las instalaciones de distribución) y de fábrica (instalaciones de producción)¹. Junto a ello, y en lo que atañe al devengo, han de tenerse en cuenta las matizaciones que, para este tributo establece el art. 64.bis.A),5 de la Ley estatal de Impuestos Especiales, y que son relevantes en la dimensión temporal del devengo en cuanto su localización en territorio vasco constituye el punto de conexión único para la atribución de competencias recaudatorias a las Diputaciones Forales².

El examen de los impuestos especiales concertados debe referirse, a continuación, y de forma separada, el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, incorporado a nuestro ordenamiento, como señalamos, tras la supresión del tipo incrementado del IVA (el 33%) para determinadas entregas de bienes (entre ellas, las de vehículos con una determinada cilindrada³) y cuyo hecho imponible -véase el art. 65 de la Ley 38/1992- más recuerda al de la tasa que al del impuesto (técnicamente, se grava la matriculación, es decir, una actividad administrativa obligatoria, de medios de transporte)⁴. Puesto que no se trata de un impuesto de fabricación, ni grava, en puridad, las adquisiciones o transmisiones de medios de transporte, sino, como hemos reiterado, la matriculación de los mismos, en cuanto constitutiva de un deber administrativo que el adquirente debe cumplir, el art. 33.Tres del Concierto establece como punto de conexión determinante de la atribución de competencias recaudatorias de las Diputaciones Forales el lugar, dentro del territorio vasco, de matriculación definitiva de los medios de transporte. Sin embargo, nos parece absolutamente extemporáneo (aunque traiga su causa del precedente Concierto), la mención del último párrafo del art. 33.Tres, en cuya virtud las personas físicas habrán de efectuar la matriculación del medio de transporte en el lugar (provincia, reza el Concierto) donde tengan su residencia habitual, debiendo colegir que ésta se determina en función de las reglas contenidas en el art. 43 del Concierto. Con independencia del juicio que nos merece la norma en cuestión, al ignorar los efectos que pretende (y que, presuntamente, serán antielusivos), entendemos que la misma es impropia del Concierto, al imponer un deber que⁵, por un lado, se ciñe a las personas físicas⁶ y, por otro, carece de mecanismo reaccional por parte del ordenamiento, en caso de incumplimiento por el particular⁷. O, dicho en otros términos, ¿qué ocurre, desde la perspectiva tributaria, no desde el ordenamiento administrativo, si una persona física con residencia en Gipuzkoa adquiere un vehículo nuevo y solicita su primera matriculación en Bizkaia? Y la misma cuestión hay que plantearse en el caso de matriculaciones en territorio común (de personas físicas residentes en Euzkadi) o en territorio vasco (de per-

1. Ello nos lleva a defender que son competentes las Diputaciones Forales cuando el centro generador, distribuidor, parques eléctricos o transformadores estén situados en territorio vasco, de forma que ello determina una ampliación subjetiva de las competencias recaudatorias respecto de la tributación de la energía eléctrica, por referencia al criterio aplicable para el IVA.

2. En puridad, la matización deducible del citado precepto afecta al momento temporal del devengo, señalándose que cuando la salida de energía eléctrica de las fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte de precio correspondiente a la energía suministrada en cada período de facturación. En definitiva, se están trasladando a las entregas de bienes -en este caso, la electricidad- ligadas a contratos de tracto sucesivo las reglas que, para el IVA, se contienen en el art. 75.Uno,7º de la Ley estatal.

3. La propia Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, señala que “la creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del IVA, que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes”.

4. Esta semejanza con el hecho imponible de la tasa se acrecienta a la vista de la doctrina clásica de existencia de actividad administrativa provocada por el sujeto pasivo, como se desprende del art. 68.1 de la Ley de Impuestos Especiales, donde se señala que el devengo del impuesto se produce con la solicitud de primera matriculación definitiva.

5. Ciertamente la misma regla se impone, para las Comunidades Autónomas de régimen común, a la luz del art. 35.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

6. ¿Por qué las personas jurídicas y entidades no han de solicitar la primera matriculación en la provincia donde tengan su domicilio fiscal?

7. El art. 136 del Reglamento de los Impuestos Especiales sí se refiere al domicilio fiscal (no sólo de las personas físicas sino también de las entidades) para el supuesto de que se solicite el previo reconocimiento de la no sujeción o de la exención.

sonas físicas residentes en territorio común)¹.

Por último, debemos referirnos a las posibilidades, limitadas, de los territorios históricos para regular los tipos de gravamen de los impuestos especiales, potestades sujetas a ciertos límites, tal y como se desprende del segundo párrafo del art. 33.Tres del Concierto, precepto que no tiene parangón en el precedente Concierto y que se relaciona más con el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, aun cuando éstas ven limitadas sus competencias normativas al Impuesto especial sobre determinados medios de transporte -y en concreto al tipo de gravamen-, conforme las previsiones del art. 43 de la Ley 21/2001². En el caso de los territorios históricos, cabe la duda, debida a la defectuosa ubicación sistemática y a la redacción gramatical del segundo párrafo del art. 33.Tres del Concierto, de determinar si la posibilidad de que los territorios históricos incrementen los tipos de gravamen hasta un máximo del 10% respecto de los establecidos en cada momento por el Estado se refiere a todos los impuestos especiales concertados o sólo al Impuesto sobre determinados medios de transporte. A favor de esta última y restrictiva opción cabe invocar dos argumentos: de un lado, la propia ubicación sistemática en el apartado destinado a este tributo y, de otro, la comparación con la situación existente en las Comunidades de régimen común. A ello cabría añadir, la consideración de los impuestos especiales de fabricación como tributos armonizados por la Unión Europea, pero esta objeción no es relevante³ porque la armonización del tipo de gravamen permite, todavía, una cierta flexibilidad a los Estados miembros, dentro de unas horquillas en las cuales se podría mover el reconocimiento de competencias limitadas a los territorios históricos.

A favor de la tesis en cuya virtud la posibilidad de que los territorios históricos incrementen el tipo de gravamen en todos los impuestos especiales concertados pueden jugar, igualmente, distintos argumentos: de un lado, la especificidad del régimen de Concierto respecto del sistema de financiación de las Comunidades de régimen común, de forma que aquél conlleva ex necesse unas competencias diferenciadas que no se ciñen al plano recaudatorio, sino que se extienden al normativo, hasta donde no exista impedimento derivado de las Directivas comunitarias⁴; de otro, la eventual modificación de tipos de gravamen no supone un privilegio para los sujetos pasivos sometidos a la competencia de los territorios históricos en cuanto éstos sólo pueden ejercer la potestad normativa en materia de tipos de gravamen para su incremento y no para su reducción y, por último, cabe argüir la propia redacción del precepto comentado que se refiere, indubitadamente, al “apartado Uno” (sic y con mayúsculas) y no al primer párrafo del apartado Tres, de forma que, errónea o no la posición del Estado al negociar el Concierto⁵, la conclusión no puede ser otra sino la de que la competencia normativa en materia de tipos de gravamen de los territorios históricos se extiende a todos los impuestos

1. Sin ánimo de polemizar en una cuestión tangencial, conviene destacar que, con el anterior sistema de matriculación, donde se identificaba la provincia, la elección del lugar de matriculación no obedecía, precisamente, a cuestiones tributarias, sino de otra índole, especialmente en el caso del País Vasco y de Navarra. También de otra índole es la proliferación de vehículos cuyos propietarios son de Gijón y que fueron matriculados en Girona.

2. En una banda de más 10%, para las Comunidades autónomas peninsulares e Islas Baleares (en concreto, entre el 7% y el 7,70% para vehículos con cilindrada inferior a 1600 centímetros cúbicos -2000 en caso de motor diesel y entre el 12% y el 13,20% para vehículos de cilindrada superior).

3. Sin embargo, la Exposición de Motivos de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, señala literalmente que “por lo que se refiere a los nuevos tributos cedidos, dados los condicionantes de la Unión Europea, no se ceden a las Comunidades Autónomas competencias normativas en relación al IVA y a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco”. Creemos que la excusa no es correcta hic et nunc, con independencia de que los problemas de atribución de competencias normativas de las Comunidades de régimen común no sean trasladables al régimen de Concierto.

4. Dicho en otros términos ¿para qué sirve el Concierto si las competencias normativas son similares a las de las Comunidades de régimen común?

5. En el Proyecto de Convenio Económico con Navarra, párrafo cuarto del art. 35.2, sí queda claro que la potestad de modificación normativa en materia de tipos de gravamen, hasta un máximo del 10 por ciento, se ciñe exclusivamente al Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y no a la totalidad de impuestos especiales convenidos. No obstante, creer que, de lege ferenda, la solución para el País Vasco sería la misma, ello no empece la defensa de la tesis sustentada en el texto principal, basada en las deficiencias jurídicas del precepto comentado.

especiales y no sólo al que grava la matriculación de vehículos¹.

IV.- LOS IMPUESTOS SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS Y SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS.

El Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS) se incorpora al sistema tributario estatal -con efectos de 1 de enero de 1997- en virtud de lo dispuesto en el art. 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, determinando que su concertación en la Ley de 1981 se produjera tras la modificación operada en su art. 31 por la Ley 38/1997, de 4 de agosto. El art. 32 del vigente Concierto lo tipifica como un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado, es decir, como un tributo de normativa común, pese a la perífrasis ya conocida y utilizada para la mayoría de los impuestos indirectos concertados².

Reducida la competencia de los territorios históricos al plano recaudatorio, el punto de conexión viene determinado por la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, en territorio vasco, enderezándose el apartado Tres del art. 32 a concretar el ámbito espacial del hecho imponible, es decir, a determinar los criterios en base a los cuales se entiende localizado en territorio vasco el riesgo, elemento consustancial al contrato de seguro³. Aquí y no obstante ceñirse la potestad tributaria foral al ámbito recaudatorio, sí conviene señalar que las Comunidades de régimen común no tienen cedido el IPS, de conformidad con lo dispuesto en el art. 17 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de forma que existe una especificidad derivada del régimen de Concierto.

Por último, y con ello concluiremos el examen del IPS, hay que señalar que el acuerdo tercero de la Comisión Mixta del Cupo de 6 de marzo de 2002, propuso la creación de un grupo de trabajo “para analizar la posibilidad de utilizar como punto de conexión en el Impuesto sobre las Primas de Seguros el domicilio que conste en el permiso de circulación de los vehículos de las personas jurídicas”⁴; caso de prosperar el acuerdo, ello se traduciría en una modificación de una de las reglas de localización del hecho imponible contenidas en el art. 33.Tres, Segunda del vigente Concierto.

La concertación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) constituye una novedad del Concierto de 2002, puesto que su incorporación al sistema tributario estatal -con efectos de 1 de enero de 2002- se produce en virtud de lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, siendo exigible en todo el territorio español, salvo Canarias, Ceuta y Melilla, y presentando una configuración peculiar en cuanto, por un lado, se trata de un impuesto cedido a las Comunidades de régimen común y, por otro, se trata de un tributo con afectación específica, ya que los rendimientos generados quedan afectos, en exclusiva -al menos en lo que se refiere a la cuota derivada del tipo de gravamen estatal- a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. La competencia de las Comunidades de régimen común no sólo es recaudatoria sino, parcialmente, normativa, en cuanto el art. 9.Diez de la citada Ley 24/2001, diferencia entre un tipo estatal y un tipo autonómico,

1.Por otro lado, y desde el punto de vista de los ajustes financieros contemplados en el art. 54 del Concierto nada cabe oponer a nuestra tesis en cuanto el ejercicio de la competencia normativa de los territorios históricos incrementará una de las variables matemáticas de la fórmula utilizada, en concreto el índice de capacidad recaudatoria del País Vasco.

2.Los territorios históricos pueden -y ello no supone novedad respecto del Concierto precedente- aprobar modelos de declaración e ingreso y plazos de ingreso que no deben diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

3.Llama la atención -pero ello supondría continuar el debate sobre la regla de localización del hecho imponible en el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte- que el art. 32.Tres,Segunda se refiera, en el caso de seguros sobre vehículos, al hecho de que la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su residencia habitual o su domicilio fiscal en el País Vasco. Obsérvese como aquí sí se menciona explícitamente a las personas jurídicas y demás entidades y no se circunscribe a las personas físicas como sucede con el impuesto especial mencionado.

4.Vid. El Convenio..., op.cit., p. 27.

siendo la suma de ambos el tipo de gravamen específico¹ global². La condición de impuesto con afectación específica en relación con los gastos públicos a financiar con su recaudación debe ser modulada en función del ejercicio o no por parte de la Comunidad Autónoma de sus competencias en materia de tipos de gravamen, de forma que los ingresos derivados del tipo de gravamen autonómico pueden destinarse a la financiación de actuaciones medioambientales, fundadas también en criterios objetivos de ámbito nacional. Por último, y para completar el perfil somero de este tributo, si la Comunidad Autónoma no hubiere aprobado tipo de gravamen alguno, el tipo será el estatal, de conformidad con el art. 9.Diez,3 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, y con el art. 45 de la Ley 21/2001, de la misma fecha.

Sirva esta introducción para comprobar cómo el art. 34 del Concierto responde a los mismos parámetros aplicables a las Comunidades de régimen común, salvo en lo que atañe a la cuestión -no exenta de polémica, como veremos- relativa a la afectación específica o no de los ingresos obtenidos por los territorios históricos. En efecto, el IVMDH se configura como un tributo concertado³ de normativa común (utilizando el mismo circunloquio visto en el caso del IPS), salvo en lo que se refiere a los tipos de gravamen donde los territorios históricos podrán establecerlos dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común⁴. Esta atribución, parcial, de competencias normativas implica una integración de las mismas por referencia a la Ley 21/2001 o, dicho en otros términos, que ésta es norma aplicable a los territorios históricos por remisión indirecta del Concierto, lo que abunda en el creciente proceso de homogeneización y de equiparación, visible en los impuestos indirectos, entre el sistema tributario foral y el sistema de financiación de las Comunidades de régimen común, reduciendo aún más las especialidades que cabe predicar de un sistema necesariamente diferenciable desde una perspectiva constitucional.

En cualquier caso, la cuestión polémica -acrecentada, si cabe, desde el conocimiento del Proyecto de nuevo Convenio con Navarra de 2003, donde se ha obviado expresamente la afectación específica de los ingresos obtenidos con el impuesto convenido- está constituida por la necesidad de precisar si los territorios históricos han de destinar o no la recaudación del IVMDH a la financiación de gastos sanitarios, si -supuesta una respuesta afirmativa- la determinación de dichos gastos ha de responder a criterios objetivos de carácter nacional y si, por último, el modelo de régimen común se sigue hasta el punto que la financiación de gastos relacionados con el medio ambiente⁵ sólo puede realizarse en caso de que el territorio histórico correspondiente utilice las competencias normativas que, en materia de tipos de gravamen, le reconoce el segundo párrafo del art. 34.Uno del Concierto. Ciertamente, el texto de éste no contiene ninguna previsión al respecto; sin embargo, el punto quinto del Acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo de 6 de marzo de 2002 permite llegar a conclusiones -en algún caso sorprendentes desde la perspectiva de la autonomía de los territorios históricos- cuya validez queda, a su vez, supeditada, al valor jurídico que otorguemos a los citados acuerdos dentro del marco del Concierto. En concreto, los territorios históricos y la propia CAPV -con lo que se salvan objeciones derivadas de la distribución de competencias entrambos en materia sanitaria y de medio ambiente- “asumen el compromiso de afectar en su totalidad los rendimientos que se deriven del IVMDH a

14

1.Utilizamos esta expresión para significar que los tipos -estatal y autonómico- no se aplican sobre bases imponibles expresadas en magnitudes monetarias, lo que implica la necesidad de convertir a parámetros monetarios el tipo de gravamen. En concreto, la base imponible se expresa en número de litros de los productos sujetos a tributación.

2.El tipo autonómico será el establecido por la Comunidad Autónoma, de conformidad con lo previsto en el art. 44 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre; así, en el caso de las gasolineras, el tipo autonómico puede oscilar entre 0 y 10 por 1000 litros, mientras que el estatal es de 24, de donde se colige que la horquilla de tipos autonómicos oscila entre el 0% y el 41,66%.

3.El punto de conexión (art. 34.Dos del Concierto) viene constituido por la venta o entrega al por menor de los productos sujetos al impuesto en establecimientos de venta al público al por menor situados en el País Vasco (salvo que el suministro se realice a consumidores finales que dispongan de instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio y, a la inversa, corresponde a las Diputaciones Forales la recaudación por los suministros efectuados desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en el País Vasco) así como por las importaciones o adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a gravamen destinados directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en el País Vasco.

4.Igualmente los territorios históricos pueden aprobar modelos de declaración e ingreso y señalar plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

5.Habría también que precisar las competencias del Gobierno vasco y de las Diputaciones Forales en materia sanitaria y de medio ambiente a la hora de determinar la distribución de los ingresos afectos y el grado de cumplimiento de dicha afectación, cuestión que excede los límites de nuestra colaboración.

la financiación de gastos de naturaleza sanitaria”; a ello hay que añadir que “los recursos producidos por la parte de los tipos de gravamen que, en su caso, superen el mínimo vigente en territorio común podrán dedicarse a financiar actuaciones medioambientales”. Salvo la referencia al hecho de que los gastos sanitarios y las actuaciones medioambientales han de determinarse en función de criterios objetivos de ámbito nacional, el compromiso no hace sino reproducir el contenido del art. 9.Uno.3 de la Ley 24/2001, es decir, sujeta a los territorios históricos y al Gobierno vasco, en materia de gasto público derivado de la afectación de los ingresos procedentes del IVMDH, a los mismos requisitos establecidos para las Comunidades de régimen común, con la única salvedad, a nuestro juicio, de que tales gastos no han de responder, de forma necesaria, a criterios de ámbito nacional.

Pero, además, el punto quinto del Acuerdo citado contiene dos principios cuyo cumplimiento es inexcusable para la adecuación del impuesto al ordenamiento comunitario (sic): a) la integración del IVMDH “en el marco de los objetivos de políticas de sanidad o de protección del medio ambiente”¹; b) la fijación, en su caso, “de tipos de gravamen por encima del mínimo vigente en territorio común debe ser adecuado y proporcional a la finalidad de los objetivos a conseguir”. Esta regla, como hemos visto, no se aplica ni siquiera en el caso de la cesión del tributo y la atribución de competencias normativas a las Comunidades de régimen común, constituyendo, en consecuencia, una restricción injustificada de competencias de los territorios históricos, quienes, a nuestro juicio, se encuentran sólo sujetos a los tipos máximos de gravamen establecidos en territorio común, sin que una elevación de los tipos, dentro de los márgenes previstos en el Concierto, pueda ser objeto de impugnación por parte del Estado arguyendo el incumplimiento de la prueba de la adecuación y de la proporcionalidad.

Pero, además, hay un argumento poco convincente en los principios señalados, cuál es su carácter necesario para la adecuación al ordenamiento comunitario². Si ello fuera cierto en su plenitud, debería alguien explicar por qué el futuro Convenio con la Comunidad Foral de Navarra concierta el IVMDH sin que se imponga al Parlamento ni al Gobierno de Navarra la afectación específica de los ingresos, ni que éstos se destinen, en concreto, a la financiación del gasto sanitario, de modo que o bien el Convenio, cuando se apruebe, vulnera el ordenamiento comunitario o bien la restricción del punto quinto del Acuerdo de la Comisión Mixta no es sostenible desde el prisma comunitario.

Por último, debemos resolver una cuestión -igualmente anunciada- cual es la relativa a la naturaleza jurídica y eficacia de los acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo. Mucho nos tememos que, vistas las funciones contenidas en el art. 62 del Concierto, la asunción obligatoria de compromisos no incorporados expresamente a normas jurídicas sea estéril; incluso acordar la afectación específica de ingresos tributarios requiere, conforme nuestro ordenamiento, una norma con rango de ley y ni los acuerdos de la Comisión Mixta tienen dicho rango ni incluso, entre sus funciones, se encuentra la imposición de restricciones al poder de gasto público de los territorios históricos y de la CAPV y ello por mucho que el Acuerdo, como exige el art. 61 del Concierto, se haya adoptado por unanimidad, es decir, con el voto favorable de los representantes del Gobierno vasco y de las Diputaciones Forales. Téngase en cuenta que las Juntas Generales, al ratificar el Acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo de 6 de marzo de 2002, se limitan a ratificar el texto acordado del vigente Concierto, sin hacer ninguna mención a los siguientes compromisos alcanzados entre los integrantes de la Comisión Mixta³.

En resumen, entendemos que hay argumentos sobrados para considerar que, en ausencia de incorporación formal al Concierto, el IVMDH no es, para el País Vasco, un impuesto con afectación específica, de igual modo que no lo será, de prosperar la redacción del Proyecto de Convenio, para la Comunidad Foral de Navarra.

1. Obsérvese cómo tampoco en este punto se habla de objetivos nacionales y/o fijados por el Estado, de forma que el compromiso puede cumplirse aún cuando esos objetivos sean determinados por la CAPV.

2. No tiene sentido entrar en un examen sobre las propuestas de Directivas y otras actuaciones comunitarias en el marco de los denominados impuestos verdes o impuestos ecológicos.

3. Vid., para el caso de Alava, el artículo y el anexo de la NF 4/2002, de 13 de mayo, de ratificación del Acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Cupo el 6 de marzo de 2003 (BTHA de 22 de mayo, suplemento).

V.- EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Bajo esta expresión, el sistema tributario del Estado engloba en su seno y desde una regulación formalmente unitaria (contemplada en el Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), tres impuestos perfectamente diferenciados, como son el ITP, el IOS y el IAJD. De los tres, el IOS es un impuesto sujeto a armonización comunitaria¹, lo que condiciona el ejercicio del poder tributario normativo por parte de los territorios históricos. En el caso del ITP, sus relaciones con el IVA (véase el art. 4.Cuatro de la Ley estatal de este último) pueden introducir determinados elementos de modulación del poder normativo de los territorios históricos, teniendo en cuenta la presunta neutralidad que debe presidir la tributación del tráfico civil (sujeto al ITP) y del tráfico mercantil (sujeto al IVA).

En función de la trilogía de impuestos contemplados en el art. 30 del Concierto, cabe, de forma sinóptica, establecer la tipología de cada uno de ellos, de acuerdo con la distinción tradicional entre impuestos concertados de normativa autónoma y de normativa común, puesto que, como ya dijimos, el ITPAJD es el único impuesto indirecto que conserva esta calificación tradicional en los Concierdos y que sirve para identificar los titulares del poder recaudatorio y normativo, respectivamente. En este sentido, el Impuesto sobre Operaciones Societarias es un tributo concertado de normativa común, consecuencia básica de su armonización comunitaria, como ya hemos apuntado². Los puntos de conexión se contemplan en el art. 31.5 del Concierto, destacando la localización el País Vasco del domicilio fiscal de la entidad, lo que es relevante porque, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades o del IVA, se prescinde de otros criterios como pueden ser el volumen de operaciones o el lugar de realización de las mismas.

Por su parte, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas se configura como un tributo concertado de normativa autónoma, lo que no empece, como hemos sugerido, la existencia indirecta de restricciones al poder tributario de los territorios históricos -especialmente en lo que atañe a la fijación de los tipos de gravamen- derivados de la conexión con otras figuras impositivas y, en concreto, con el IVA. Los puntos de conexión -plagados de múltiples excepciones, teniendo en cuenta la pluralidad de hechos imposables contemplados en la normativa del impuesto- pueden sistematizarse en dos principales: radicación del inmueble en territorio vasco cuando se trate de transmisiones onerosas, arrendamientos, constitución de derechos reales, etc, de aquél y residencia habitual (en caso de personas físicas) o domicilio fiscal (en caso de personas jurídicas) para las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos.

Por último, el IAJD -el tributo que más polémica generó en el pasado como consecuencia del ejercicio de las competencias tributarias por parte de los territorios históricos en relación con la cuota gradual del gravamen de los documentos notariales- pueden calificarse de forma dual, atendiendo a las tres modalidades del hecho imponible contempladas en el art. 27 del Decreto Legislativo 1/1993; en efecto, mientras que el IAJD que grava los documentos notariales y administrativos es un tributo concertado de normativa autónoma, el que grava los documentos mercantiles es concertado de normativa común en lo que atañe al gravamen de las letras de cambio y documentos que realicen funciones de giro en el tráfico mercantil y de normativa autónoma en el resto de los supuestos englobables en el gravamen de los documentos mercantiles, conforme el art. 33 del Decreto Legislativo 1/1993. Los apartados 6, 7 y 8 del art. 31 del Concierto regulan los diferentes puntos de conexión para cada una de las modalidades del hecho imponible del IAJD, llamando la atención (aunque en puridad constituye repetición de las previsiones contenidas en el art. 30.6 del precedente Concierto, en la redacción dada por la Ley 38/1997) la regla relativa a la competencia de los territorios históricos para exigir -y regular- el IAJD en el caso de escrituras, actas y documentos notariales; en principio -y para no vulnerar la normativa civil ni introducir restricciones indirectas de carácter fiscal al principio de libertad de elección de fedatario público- se utiliza el criterio del lugar (territorio vasco o territorio común) de autorización u otorgamiento del documento notarial, pero en aquellos documentos notariales sujetos a la cuota gradual del IAJD³ se utiliza el criterio de radicación en el País Vasco del Registro (de la Propiedad, Mercantil, etc.) en que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos sujetos a gravamen, con lo que

1. En este punto, es fundamental la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio, no obstante las críticas que pueden suscitarse a la vista de la legislación estatal sobre su correcta transposición al ordenamiento español.

2. En consecuencia, los territorios históricos sólo pueden, en este impuesto, aprobar los modelos de declaración e ingreso y los plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración estatal.

3. Véase el art. 31 del Decreto Legislativo 1/1993, donde se identifican los documentos notariales sujetos a la cuota gradual del IAJD.

se intenta cohonestar la libertad de elección notarial de los sujetos pasivos del impuesto y el ejercicio de potestades normativas por parte de los territorios históricos en especial en lo relativo al tipo de gravamen gradual del tributo. No obstante, y una vez detectado el problema¹, la solución es harto curiosa, porque no opera -directamente- sobre el plano normativo sino sobre el plano recaudatorio -e, indirectamente, provoca una unificación entre titular del poder tributario y acreedor tributario-.

En efecto, cabría haber utilizado la posibilidad -quizá más beneficiosa para el País Vasco- de que los documentos notariales susceptibles de inscripción registral fueran exigidos por el territorio histórico donde tuviere su sede el notario que los autorice u otorgue, pero la Diputación Foral habría de aplicar la normativa común en caso de que el Registro público donde hubiera de producirse la inscripción estuviera situado fuera del territorio vasco. Con esta propuesta, de lege ferenda, el tributo no perdería su carácter de concertado pero podría ser de normativa autónoma o de normativa común en función del lugar de radicación del registro público correspondiente. Sin embargo, con la solución del Concierto se respeta el principio de libertad de elección de fedatario público pero se sacrifica la regla general de lugar de localización del notario que otorga o expide el documento, sustituyéndola por el lugar de radicación del registro público donde deba procederse a la anotación o inscripción. De donde fácilmente se colige que al arrastrar la norma especial sobre el punto de conexión recaudatorio del IAJD contemplada en el segundo párrafo del art. 31.6 del Concierto, a la capacidad normativa de los territorios históricos, el impuesto pasa a ser no concertado (por no verificarse el punto de conexión) y, por ende, de normativa común, en el gravamen de documentos notariales sujetos a la cuota gradual que, con independencia del lugar de radicación del notario actuante y prescindiendo de la residencia habitual de la persona física o del domicilio fiscal de la entidad promoviente, hayan de ser objeto de inscripción en un Registro público situado fuera del País Vasco. Seguimos pensando que anular la capacidad recaudatoria para enervar las competencias normativas de los territorios históricos no es la mejor de las soluciones posibles para resolver los eventuales problemas que históricamente han planteado la regulación del IAJD por parte de los territorios forales.

1. Por ejemplo, que una emisión de bonos o de obligaciones de Sevillana de Electricidad se documentase notarialmente ante un fedatario público de Bilbao, supuesto que el tipo gradual de gravamen de Bizkaia en el IAJD fuera del 0,10%, frente al 0,50% en territorio común.