

La transparencia fiscal internacional y las vicisitudes en torno al Concierto Económico.

La relación entre las Administraciones vascas y la Administración del Estado en materia financiera y tributaria, disciplinada a partir de la regulación pactada entre todas ellas y contenida en el Concierto Económico, no siempre es sencilla.

Antes al contrario, la historia reciente y no tan reciente nos muestra ejemplos claros de conflictos y fricciones entre ambas Administraciones, teniendo como telón de fondo los asuntos relacionados con el Concierto Económico y, sobre todo, con la autonomía tributaria de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Concierto Económico, como plasmación más importante de los derechos históricos de los territorios forales, amparados y protegidos por la disposición adicional primera de la Constitución de 1978, supone uno de los elementos esenciales de ese equilibrio que la mencionada disposición adicional primera de la Constitución pretende lograr entre unidad y autonomía.

Si las denominadas Leyes abolicionarias de los fueros vascongados de 25 de octubre de 1839 y de 21 de julio de 1876 nacían con la voluntad de someter a las provincias vascas y a Navarra a la uniformización jurídica impuesta por los Borbones, su plasmación final, pese a dictarse como consecuencia de sendas derrotas carlistas, vino a constituir una difícil unión entre Constitución y Fueros.

No hay más que recordar la confirmación de los fueros de las provincias vascongadas que proclamaban esas disposiciones, se predicaba sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía, tratando de conciliar precisamente dos elementos antagónicos, unidad y diversidad.

En este sentido, el escenario jurídico presente se construye en torno a una dicotomía semejante, pues la Constitución de 1978 predica la indisoluble unidad de la nación española pero a la vez proclama el respeto a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran, lo que, en el caso de los territorios forales, se refuerza por la cláusula de amparo y protección de sus derechos históricos contenida en la disposición adicional primera de la Constitución.

Evidentemente a nadie se le puede ocultar que la cohesión de dos principios antagónicos, como son los de unidad y autonomía, no resulta una tarea sencilla, y el éxito de un sistema basado en esa fórmula pasa indefectiblemente por la generosidad de todas las partes afectadas y la capacidad de negociación y asunción de las posiciones ajenas de todos ellos.

Es un hecho indubitado que la Administración del Estado pretenderá siempre un reforzamiento del principio de unidad, en la medida en que se convierte en la garante y la gestora de las competencias que respondan a ese principio, y en este sentido, no podemos dejar de reseñar los intentos de aprobación de normas armonizadoras, limitadoras del poder autonómico, e incluso, de una concepción extensa de los conceptos de bases y de normas básicas, ya que en muchas materias el reparto competencial que resulta del Título VIII de la Constitución reserva al Estado ese tipo de regulación.

No hay que olvidar en este sentido ejemplos como el de la frustrada Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico (LOAPA) ni tampoco debemos pasar por alto el importante grado de expansión de las competencias y regulaciones estatales que hemos vivido en la última legislatura de las Cortes Generales.

Por otra parte, la otra Administración, la autonómica, la foral en nuestro caso, siempre va a pretender ensanchar el principio de la autonomía y reducir el ámbito de lo básico o el espacio de la unidad, pues ello supone ampliar su margen de maniobra y de actividad política.

En un símil deportivo podemos afirmar que la relación entre unidad y autonomía viene a ser similar al juego de la soka-tira, en el que cada uno de los equipos (las Administraciones) debe tirar de la misma cuerda pero en sentidos diferentes.

En cada uno de los momentos, un equipo tendrá una cierta fuerza y el otro otra, empujando la cuerda más hacia su terreno o intentando perder el mínimo trozo posible, pero el equilibrio se mantiene mientras ambos equipos están en tensión, y por ello, aunque sea difícil, la situación óptima se produce mientras las fuerzas están relativamente equilibradas, y así funciona el sistema.

Cuando uno de los equipos se vuelve muy superior al otro, y generalmente esto sucede en los

casos en que uno de ellos tiene un momento de debilidad más o menos acusada, puede acabar arrastrando al otro por los suelos e imponiéndose en el juego, aunque esta situación supone el fin del juego, y evidentemente, no es una situación óptima en el ámbito de las relaciones interadministrativas, pues supondría el colapso del sistema.

Si mantener el equilibrio y la cuerda en tensión es difícil en todas las materias, ello adquiere un grado de dificultad superior en la articulación competencial derivada del Concierto Económico, en la medida en que las competencias que se deben compartir afectan a uno de los elementos esenciales de todo el ordenamiento, como es la fuente de los ingresos públicos, y en este sentido, no hay más que acudir el ejemplo de la Unión Europea para darnos cuenta de lo celosos que son los distintos Estados miembros a la hora de poner en común sus competencias tributarias.

Si este panorama se completa con la perspectiva de que la autonomía fiscal de los territorios forales es disimétrica en el conjunto del Estado, esto es, solamente afecta a los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, y no al resto de Comunidades Autónomas, o por lo menos, no con la misma intensidad, nos encontraremos con los elementos suficientes para comprender la tensión inherente al sistema y la permanencia en el tiempo de los conflictos.

Y precisamente en este punto hay que recordar que uno de los peligros más importantes que han acechado a la institución del Concierto Económico en los últimos años ha provenido, precisamente, de la armonización comunitaria y del intento de las instituciones de la Unión Europea de utilizar los sistemas fiscales de los Territorios Históricos como una plataforma para experimentar la armonización fiscal indirecta (por la vía de la utilización expansiva de las normas sobre Derecho de la competencia y ayudas de Estado).

No será la primera vez que haya que denunciar la desviación de poder en que han incurrido las instancias comunitarias a la hora de utilizar los expedientes de ayudas de Estado en relación con determinadas medidas tributarias de los Territorios Históricos vascos, aprovechando que los territorios forales no tienen derecho de veto en los Consejos de Ministros de la Unión Europea, puesto que es un hecho evidente que la Comisión Europea no ha utilizado los mismos procedimientos contra medidas muy similares implantadas en otros territorios que sí disponen de ese derecho y de esa capacidad política de influenciar o condicionar la decisión de la Unión.

En este sentido, la actitud de la Administración del Estado también ha sido criticable, pues con su silencio o con su permisividad, ha dado pie a que la Comisión Europea empiece una senda ejemplificadora que, más tarde o más temprano, traerá sus consecuencias para todos los Estados miembros, sobre todo, cuando consiga que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea vaya estableciendo una doctrina consolidada al respecto.

La posición de la Administración española se puede considerar egoísta, ya que ha utilizado en beneficio propio la acción de la Comisión Europea, en cuanto que a partir de la misma se ha debilitado la posición negociadora interna de los territorios forales, acuciados por el peligro de ver su sistema fiscal reducido a la mínima expresión por efecto de las instituciones comunitarias.

Es más, en algunos momentos, el propio Estado español propició este ejercicio por parte de la Unión Europea de sus competencias en materias de ayudas de Estado y de respeto a las libertades fundamentales del Tratado de la Unión, contra los sistemas fiscales vascos, pues no debemos olvidar que el Abogado del Estado fue uno de los inductores para que en el procedimiento judicial interno español ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el que se cuestionaba la validez de las Normas Forales de Incentivos Fiscales de 1993 se plantease una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestionando el respeto a las libertades fundamentales y a la normativa de ayudas de Estado comunitaria por parte de determinadas normas fiscales vascas.

Aquel procedimiento llegó a un punto muy peligroso para los intereses de las instituciones forales, incluso peligroso también para la propia Administración del Estado, aunque la diferencia en cuanto a la posible utilización del veto en los Consejos de Ministros de la Unión entre una y otra Administración relativizase el peligro para la Administración del Estado, puesto que el Abogado General encargado del caso, Sr. Saggio, en las Conclusiones que formuló el 1 de julio de 1999 (FFB julio/1999, ref. 99.170) ponía en cuestión todo el régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, e indirectamente el de la Comunidad Foral de Navarra y el de la propia Administración del Estado (aunque este extremo pasó más desapercibido), al considerar que las normas vascas eran ayudas de Estado por ser selectivas con un criterio de selectividad

regional o geográfica al no entender aplicable el régimen en todo el Estado español, y considerar, por tanto, que cumplía per se el requisito de selectividad exigido por la jurisprudencia comunitaria.

Afortunadamente, y como por otro lado, el sentido común, la lógica jurídica y el respeto a la articulación constitucional del Estado español obligaban, el resto de procedimientos llevados a efecto por parte de la Comisión Europea ha prescindido totalmente del criterio de selectividad regional, y consiguientemente, de la no catalogación como una normativa general de los sistemas forales vascos, a la hora de analizar su compatibilidad con el Tratado de la Unión Europea.

Pero en aquellos momentos, se convirtió en una prioridad esencial para las Administraciones vascas la desactivación de esa cuestión prejudicial para evitar un pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo que, hipotéticamente, acogiera el sentir de las Conclusiones del Abogado General, con la incertidumbre que ello podría haber ocasionado.

Por lo tanto, es fácil darse cuenta de que la posición negociadora de las Administraciones vascas era más débil que la de la Administración del Estado, y aunque había un escenario de dos años de vigencia del Concierto Económico de 1981 por delante, se llegó a un arreglo entre todas las Administraciones, el que fuera mal denominado acuerdo de la “paz fiscal”, y cuyo efecto principal para el País Vasco suponía una desactivación de todos los procedimientos judiciales internos abiertos por ambas partes en relación con el ejercicio de la capacidad normativa de los Territorios Históricos derivada del Concierto Económico, y consiguientemente, con el archivo sin sentencia de la cuestión prejudicial elevada al Tribunal de Luxemburgo.

El citado acuerdo se plasmó en el Acta de la Comisión Mixta de Cupo número 1/2000, suscrita en Vitoria-Gasteiz el 18 de enero de 2000 (FFB febrero/2000, ref. 005.053), en la que, además del desistimiento de los recursos por todas las Administraciones implicadas, se exigió, por parte del Estado, la inclusión de una serie de modificaciones en la normativa tributaria foral para eliminar diversas diferencias que el Estado consideraba perturbadoras y que, aprovechando la situación de debilidad de la posición vasca, consiguió imponer en aquel momento.

Entre aquellas modificaciones obligadas a los territorios forales se encontraba, por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, la equiparación en la regulación del régimen de transparencia fiscal internacional con la normativa común, eliminando la exclusión existente en los territorios forales de la aplicación del régimen cuando la entidad no residente en la que se participa tuviera su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Hay que tener presente a estos efectos que el régimen especial de transparencia fiscal internacional supone la imputación de determinadas rentas en la base imponible de los contribuyentes residentes que sean socios de entidades no residentes con rentas fundamentalmente pasivas, tratando de ser un mecanismo que evite la deslocalización de rentas para obtener un trato fiscal más favorable, lo que llevaría a una erosión de las bases tributarias de los Estados.

En aquel entonces la normativa vigente en territorio de régimen común no discriminaba entre los distintos Estados en los que podía residir la entidad no residente, y la normativa foral de los Territorios Históricos vascos excluía la aplicación del régimen dentro de la Unión Europea, siendo aplicable solamente cuando la entidad no residente fuera residente de un tercer Estado.

Esta modificación de la normativa foral se pactó en el acuerdo sexto de la citada Acta 1/2000 de la Comisión Mixta de Cupo, por relación al Anexo III de la misma, que, curiosamente, obligaba a esa modificación en relación con el Impuesto sobre Sociedades, pero no lo hacía en lo que se refería al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se daba idéntica situación.

Las vicisitudes posteriores postergaron el cumplimiento de ese acuerdo en lo que al Territorio Histórico de Bizkaia se refiere hasta el año 2002, y sería la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril (FFB julio/2002, ref. 025.275) la que modificase con efectos desde el 9 de mayo de 2002 el artículo 115 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, imponiendo la aplicación del régimen especial de transparencia fiscal internacional también para las rentas procedentes de entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Ya decimos que, como el Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo no estableció que se debía equiparar también la normativa sobre transparencia fiscal internacional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esa Norma Foral no modificó esta última norma en ese sentido, por lo que, desde entonces, se ha producido una diferencia en el régimen de transparencia fiscal internacional en el Territorio Histórico de Bizkaia según el contribuyente residente sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que en este último

caso no aplica el régimen respecto a rentas provenientes de otros Estados miembros de la Unión Europea.

Si esta modificación obligada a los territorios forales hubiera tenido una lógica jurídica, podríamos estar de acuerdo en la concesión que hubo de realizarse por parte de los Territorios Históricos e incluso podríamos comprender la actitud de la Administración del Estado teniendo presente que las modificaciones de la normativa tributaria pretendidas por parte de la misma se debían a las distorsiones que producían determinadas normas del sistema foral.

Pero la realidad, en muy poco tiempo, nos ha demostrado lo contrario, ya que no solamente se ha puesto de manifiesto la arbitrariedad de la imposición por parte de la Administración del Estado, sino que ha revelado claramente que los acuerdos impuestos en aquella reunión de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 respondían más a un intento de limar diferencias con la normativa foral a toda costa aprovechando la delicada situación en la que se encontraban las Haciendas Forales que a un sosegado análisis de la bondad de las disposiciones forales que se pretendía modificar.

Hay que tener presente que no toda diferencia normativa foral es distorsionadora y carente de sentido, puesto que muchas de ellas han sido copiadas por parte del legislador estatal después de haber comprobado su eficacia en los territorios forales, y que un elemento esencial de un Estado complejo como el que tenemos es el enriquecimiento general que provoca la diversidad, aspecto éste insuficientemente valorado como la historia nos está poniendo constantemente de manifiesto.

Y un ejemplo claro de ello lo constituye la transparencia fiscal internacional, ya que, después de haber obligado a los territorios forales en enero de 2000 a incluir a las sociedades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea en el ámbito de aplicación del régimen especial de transparencia fiscal internacional en el Impuesto sobre Sociedades (recordemos que no se obligó a lo mismo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), la Administración del Estado, con efectos desde el 1 de enero de 2004, ha excluido la aplicación del mencionado régimen en los casos en que las sociedades fueran residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (salvo paraísos fiscales) tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Es decir, que menos de cuatro años después, el Estado equipara su régimen de transparencia fiscal internacional al existente en Bizkaia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al que obligó a modificar en 2002 a Bizkaia en el Impuesto sobre Sociedades.

¿Parece un contrasentido? ¿Dice poco de los criterios técnicos que llevaron a la selección de las modificaciones normativas que se obligó a introducir a los territorios forales en la denominada “paz fiscal” de 2000? Son preguntas de fácil respuesta.

Si ya en su día no parecía muy sensato obligar a una modificación en el Impuesto sobre Sociedades y no en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un aspecto idéntico, generando dos regímenes diferentes sin mucho sentido para la diferenciación, la estupefacción es la que nos embarga ante el cambio de posición actual.

Además, hay que tener presente que la nueva regulación establecida en territorio de régimen común, que vuelve a lo que fue la regulación de la transparencia fiscal internacional en Bizkaia desde 1996, no se ha decidido motu proprio por parte de la Administración del Estado, sino que, paradójicamente, ha venido impuesta por necesidades de adecuar nuestra normativa al respeto a la libertad de establecimiento regulada en el Tratado de la Unión Europea.

El Tratado de constitución de las Comunidades Europeas establece en su artículo 43 (ex art. 52) el principio de que nadie puede ser discriminado por razón de su nacionalidad, puesto que ello supone una restricción a la libertad de establecimiento de los particulares nacionales de la Unión Europea, que tienen derecho a operar en cualquier Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de ese Estado.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha desarrollado este precepto en relación con las normas fiscales, y ha acabado por concluir que el Tratado se opone a que los Estados miembros dispensen un tratamiento diferente a los no residentes en su Estado, pero residentes de otro Estado comunitario, respecto al que dan a sus propios residentes.

Esta doctrina admite diversas matizaciones, y sobre todo, puede encontrar alguna excepción en relación a intereses generales o a la coherencia del sistema fiscal, excepciones interpretadas muy

restrictivamente por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El Tribunal recuerda en todas sus sentencias que la fiscalidad es competencia de los Estados miembros, pero que en el ejercicio de esa competencia deben respetar los principios establecidos en el Tratado, y singularmente, las libertades comunitarias.

La normativa de subcapitalización, lo mismo que la aplicación de la transparencia fiscal internacional, ha sido cuestionada desde la perspectiva del Derecho comunitario en múltiples ocasiones y en diversos países de la Unión Europea, en cuanto normativas que suponen una carga tributaria adicional para una entidad en función de sus relaciones con entidades residentes en el mismo país o con entidades no residentes.

La discusión ya ha dejado de ser académica, porque el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado sobre una de las normativas cuestionadas, en concreto, sobre la norma antisubcapitalización, en una reciente Sentencia de 12 diciembre 2002, en la que determina que la norma antisubcapitalización alemana, que en lo sustancial es idéntica a la española, es incompatible con el Tratado CE porque impide la libertad de establecimiento, al dar un trato discriminatorio a los no residentes sin justificación alguna.

La sentencia es contundente, y despeja las dudas que podían existir al respecto hasta ahora, con lo que, si no se extiende la aplicación de la norma antisubcapitalización a las entidades residentes, o por el contrario, si no se excepciona la aplicación de la misma a las entidades prestatarias residentes en otros Estados de la Unión Europea, estamos ante una disposición ilegal.

Idénticas conclusiones se pueden extraer en relación con la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, ya que o se excepciona su aplicación a las entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o se extiende a las entidades residentes, pero otra solución no es compatible con el Derecho comunitario.

Como extender a los residentes la aplicación del régimen llegaría a ser incoherente hasta con la propia denominación del mismo, las Cortes Generales han decidido excepcionar la aplicación de la transparencia fiscal internacional en relación con entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Lo paradójico es que, aprovechando una situación en la que se cuestionaba la compatibilidad de determinada normativa foral con el respeto a la libertad de establecimiento y a la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado, la Administración central aprovechase la debilidad de las Haciendas Forales para obligarles a adoptar una medida, como era la equiparación de los regímenes de transparencia fiscal internacional en el Impuesto sobre Sociedades, de tal manera que se obligaba a las Haciendas Forales a contravenir la libertad de establecimiento, cuando la regulación existente en las mismas era respetuosa con los mandatos comunitarios en este punto.

Quizás la experiencia para lo que debiera servir es para que todos los que tienen responsabilidades en cohesión y diversidad en materia tributaria olviden un poco su afán por ampliar el campo propio reduciendo el ajeno porque sí, y se tengan en cuenta criterios técnicos sólidos a la hora de establecer las posiciones de cada cual.

Hay que comprender de una vez y para siempre que la diversidad es enriquecedora, que se puede aprender del otro, y que quizás va siendo hora de que la Administración del Estado asuma que el modelo centralista del franquismo pasó a la Historia y que vivimos en un Estado complejo, del que hay que aprovechar la riqueza de la diversidad. En el Estado español no existe un sistema tributario y otros cuatro sistemas menores e incompletos, sino que coexisten cinco sistemas tributarios en condiciones prácticamente iguales (con algunas disimetrías), y que la interacción de los cinco debe ser positiva para el conjunto de los ciudadanos.

Iñaki Alonso Arce.