

El nuevo Concierto Económico con Euskadi: una reflexión desde el modelo de convenio con Navarra.

Fernando de la Hucha Celador.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pública de Navarra.

I.- INTRODUCCIÓN

Como es sobradamente conocido, el 31 de diciembre de 2001 expira la vigencia del Concierto Económico con el País Vasco, conforme lo dispuesto en el art. 1 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, dictada al amparo de lo previsto en el art. 41.1 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, sin que, en caso de inexistencia de acuerdo entre el Estado y la CAPV, se haya previsto la posibilidad de su prórroga temporal, algo a considerar a la vista de que faltan menos de cuatro meses para la expiración del peculiar régimen que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y, teniendo en cuenta los trámites parlamentarios que exigen su incorporación al ordenamiento con efectos desde el 1 de enero de 2002¹. Esta temporalidad del Concierto vasco contrasta con el carácter indefinido del Convenio con Navarra, y tiene su origen, posiblemente, en la no muy afortunada Disposición Transitoria Octava del Estatuto de la CAPV que, so pretexto de garantizar los derechos económicos de Alava (única provincia vasca que gozaba con anterioridad a la Constitución de un régimen de concierto², dada la supresión en 1937 de los convenidos con Guipúzcoa y Vizcaya³), determinó que el primer Concierto que se celebrare con posterioridad a la aprobación del Estatuto “se inspirará en el contenido material” (sic) del vigente (desde 1976) en aquella provincia. Puesto que el Concierto con Alava tenía fecha de caducidad se entendió, en el momento de aprobación del vigente Concierto, que la norma convenida con la CAPV había de estar sujeta a iguales límites temporales de vigencia⁴, razón que explica la situación actual, aun cuando supusiera una interpretación muy estricta del concepto de la inspiración en el contenido material. En cualquier caso y prescindiendo de la historia sí cabe entender que el segundo Concierto postconstitucional no se verá hipotecado por la DT Octava del Estatuto y, por tanto, no hay obstáculos estatutarios para que tenga vigencia indefinida (salvaguardando la posibilidad de denuncia por las partes) siempre y cuando así lo convengan las representaciones estatal y vasca⁵.

Las negociaciones de cara al nuevo Concierto, desde las reflexiones que suscita la experiencia del Convenio (título de nuestra colaboración), no dejan de provocar dudas, porque si bien arrancan de presupuestos materiales comunes y de anclajes constitucionales similares (la conocida DA Primera de la CE), existen diferencias formales –en algún caso con trascendencia material– que no cabe desdeñar. Junto a ello, hay que resaltar que las divergencias entre el Estatuto de la CAPV y el Amejoramiento en cuestiones aparentemente menores a la hora de regular, respectivamente, los regímenes de Concierto y de Convenio constituyen un

1. El hecho de tratarse de un Proyecto de Ley de artículo único no exime la habitual lentitud del procedimiento parlamentario (hay que tener en cuenta que en el último trimestre del año 2001 entrarán en las Cortes Generales, entre otros, el Proyecto de Ley de Presupuestos que, conforme los Reglamentos de las Cámaras, goza de tramitación preferente). Cabe, evidentemente, la opción –seguida, por ejemplo, en la modificación parcial del Convenio con Navarra efectuada en 1998– de dotar de efectos retroactivos la aprobación del Anexo (que es donde, en puridad, se contiene el Concierto) al 1 de enero caso de que la aprobación de la Ley estatal se produzca entrado el 2002.

2. En concreto, el aprobado por RD 2.948/76, de 26 de noviembre.

3. Vid. Decreto-Ley de 23 de julio de 1937, que se salta completamente la legalidad republicana vigente; claro que, por ejemplo, ninguna norma del Estado franquista derogó la Constitución de 1931.

4. No obstante, ha solido constituir un hecho diferencial en el pasado (salvando el lapso entre 1937 y 1981) la tradicional divergencia entre el carácter indefinido de los Convenios navarros y el carácter temporal de los Concierdos con el País Vasco y/o con Alava. Así, el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio (último Convenio preconstitucional con Navarra, aunque su vigencia se extendiera hasta 1990) carecía de fecha de caducidad explícita.

5. Igualmente, si se adoptara la fórmula tradicional en el País Vasco de vigencia temporal limitada, se podría prever una cláusula de revisión automática para el supuesto de no llegar a un acuerdo sobre el nuevo Concierto.

factor diferencial que habrá que examinar. Otras dos cuestiones adicionales conviene destacar en esta exposición de motivos de nuestra colaboración: por un lado, que en la CFNavarra ha coincidido, tanto con ocasión del Convenio de 1990 (Ley 28/1990, de 26 de diciembre) como con ocasión de la modificación relevante introducida por la Ley 19/1998, de 15 de junio, la formación política que sustentaba, parlamentariamente, a los Gobiernos de Iruña y de Madrid, circunstancia que, evidentemente, no se produjo en 1981 ni se producirá en 2001 entre los Gobiernos de Gazteiz y del Estado; por otro que las divergencias observables en las potestades tributarias normativas de determinados impuestos entre el Concierto vigente y el Convenio de 1990 se han visto notablemente atenuadas como consecuencia de las modificaciones introducidas en una y otra norma con la ley de 1998 para Navarra y con la Ley 38/1997, de 4 de agosto, sobre modificación del Concierto en el caso de la CAPV¹.

No cabe tampoco olvidar los efectos que, desde una perspectiva política de la negociación, hay que atribuir al nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, sobre todo teniendo en cuenta las conexiones subliminares que cabe establecer entre la reforma de la LOFCA (en 1996) y la modificación del Concierto en 1997; en otros términos, la ampliación de competencias recaudatorias y, sobre todo, normativas de las CC.AA de régimen común debería, para mantener el hecho diferencial reconocido en la propia CE², conllevar una modificación significativa de las competencias de los territorios históricos del País Vasco en materia tributaria³.

II.- ANALOGÍAS Y DIFERENCIAS ESTATUTARIAS ENTRE EL CONCIERTO VASCO Y EL CONVENIO NAVARRO.

Conforme señalábamos, la existencia de un sustrato material común en la esencia de los regímenes forales vasco y navarro no debe hacernos olvidar las diferencias formales (con trascendencia sustantiva) que existen entrambos. Las divergencias proceden, en algún caso, de los respectivos Estatutos de autonomía, de forma que quedarían extramuros de la negociación del futuro Concierto en cuanto su eliminación exigiría la previa reforma estatutaria; no obstante juzgamos útil siquiera sea su enumeración, a fin de situar en su debido contexto las posibilidades de actuación de la representación vasca. Partiendo de la idea de que la DA 1ª de la CE reconoce y ampara los derechos históricos de los territorios forales, conviene tener presente que los titulares subjetivos de los mencionados derechos son, por un lado, la CFNavarra y, por otro, los territorios históricos señalados en el art. 2 del EAPV⁴, de donde se desprende una primera conclusión consistente en que la CAPV no es titular de derechos históricos, frente a lo que ocurre con Navarra, donde el acceso a la condición de Comunidad Foral uniprovincial determinó una novación subjetiva en la titularidad de los derechos que correspondían a la antigua Diputación Foral⁵. Ello, a su vez, genera una doble consecuencia, material y formal: por un lado, el futuro Concierto, al igual que el vigente, ha de respetar las competencias tributarias de los territorios históricos, sin que sea posible una transferencia de titularidad a favor de la CAPV, algo que no puede realizar el Concierto dado el límite del art. 42.2.a) del EAPV; por otro, que teniendo en cuenta la distribución de competencias legislativas y reglamentarias deducibles de la CE, la potestad tributaria de la CFNavarra se traduce, por imperativo del art. 31.3, en la emanación de leyes reguladoras de los distintos tributos, mientras que en el caso de los territorios históricos de la CAPV sus normas tributarias tienen rango

1. Una circunstancia interesante, aunque sobre ella no podemos profundizar, consiste en determinar hasta qué punto el nuevo Concierto influirá en una posible modificación del Convenio, caso de que sea dable observar divergencias entrambos, que contradirían la unificación competencial perceptible en las modificaciones legislativas reseñadas.

2. A este respecto puede consultarse, HUCHA CELADOR, F. Hacienda autonómica y hecho diferencial, dentro de la obra colectiva Estado autonómico y hecho diferencial de Vasconia, Colección Lankidetzan, núm. 15, IVAP/ Eusko Ikaskuntza, Donosti, 2000, pp. 271-288.

3. Ciertamente, desde esta perspectiva política, no cabe descartar el hecho de que la modificación del Concierto en 1997 se produjo en una situación en la que el Gobierno contó con los votos del Grupo Parlamentario vasco para la investidura y para la tramitación de las principales leyes, dada la inexistencia de mayoría absoluta.

4. De forma más clara, el art. 3 del propio EAPV y la Sentencia del TC 11/1984, de 2 de febrero, donde señala que "los territorios forales son titulares de derechos históricos"

5. Para un análisis in extenso, vid. HUCHA CELADOR, F. Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales, Ed. Civitas, Madrid, 1995.

reglamentario¹, conclusión que, desde el punto de vista procesal, es palmaria a la vista de su susceptibilidad de impugnación en vía contencioso-administrativa, algo que no sucede con las leyes tributarias navarras cuya impugnación ha de llevarse a cabo ante la jurisdicción constitucional. La distinción es importante, porque coadyuva a una litigiosidad más fácil (en términos procesales) contra las normas vascas que contra las navarras, planteando otras cuestiones dignas de interés (la inaplicación de la reserva de ley, la integración de normas penales en blanco a través de disposiciones reglamentarias, etc.) cuya extensión nos impide entrar en su examen. Sin embargo, la solución a esta contradicción no es constitucional ni estatutariamente posible ya que la única alternativa consistiría en que la CAPV dictara las normas reguladoras de los distintos tributos, pero la expropiación y/o transferencia de competencias tributarias desde los territorios históricos hacia aquella no es, como hemos señalado, factible.

El segundo hecho diferencial entre los cuatro territorios forales viene dado por la divergente redacción de los preceptos estatutarios respectivos destinados al Concierto y al Convenio. En efecto, mientras que el art. 41 del EAPV señala como contenido del Concierto la regulación de las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco, el art. 45 de la LORAFNA alude, como contenido del Convenio a la regulación de la actividad tributaria y financiera de Navarra, de donde se desprendería que éste tendría una mayor amplitud material que el Concierto puesto que habría de regular también las relaciones presupuestarias, patrimoniales y de crédito público; sin embargo, y a la vista de ambos textos, se trata de una distinción por el momento intrascendente, por cuanto que el Convenio es un texto esencialmente tributario, sin referencia alguna a otras cuestiones financieras (salvo el cupo)². Mayor interés tienen las diferencias en cuanto a los límites del Concierto y del Convenio; en el caso de Navarra, los límites son los contenidos en el Título Preliminar del Convenio entonces vigente de 1969 más los derivados del principio de solidaridad a que se refiere el art. 1 de la propia LORAFNA³; en el caso del Concierto, el art. 41.2.f) del EAPV se refiere explícitamente a una solidaridad juridificada como es la contenida en los arts. 138 (cuya realización corresponde al Estado) y 156 de la CE, siendo trascendente la referencia a este segundo precepto porque se refiere a la solidaridad financiera⁴. En todo caso, existe una cierta concomitancia entre la remisión a los principios del Convenio de 1969 y los límites que, para el Concierto, impone el art. 41.2 EAPV⁵, si bien cabe hacer notar la mayor laxitud de los límites del Título Preliminar del Convenio de 1969. De igual manera existe una peculiaridad en el contenido del Concierto que afecta a los territorios históricos y que deriva de la peculiar organización institucional de la CAPV; peculiaridad consistente en que sus potestades tributarias pueden verse limitadas no sólo por el Concierto (en su versión formal externa de ley estatal) sino también por las leyes que dicte la CAPV⁶. Y, por último, hay que mencionar una distinción aludida en la introducción y derivada de la DT 8ª del EAPV, referida a la inspiración del primer Concierto aprobado con posterioridad a la sanción del Estatuto, norma que entendemos inaplicable en los momentos actuales de cara a la negociación de un nuevo Concierto, de donde se desprenden consecuencias tales como la innecesariedad de respetar los derechos económicos de Alava, de limitar temporalmente la vigencia del Concierto o de inspirarse en éste o en el de 1976 con el citado territorio. De ello se colige una situación harto particular y es que, mientras que Navarra, salvo reforma estatutaria, siempre estará vinculada en la negociación del Convenio a los principios contenidos en

1. Y ello por mucho que el art. 8.1 de la Ley de la CAPV de 25 de noviembre de 1983 distinga entre una potestad normativa (Normas Forales de las Juntas Generales) y una potestad reglamentaria (Decretos Forales, en lo que ahora nos interesa en materia tributaria), ya que la contundencia de los apartados 1 y 3 del art. 38 del EAPV no da pie a discusión alguna. Sobre el carácter reglamentario de todas las normas emanadas de los órganos forales de los territorios históricos, vid. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, Los derechos históricos de los territorios forales, Ed. Civitas, Madrid, 1985, pp. 149 y ss.

2. Aportación económica de Navarra al Estado, en la terminología del Convenio.

3. Donde se habla de la solidaridad de la Comunidad Foral con los pueblos integrados en la nación española, lo que constituye más una declaración que una norma jurídica stricto sensu.

4. Que, curiosamente, es una solidaridad imputable a las Comunidades Autónomas y no a los territorios históricos, aunque sean éstos en última instancia, quienes colaboren, mediante la aportación al cupo global del País Vasco, en la realización de ese principio.

5. Sin embargo, el Título Preliminar del Convenio de 1969 no alude a la exigencia de aprobar las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar a territorio común, algo que sí se impone a los territorios históricos por el art. 41.2.c) del EAPV.

6. Norma potencialmente conflictiva, ya que puede ser dudoso su ejercicio constitucional caso de que, al amparo de la citada habilitación, el Parlamento vasco dictare normas que vaciaran o restringieran gravemente las potestades tributarias de los territorios históricos. En desarrollo de dicho precepto, se dictó la Ley del Parlamento Vasco de 30 de mayo de 1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

el Título Preliminar del Convenio de 1969, la eficacia de la DT 8ª del EAPV concluye, con el primer Concierto, el 31 de diciembre de 2001, de forma que el segundo Concierto carece, a priori, de inspiración (jurídicamente hablando) en norma alguna, incluido el vigente Concierto o, dicho en otros términos, se puede aprobar ex novo un Concierto cuyo único límite venga contenido por las disposiciones del art. 41 del EAPV.

III.- ANALOGÍAS Y DIFERENCIAS ENTRE LOS VIGENTES REGÍMENES FORALES DE CONCIERTO Y CONVENIO ECONÓMICOS.

Aun cuando las reformas operadas en el Concierto y en el Convenio en 1997 y 1998, respectivamente, han minimizado las diferencias existentes en los textos originarios, ampliando las competencias normativas de los territorios históricos en determinados impuestos (singularmente el IRPF), no es menos cierto que todavía cabe advertir alguna divergencia significativa. Así, no existe en el Convenio un precepto regulador de los principios generales (art. 3 del Concierto) si bien éstos aparecen enucleados dentro de los límites que debe respetar el ejercicio de la potestad tributaria navarra. Del art. 3 del Concierto cabe destacar la referencia al respeto a la estructura general impositiva del Estado y a la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los territorios históricos; el respeto a la estructura general plantea dos problemas: por un lado, se trata de una exigencia no explícitamente prevista en el Convenio y, por otro, genera una cuestión hermenéutica como es la de precisar que significa el sustantivo “atención” empleada por el Concierto y el adjetivo “general” referido a la meritada estructura. Porque si la atención significa traslación mimética habrá que precisar antes cuál es la estructura general del sistema tributario estatal o, dicho en otros términos, si los territorios históricos pueden, por ejemplo, no transplantar el Impuesto sobre Primas de Seguros; de interpretar que estructura general coincide con sistema tributario estatal, se impondrá a los territorios históricos la necesidad de importar cualquier nuevo impuesto que el Estado establezca y/o derogar cualquier tributo que sufra igual suerte en territorio común¹. Por su parte, la referencia a la coordinación y armonización interna es una norma superflua en cuanto incorporada formalmente a una Ley estatal como es la aprobatoria del Concierto, en cuanto pertenece al esquema de distribución de competencias CAPV-territorios históricos, sin que el Estado pueda invadir dicho esquema².

En lo que atañe a los criterios generales de armonización, existe sustancial coincidencia entre los contemplados en los arts. 7.1 del Convenio y 4 del Concierto, aunque cabe realizar algunas observaciones importantes: de un lado, la sujeción a la terminología y conceptos de la LGT estatal revela la necesidad de una interpretación estricta de dicha sujeción, ya que los territorios forales son competentes para dictar sus propias normas generales y la traslación de conceptos y terminología no puede servir para excluir la existencia de diferencias, siempre y cuando sean razonables y justificadas desde el punto de vista del principio de igualdad³; junto a ello, la referencia a las peculiaridades establecidas en el Concierto y/o en el Convenio es perfectamente superflua, salvo que en el futuro Concierto se establezcan aquellas.

Por su parte, la referencia al mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado ha solidado constituir fuente de conflictos y recurso habitual del Estado a falta de mejores argumentos. La reforma del Concierto y del Convenio supuso un empeoramiento técnico del precepto puesto que en la redacción inicial se hablaba de presión fiscal no inferior; pero, además de esta cuestión, hay que dilucidar que significa cada uno de los adjetivos que acompañan a la presión fiscal. Si la presión que hay que respetar

1. Ciertamente, se trata de una cuestión que viene dada por la redacción del art. 41.2.a) del EAPV, pero convendría que se matizara en el futuro Concierto el significado de los términos, en vez de reproducir miméticamente la norma estatutaria.

2. Cabe preguntarse si, a la vista de este principio, puede el Estado impugnar una norma de un determinado territorio histórico porque, a su exclusivo juicio, vulnera los criterios armonizadores dictados por el Parlamento vasco. Cuestión distinta y paradójica es que sea el Estado el garante constitucional de los derechos históricos de los territorios forales, frente a eventuales agresiones de la CAPV.

3. Por citar tres ejemplos, alguna jurisprudencia ha venido aplicando este precepto para defender la igualdad de los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias, cuando ello excede de la literalidad del precepto. Por otro lado, la reciente LFGT de 13 de diciembre de 2000 introduce un concepto de sujeto pasivo diferente del contemplado en el art. 30 de su homónima estatal, sin que se haya interpuesto ningún tipo de recurso. Curiosamente se invocó este principio cuando se interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la derogada Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF, por establecer un recargo por declaraciones-liquidaciones fuera de plazo que no coincidía con los porcentajes establecidos en el art. 61.3 de la LGT.

es la efectiva, entonces no puede limitarse a una mera comparación de tipos de gravamen o de beneficios fiscales, sino que habrá que contemplar la total estructura del impuesto; si la presión fiscal a comparar es la global cabe la duda de precisar si hay que tener en cuenta la imposición municipal y/o la presión tributaria de la Seguridad Social. Junto a ello habrá que precisar que se entiende por resto del Estado, dada la inexistencia de vasos comunicantes entre el Concierto y el Convenio; se trata de un problema que afecta también a ambas normas cuando, por ejemplo, utilizan el término territorio común porque habría que precisar si se refieren al resto del Estado y/o al resto del Estado excepto aquellas partes que tengan un régimen tributario foral¹. En todo caso, hay que destacar que el citado límite se aplica al sistema tributario conjunto de los territorios históricos, sin que pueda invocarse desde el Estado que cualquier reducción de la presión fiscal relativa en un determinado impuesto implica, ex necesse, una conculcación de dicho principio. Conviene, además, destacar que se trata de un límite que no exige la LOFCA para las Comunidades de régimen común, si bien es cierto que la facultad de imposición propia de éstas es muy reducida como consecuencia de las restricciones impuestas por el art. 6².

Por su parte, el art. 4.c) del Concierto contiene una redacción más amplia pero más limitativa que su homónimo, el art. 7.1.c) del Convenio; en efecto, a la CFNavarra no se le exige que su normativa tributaria provoque menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos, lo que resulta sorprendente, porque manifiesta, de consuno con otros datos, jurídicos pero no normativos³, una diferencia de trato por parte del Estado a la hora de imponer limitaciones a la potestad tributaria de los cuatro territorios forales. En una posición radical podemos afirmar que el precepto sobra en su integridad, porque a esta limitación se encontrarían sometidos los territorios históricos, aun en ausencia de referencia por parte del Concierto, como consecuencia de las previsiones de los arts. 139.2 y, parcialmente, 157.2 de la CE⁴. De todos modos carece de relevancia jurídica la posible pretensión del Estado tendente a pensar que cualquier divergencia (por importante que pueda ser) entre la normativa estatal y la normativa vasca en el IS produce, per se, un menoscabo en las posibilidades de competencia empresarial porque para ello tendría que demostrar que el sistema fiscal es el único factor (o si no el más importante) que guía las decisiones de localización de la inversión de las empresas, obviando el hecho de que otras Comunidades Autónomas (e, incluso Corporaciones locales) atraen, indirectamente, inversión mediante actuaciones proyectadas sobre el

1. Por ejemplo, el art. 17.2 del Concierto determina la aplicación de la normativa estatal del IS cuando la entidad, teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco, realice en territorio común más del 75% de sus operaciones. ¿Qué ocurre cuando una entidad realiza en el País Vasco el 24% del total de sus operaciones, el 26% en Navarra y el 50% en el resto del Estado? La indefinición del concepto de territorio común plantearía problemas no sólo de determinación de la legislación aplicable partiendo del dilema normativa estatal-normativa del territorio histórico, sino que, si modificamos los porcentajes, podría plantear problemas también con la CFNavarra, cuyo Convenio contiene un precepto similar en el art. 16.2. Para un examen en profundidad de esta cuestión vid. PEREZ-SIERRA ARECHABALA, I. El Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico, tesis doctoral inédita, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, EHU/UPV, Bilbao, 2000.

2. Paradójicamente, y como el límite sólo se impone a los territorios históricos, la CAPV no se ve afectada por esta condición, de donde cabe colegir que si el sistema impositivo de la Comunidad se desarrollara (algo muy difícil porque le afectan las mismas restricciones que al resto de Comunidades Autónomas, salvo Navarra), los territorios históricos habrían de modificar a la baja su presión fiscal para evitar vulnerar el art. 4.b) del Concierto. ¿Qué ocurriría si la CAPV se decidiera a establecer —se hizo transitoria y excepcionalmente en 1983— recargos (cuya consideración como impuestos propios de la Comunidad no ofrece dudas, pese a la redacción del art. 42.b) del EAPV) sobre el IRPF? ¿Contra quién actuaría el Estado, contra la CAPV o contra los territorios históricos, porque, dada la literalidad del precepto, es evidente (aunque se refiera a un tributo en concreto) que podría estarse transgrediendo el principio que comentamos?

3. Es muy ilustrativo comprobar cómo ha existido una diferente posición procesal del Estado a la hora de interponer recursos contra normas del IS de los territorios históricos o contra la LFIS en el caso de Navarra sobre todo teniendo en cuenta que ésta se ha limitado, en muchas ocasiones, a transcribir beneficios e incentivos fiscales originariamente procedentes de las Haciendas vascas. También es curioso comprobar cómo determinadas Comunidades Autónomas limítrofes han combatido la normativa del IS de los territorios históricos y se han abstenido de la interposición de recursos contra la normativa navarra siendo sustancialmente idéntica en determinados aspectos conflictivos.

4. Ciertamente se puede argumentar, con un exceso de formalismo jurídico, que este precepto se refiere sólo a las Comunidades Autónomas, categoría en la que no entran los territorios históricos; sin embargo, como hemos visto, también se contiene en el Convenio y no cabe duda de la consideración de Navarra como Comunidad Autónoma en el ordenamiento estatal, pese a su calificación como foral.

gasto público o sobre la política urbanística (subvenciones, recalificaciones, etc.).

En lo que se refiere a las competencias exclusivas del Estado se observa una concordancia entre el Concierto y el Convenio (tras las modificaciones de 1997-98), resultando sorprendente (con incidencia no en la potestad recaudatoria pero sí en la normativa de los territorios históricos y de la CFNavarra) el monopolio de la producción legislativa sobre aquellos sujetos pasivos que sean no residentes en territorio español, norma cuya justificación no atisbamos a comprender, salvo el deseo de impedir que, para determinados tributos, se adquiriera la condición política de vasco o de navarro¹.

Y también suscita perplejidad haber incorporado al Concierto una norma, como la contenida en el art. 5.2, sobre obligación recíproca entre el Ministerio de Hacienda y los territorios históricos, de cara a la comunicación de las normas fiscales o de los correspondientes proyectos; y no sólo porque se trate de una cuestión no regulada explícitamente en el Convenio², sino porque se ignora la sanción por incumplimiento de esta previsión (o la reacción de otro tipo por parte del ordenamiento jurídico). Curiosamente, desde la literalidad del Concierto, este deber no pesa sobre el Gobierno ni el Parlamento vascos, pese a que sus proyectos y/o normas pueden incidir o modular las competencias, sobre todo de los territorios históricos, deducibles del Concierto.

Y también hay que hacer mención destacada a los preceptos concomitantes del Convenio y del Concierto sobre el deber estatal de arbitrar los medios tendentes a la colaboración de las instituciones navarras y vascas³ en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación de sus regímenes tributarios. A nuestro juicio, y la experiencia lo demuestra, no se trata sólo de arbitrar mecanismos (concepto difuso), sino de permitir la participación de las representaciones vasca y navarra en determinados foros europeos (con especial interés en la Unión Europea) y, en concreto, a la hora de debatir los proyectos de Directivas o Reglamentos comunitarios de naturaleza tributaria que puedan incidir en los respectivos regímenes fiscales. En esta línea debería moverse el nuevo Concierto, puesto que la redacción vigente no contempla esta posibilidad que, sin embargo, es perfectamente concorde no sólo con el Derecho Comunitario⁴, sino también con nuestro orden

1. Paradójicamente, la potestad recaudatoria de los territorios históricos coonestada con la sujeción del contribuyente no residente a la normativa estatal puede resultar más beneficiosa, en términos económicos, para aquéllos. Así, transmutando el ejemplo de Navarra, si un padre residente dona a su hijo no residente en la Comunidad Foral un bien (excluidos inmuebles), la operación está sujeta y no exenta al Impuesto sobre Donaciones (en puridad al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, puesto que sigue vigente el Acuerdo de la Diputación Foral de 1970) mientras que si el hijo es residente la donación estaría exenta, sujeta únicamente al tipo del 0,80% por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Como se observa, si coincidieran los sujetos activos de la potestad normativa y recaudatoria, los derechos económicos serían mayores que los deducibles de la divergencia entr ambas potestades.

2. Salvo la mención genérica del art. 5.1 al hecho de que Navarra y el Estado se facilitarán mutuamente las informaciones necesarias. Sí nos consta, empero, que, por ejemplo, el Proyecto de LFGT fue remitido a la Dirección General de Tributos quien aconsejó su posposición puesto que se iba a dictar una nueva LGT estatal –cantinela que quien suscribe lleva oyendo desde 1991-. Lo cierto es que, pese a la admonición, la norma se aprobó por el Parlamento Foral sin que el Estado haya utilizado ningún mecanismo reaccional.

3. Aunque se trate de una cuestión menor o de matiz, cabe observar cómo el art. 5.3 del Concierto se refiere a las instituciones del País Vasco (no de los territorios históricos como en el apartado anterior) lo que, a nuestro juicio, implica no sólo a los territorios históricos sino también a la CAPV.

4. Como pone de relieve la experiencia de los Estados federados en Alemania. A nuestro juicio, es más importante garantizar esa presencia que consagrar que el Estado arbitre mecanismos para que los territorios históricos y el Gobierno vasco estén informados de un proyecto de convenio de doble imposición con Etiopía.

constitucional¹.

Los criterios de sujeción o los puntos de conexión de los contribuyentes guardan una diferente estructuración formal en el Concierto y en el Convenio. Mientras que en el primero se regulan (art. 36) dentro de la Sección destinada a las normas de gestión y procedimiento, el Convenio los incorpora (art. 7.2) en el precepto destinado a los criterios generales de armonización. No obstante, son materialmente similares y, en algún caso, heredan los defectos técnicos derivados de la transposición de preceptos contenidos en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos². Así, el Concierto habla de residencia de las personas físicas en el País Vasco, olvidando que lo decisivo es la permanencia en el territorio histórico (o que en éste tenga su vivienda habitual o su principal centro de intereses, por citar algunos de los puntos de conexión). Ello plantea, a su vez, dos problemas colaterales: de un lado, obliga a la normativa de los territorios históricos a determinar los criterios de residencia en el mismo³ y, de otro, suscita la cuestión en cuya virtud una persona física puede ser residente, conforme el art. 36 del Concierto, en el País Vasco y, sin embargo, no estar sujeto a tributación por el IRPF en ninguno de los tres territorios históricos⁴. Los problemas de gestión tributaria y de concurrencia potencial de competencias de hasta cinco Administraciones fiscales (las tres Diputaciones Forales vascas, la CFNavarra y el Estado) no deben ser obviados y cabe esperar que el nuevo Concierto solvante estas cuestiones que no son sólo conflictivas respecto de otras Administraciones, sino también internamente entre los tres territorios históricos⁵. Evidentemente, habrá también que realizar un *aggiornamento* del Concierto en esta materia teniendo en cuenta la bifurcación de la tributación de las personas físicas residentes y no residentes como consecuencia de las Leyes estatales 40/1998 y 41/1998, de 9 de diciembre. Por razones técnicas, convendría mejorar la redacción del art. 36.1.1º del Concierto en lo que se refiere al IRPF y al ISD, ya que es metafísicamente imposible que una persona física pueda residir en el País Vasco más días del período impositivo en el primero de los impuestos citados o más días de cada año (sic) en el ISD⁶. En el caso del IRPF hay que efectuar una interpretación correctiva entendiendo que se es residente fiscalmente en el País Vasco cuando el sujeto ha permanecido en dicho territorio más de 183 días durante cada año natural (salvo en los supuestos de períodos impositivos cortos, por fallecimiento del contribuyente, donde habrá que estar a la permanencia por más de la mitad de los días de su período). En el caso del ISD los defectos técnicos son más acusados puesto que ligan la permanencia anual de la persona física a un tributo que, a diferencia del IRPF, no es periódico sino instantáneo. Junto a ello hay que tener en cuenta que, conforme el art. 26 del Concierto, no coinciden los puntos de conexión que determinan la competencia recaudatoria de las Diputaciones Forales (ya veremos qué ocurre con la competencia normativa) con las previsiones del art. 36, puesto que la residencia en él determinada sólo se aplica a los sujetos pasivos del ISD (cfr. art. 26.5). Ello exige diferenciar –y perdónesenos la digresión– entre la tributación de las adquisiciones lucrativas mortis causa e inter vivos. En el caso de las sucesiones ¿la residencia del causante –punto de conexión– se

1. La Sentencia 252/1988, de 20 de diciembre del TC señala que “de la interpretación sistemática de la Constitución y de la supremacía de ésta sobre los Estatutos se deriva la necesidad de colaboración entre la Administración central y las autonómicas, colaboración que puede exigir en muchos casos, en relación sobre todo con nuestra incorporación a la CEE, formas de articulación [...] que sólo una interpretación inadecuada de los preceptos constitucionales y estatutarios puede obstaculizar”. O, como señala PEREZ CALVO, A., Estado autonómico y Comunidad Europea, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, p. 172 “cabe deducir que, cuando concurre junto a la competencia internacional del Estado una competencia autonómica, se impone al competente internacional la participación de la Comunidad Autónoma en la adopción de sus decisiones o actos. Más exactamente, según parece desprenderse de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la necesidad de participación surge cuando la Comunidad Autónoma ostenta una competencia de contenido normativo”. Aun cuando la doctrina constitucional y la cita doctrinal se refieren a las Comunidades Autónomas, pensamos que no hay dificultades en transponerlas, en materia tributaria, a los territorios históricos.

2. Los preceptos citados del Concierto y del Convenio fueron modificados en 1997 y 1998.

3. Vid., ad exemplum, art. 3 de la NF 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF de Gipuzkoa.

4. Piénsese en una persona física que resida tres meses en cada uno de los tres territorios y el resto del año en territorio común. Y, si se quiere complicar más el ejemplo, añádase que dicha persona tiene su vivienda habitual en la CFNavarra y que su centro de intereses se encuentra en Andalucía, siendo su último domicilio fiscal declarado el familiar radicado en Valencia.

5. Por mucho que las normas del IRPF de los tres territorios históricos de la CAPV transplanten lo previsto en el art. 36 del Concierto (lógicamente referido a su territorio y no al País Vasco) pueden surgir conflictos competenciales entre las respectivas Diputaciones Forales.

6. Se trata de un defecto heredado de la Ley de Cesión de Tributos y que se revela no sólo en el Concierto sino también en el Convenio o en el art. 59 de la Ley estatal del IRPF.

determina conforme el art. 36 del Concierto o, por el contrario, y con base en el art. 26.5, al ser los criterios del anterior precepto mencionado aplicables sólo a los sujetos pasivos y no pudiéndolo ser, por razones elementales, el fallecido, hay que entender que los criterios de residencia deben ser cumplidos por el causahabiente? A nuestro entender, las Diputaciones Forales son competentes para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones cuando el causante residiera en su territorio con, al menos, un año de antelación a la fecha del devengo¹, con independencia de que esa condición se cumpla o no en el heredero o legatario, de modo que el art. 26.5 (y la remisión al art. 36 del Concierto) no es aplicable al sujeto pasivo de este tributo. La situación es distinta en el caso de las donaciones, donde (dejando de lado las referidas a bienes inmuebles y aquellas a que se refiere el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores²) el punto de conexión es la residencia del donatario, ya que aquí es de aplicación en su plena literalidad el art. 26.5 en relación con el art. 36 del Concierto y la competencia recaudatoria del territorio histórico exige la residencia del sujeto pasivo con, al menos, un año de antelación a la fecha del devengo del impuesto.

Igualmente hay que hacer referencia a la norma que, también importada desde la Ley de Cesión de Tributos, se contiene en el art. 36.6.b) del Concierto (art. 38.2.b) del Convenio), referida a los cambios de residencia que tengan por objeto lograr una menor tributación efectiva, que plantea algún conflicto y debería ser revisada en el futuro Concierto por un doble orden de concausas: de un lado, puede afectar al derecho fundamental consagrado en el art. 19 sobre libertad en la elección de residencia que no puede verse constreñido o limitado, ni siquiera en el reducido ámbito fiscal; de otro puede, en situaciones de precariedad laboral, generar situaciones injustas para el contribuyente y conflictos innecesarios entre las Administraciones de los

1. Adicionalmente sí cabe reseñar que a los cambios de residencia del causante buscando una menor tributación efectiva para sus causahabientes no les son de aplicación las reglas del art. 36.6.b) del Concierto, ya que entendemos que esta norma cautelar sólo es de aplicación al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio. Curiosamente esta adición carece de sentido en el caso del País Vasco (puesto que con el transcurso de tres años se obvian las consecuencias del citado precepto) ya que hasta los cinco años de residencia del causante se produciría una bifurcación entre potestad recaudatoria foral y normativa estatal. Pero, en el caso de la CF-Navarra, la exclusión sí tiene sentido porque no existe una norma similar a la del Concierto de manera que la competencia para la exacción arrastra, siempre y en todo caso, la competencia normativa. Dicho en otros términos, y de cara a residencias de conveniencia a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, es más interesante el Convenio que el Concierto. Téngase en cuenta que, desde territorio común e, incluso, desde algún territorio histórico, se puede invocar el art. 36.6.b) del Concierto o el art. 38.2.b) del Convenio para considerar que no ha habido cambio de residencia a efectos del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio, pero no de cara al Impuesto sobre Sucesiones, con un matiz diferencial entre los distintos territorios forales que un ejemplo ayudará a comprender. Si una persona física se traslada desde territorio común a Navarra y fallece, tras haber residido únicamente dos años, se puede invocar la cláusula antielusión (siempre y cuando concurrieran las circunstancias cuantitativas señaladas en los preceptos mencionados) en la imposición personal sobre la renta y sobre el patrimonio pero la sucesión de esa persona tributaría en Navarra conforme su propia legislación (y en los supuestos más comunes estaría exenta). Si la misma situación se produjera pero el traslado se efectuara a cualquiera de los territorios históricos del País Vasco, podría, al igual que en el caso anterior, el Estado invocar sus competencias sobre discrepancias en el cambio de domicilio pero al fallecer la persona transcurrido un año los causahabientes tributarían a la Diputación respectiva aplicando la normativa estatal (donde no hay exenciones). Como en otras paradojas anteriores, las Diputaciones forales, al aplicar la normativa estatal, se verían beneficiadas recaudatoriamente.

2. En estos supuestos y puesto que prima absolutamente como punto de conexión un criterio de territorialidad objetiva es indiferente la residencia o no del donatario en el País Vasco.

territorios históricos y el Estado¹.

Por razones técnicas es también fuente potencial de problemas la segunda de las reglas de aplicación sucesiva, conforme el art. 36 del Concierto, para determinar la residencia habitual en el País Vasco, en concreto la referida al centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF². Aquí la cuestión consiste en determinar con arreglo a qué legislación –estatal o foral- se determina el territorio donde obtiene la mayor parte de la base imponible, porque, especialmente en lo que afecta a los rendimientos del trabajo, es dable observar la existencia de diferencias, que pueden ser relevantes, a la hora de cuantificar esta magnitud. Y no digamos nada si entra en juego Navarra donde la vigente LF 22/1998, del IRPF (tras la modificación introducida por la LF 20/2000) configura el mínimo personal y el mínimo familiar (esta es la novedad respecto de la redacción inicial de la norma) como reducciones en la base imponible, es decir, como determinantes de la configuración de la base liquidable.

Y también en relación con el domicilio o la residencia de las personas físicas cabe cuestionar el art. 36.5 del Concierto que atribuye a la Junta Arbitral prevista en el art. 39 la resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto de la domiciliación de los contribuyentes, previa audiencia de éstos. Cabe suponer que dicha resolución de discrepancias habrá de efectuarse mediante acuerdo del citado órgano, con la peculiaridad de que dichos acuerdos, conforme el art. 39.5, son únicamente susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. Evidentemente si fuera el contribuyente quien discrepara del acuerdo de la Junta Arbitral asumiría la carga procesal (y económica) correspondiente a la causación de estado directa en vía administrativa y, sobre todo, vería muy mermado su derecho a la doble instancia.

Para concluir este epígrafe, simplemente mencionaremos los problemas potenciales que plantea la atribución a las Diputaciones Forales de las facultades de tutela financiera en materia de imposición y ordenación de tributos y precios públicos sobre las entidades locales (art. 45 del Concierto), especialmente por lo que atañe al condicionante puesto al ejercicio de estas competencias consistente en que no suponga un nivel de autonomía de las entidades locales vascas inferior a las de sus homónimas de régimen común³. Se trata de una norma que no se desprende expresamente de las competencias que a las instituciones de los territorios históricos atribuye el art. 37.3 del EAPV (aunque responda, históricamente, a la filosofía de los Concierdos precedentes incorporando las reformas introducidas por el Estatuto municipal de 1924) y a las que alude, de forma indirecta y por remisión a la Ley del Concierto, el art. 7.a).6 de la Ley de Territorios Históricos de 1983. Quizá se trate de una limitación inspirada no sólo en el principio constitucional de autonomía local sino también en el art. 46.3 del Amejoramiento navarro, con la particularidad de que el Convenio no transpone de forma tan minuciosa como el Concierto la tributación obligatoria municipal de conformidad con la Ley de Haciendas Locales de 1988 y, sobre todo, no contiene una norma tan, valga la expresión, loapizante como el art. 44 del Concierto o, dicho en otros términos, y pese a la sujeción –en el caso de Navarra, por la vía estatutaria- al límite fundamental del respeto a una autonomía similar a la de los municipios de régimen común, cabe entender que las competencias de los territorios históricos en materia de Haciendas locales son

1. Piensen un contribuyente, residente en territorio común, con una base imponible de 1.400.000.- pts; una empresa vasca le ofrece un empleo temporal por dos años con un sueldo de 5.000.000.- pts, siendo su base imponible de 3.700.000.- pts. Al concluir dicho plazo vuelve a residir en territorio común. Supuesto que en el primer año del cambio de residencia, la tributación efectiva por el IRPF fuere en el País Vasco inferior a la del Estado, estaríamos ante un supuesto reconducible al art. 36.6.b) del Concierto. La única solución consiste en entender que la presunción contenida en este precepto no sólo es iuris tantum, sino que puede ser destruida por el contribuyente no sólo con la prolongación de la residencia continuada en el País Vasco por más de tres años sino también mediante cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, para evitar situaciones absurdas e injustas como la descrita. Y, si se quiere complicar un poco el ejemplo, piénsese que la empresa vasca le destina el primer año a su sucursal en Zarautz (con un sueldo de 3.000.000 pts.) y el segundo año a la fábrica que igualmente posee en Pamplona, de forma que, al producirse la renovación del contrato temporal, el sueldo pasa a ser de 6.500.000.- pts. ¿Cabe, en este supuesto, que la Hacienda guipuzcoana se dirija contra el contribuyente si, por ejemplo, ha satisfecho sus impuestos a la Hacienda navarra, logrando por aplicación del IRPF foral una menor tributación efectiva?

2. Se excluyen para el cálculo de la mencionada magnitud las rentas e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Obsérvese la deficiencia técnica del precepto ya que ¿acaso los incrementos de patrimonio no son renta?

3. Obsérvese cómo aquí se hace referencia expresa al régimen común, y no al territorio común, como sucede en otros preceptos del Concierto, lo que, a nuestro juicio, excluye las dudas sobre la inclusión o no de Navarra a la hora de efectuar las comparaciones pertinentes.

inferiores a las que corresponden a la CFNavarra¹. Junto a ello, han de tenerse presentes los condicionantes que no sólo se derivan del respeto a una autonomía similar a la de las entidades locales de régimen común sino las cautelas adicionales, dudosamente constitucionales y con difícil anclaje en el EAPV, impuestas por el citado art. 44 del Concierto, con especial referencia a la contenida en el apartado b) que demuestra una prevención del legislador estatal frente al ejercicio de estas competencias por los territorios históricos que, por ejemplo, no se tiene con Navarra².

IV.- SOBRE LAS REFORMAS DEL NUEVO CONCIERTO EN EL AMBITO TRIBUTARIO.

El nuevo Concierto habrá, en primer lugar, de corregir los errores y disfunciones detectados tras veinte años de vigencia del actualmente existente. La compartición del poder tributario entre el Estado y los territorios históricos exige afinar los criterios de sujeción y, sobre todo, la delimitación de las potestades normativas de los mencionados territorios. Por razones elementales no vamos a entrar aquí a tratar las cuestiones que plantea la fijación del cupo y que no son baladíes; simplemente mencionaremos la necesidad de revisar determinados porcentajes puesto que se han producido variaciones en el peso de la CAPV en el PIB español desde 1981 hasta nuestros días. De igual manera habrá que ser cauteloso si se avanza en el proceso de transferencias a la hora de fijar el coste efectivo de los servicios transferidos, puesto que el sistema previsto en el art. 50 del Concierto siembra algunas dudas³. Igualmente cabe recordar que, conforme el EAPV, el cupo de la CAPV no es sino la suma de los subcupos correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos⁴, de modo que la Comunidad aparece como un mero intermediario entre éstos y el Estado.

Centrándonos en los aspectos tributarios del Concierto, cabe reseñar como un hecho positivo pro futuro el mantenimiento de la diferenciación entre tributos concertados y no concertados, con la salvedad de la posible discusión sobre la competencia normativa estatal de los tributos en los que el contribuyente sea un no residente en territorio español, relegando a las Diputaciones Forales al papel de meras recaudadoras de

1. Aunque se trate de una cuestión menor dentro de los problemas que plantea el futuro Concierto, esta conclusión puede, in extenso, verse consultando HUCHA CELADOR, F. Autonomía local y competencias de Navarra en materia de Haciendas Locales: su plasmación en la Ley Foral 2/1995 en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 19 (1995), p. 15-43.

2. El art. 44 del Concierto sitúa la competencia de los territorios históricos en materia de Haciendas locales en el marco del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la DA 1ª de la CE (lo que es cierto, pero no permite deducir porqué dichas competencias no se reconocieron, prima facie, en el EAPV –como sucede, ad exemplum, en el Amejoramiento-). Sin embargo, deben someterse a la estructura general establecida para el sistema local de régimen común y al no establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a la de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco. Este segundo criterio es, a nuestro juicio, humillante y vergonzoso para las instituciones competentes de los territorios históricos y no se contiene, ni siquiera, en el art. 6 de la LHL a la hora de establecer los principios que han de respetar, en el ejercicio de su poder tributario, las entidades locales de régimen común. No se aclara, en efecto, si la prohibición afecta a la traslación jurídica y/o económica, o a ambas, ni se precisa como se determina el carácter indirecto del impuesto; por otro lado, de los cinco impuestos municipales contemplados en el art. 60 de la LHL (tres obligatorios y dos facultativos), sólo se predica expresamente el carácter de indirecto respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (art. 101.1).

3. Conviene reparar en los efectos perniciosos sobre la aportación económica que, en los primeros años de vigencia del Convenio de 1990 tuvo, para Navarra, la transferencia (previa) de competencias en materia de sanidad y educación (especialmente), principales causantes de los déficits abultados del Presupuesto de la CF-Navarra en la primera mitad de la década de los noventa del siglo pasado. Muy sintéticamente expuesto el problema se circunscribe a determinar si el coste de los servicios es el estatal o el de la Comunidad Autónoma.

4. Así se deduce no sólo del contenido de los apartados d) y e) del art. 41 del EAPV sino del hecho reiterado de que la titularidad de las competencias tributarias corresponde a los territorios históricos y no a la CAPV.

impuestos en cuya regulación no pueden participar¹. Dado que no creemos que puedan esperarse concesiones estatales respecto de la reducción de los tributos no concertados (y subsiguiente ampliación de los concertados a favor de los territorios históricos) conviene detenerse en la diferenciación subyacente en estos últimos entre concertados de normativa autónoma y de normativa común, puesto que la pretensión de los territorios históricos no debe ser el convertirse en meros recaudadores de tributos sobre los cuales no tengan facultades normativas sino que han de buscar la capacidad necesaria para influir en la conformación de la estructura del impuesto². Bajo esta perspectiva habría que descartar las posibles pretensiones tendentes a lograr la variación en el status de los tributos concertados de normativa común que, a su vez, se encuentren sometidos a criterios de armonización derivados de la pertenencia a la Unión Europea (en concreto el IVA y la mayor parte de los Impuestos Especiales); sin embargo, ello debería conllevar la defensa de la participación de las instituciones vascas, de la mano del Estado, en los foros comunitarios donde se debaten las normas armonizadoras, ya que, de lo contrario, nos encontraríamos ante una doble armonización, la impuesta por Bruselas y por Madrid. Y cabe tener presente que, en el caso del IVA, la transposición de las Directivas comunitarias aun deja un cierto margen de libertad a los Estados miembros, de forma que cabría (si se modifica el Concierto) una normación autónoma de los territorios históricos que se amoldara a las citadas Directivas sin que ello supusiera, como en los momentos actuales, traslación mimética (salvo en aspectos tangenciales, vid., art. 27.2 del vigente Concierto) de la normativa estatal.

En el caso de los impuestos especiales de fabricación, la reforma del Concierto de 1997 supuso la ampliación de la asunción de potestades recaudatorias por las Diputaciones Forales estableciéndose como punto de conexión el derivado del devengo. Teniendo en cuenta que se trata de tributos concertados de normativa común y considerando el creciente grado de armonización comunitaria, podría parecer ocioso su tratamiento, si bien suscitan cuestiones dignas de interés, cuya reflexión deberá hacerse a la vista del nuevo Concierto. El mayor peso recaudatorio dentro de estos impuestos corresponde al de Hidrocarburos³ y el devengo (punto de conexión) se produce en la generalidad de los supuestos, conforme el art. 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, con la salida de fábrica de los productos sujetos a gravamen. Ello supone, a priori, un beneficio inmediato para la Hacienda vizcaína e, indirectamente, para la Hacienda vasca pero carece de efectos relevantes para las otras dos Haciendas de los territorios históricos, cuya fabricación de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos puede calificarse de testimonial. El problema, empero, no es interno entre las Diputaciones Forales, sino externo puesto que carecemos de datos suficientes para afirmar si la producción de hidrocarburos en el País Vasco es concorde o no con el consumo de tales productos o, dicho en otros términos, si las bases imponibles se corresponden con el consumo imputable a los tres territorios. Los impuestos especiales de fabricación son impuestos sobre consumos específicos, superpuestos al IVA, de donde se colegiría (aunque habría que modificar la estructura de cada uno de ellos) la necesidad de coordinación entre

1. Esta cuestión es especialmente preocupante en el IRPF y en el IS porque niega a los territorios históricos, sin motivación aparente, la facultad de autonormación. Y decimos sin motivación aparente porque, dados los puntos de conexión de cara al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (que habrá que explicitar dada la aparición del tributo en 1998, con posterioridad a la última modificación del Concierto, pero que, previsiblemente, absorberán los contenidos en los arts. 9, 16 y 17 del vigente Concierto) no es fácil atisbar qué riesgos de deslocalización, de conculcación de la libertad de establecimiento o de obstáculos a la inversión empresarial pueden deducirse. Si una empresa extranjera desea invertir en el País Vasco preferirá hacerlo a través de una filial domiciliada en cualquiera de los territorios históricos que canalizar la inversión a través de establecimientos permanentes, de forma que la cautela estatal puede verse fácilmente enervada a través del ordenamiento mercantil.

2. Y ello con una advertencia que, frecuentemente, se olvida desde territorio común y es que la capacidad normativa de los territorios históricos redonda exclusivamente en perjuicio y/o beneficio suyo y de la CAPV o, dicho en otros términos, los ciudadanos de régimen común no experimentan las consecuencias positivas o negativas de la política tributaria de las Diputaciones Forales. Por otro lado, y aunque ello constituya una consideración política, tampoco el Estado representa un paradigma de la coherencia cuando, por un lado, reduce la presión fiscal o alardea de la reducción de impuestos y, por otro, plantea ante la Unión Europea la prórroga de los fondos de cohesión hasta el año 2007.

3. En 1998 (último año del que existen datos públicos) la recaudación estatal por el citado Impuesto ascendió a 1,398 billones de pts., mientras que el Impuesto sobre Labores del Tabaco recaudó 0,612 billones; el resto de los impuestos especiales de fabricación tiene una incidencia recaudatoria mucho menor. Así, el Impuesto sobre la Cerveza recaudó 0,030 billones de pts., el Impuesto sobre la Electricidad 0,084 billones y la imposición sobre alcoholes 0,116 billones de pts. Vid. Memoria de la Administración Tributaria. 1998, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 767.

el punto de conexión y el objeto del impuesto, que, sin embargo, no coincide con su hecho imponible¹.

En los tributos concertados de normativa autónoma es donde, a nuestro juicio, deberían perfilarse las mayores exigencias de cara al nuevo Concierto, ya que, como hemos señalado, es en ellos donde se manifiesta en su plenitud la potestad tributaria (no sólo la recaudatoria) derivada del régimen foral. No habiendo problemas de especial consideración en el caso del IRPF (salvo los que dimanen de los beneficios fiscales para los empresarios y profesionales personas físicas dada su conexión con el IS) y juzgando adecuado el punto de conexión utilizado, sólo cabe reseñar la necesaria adaptación del criterio de sujeción de los no residentes que obtengan rentas en cualquiera de los territorios históricos a fin de ajustarlo al nuevo sistema tributario derivado de la implantación del IRNR y de la coetánea supresión del régimen de obligación real (que afecta no sólo al IRPF sino también al IS).

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, no obstante su menor incidencia recaudatoria, sería positivo el mantenimiento de la conexión en el criterio de sujeción con el IRPF, salvo en lo que se refiere a los sujetos pasivos por obligación real, donde existe una asimetría evidente que debería ser, en su caso, corregida. En efecto, el requisito de que la totalidad de los bienes y derechos estén situados en territorio vasco para reconocer la competencia recaudatoria de las Diputaciones Forales supone un freno importante para el ejercicio de los derechos económicos de éstas. Piénsese, además, que al tratarse de contribuyentes no residentes la normativa aplicable es la estatal y, por tanto, no hay riesgo alguno de diferencia de trato, salvo que, al fraccionarse el patrimonio neto se reduzca la progresividad del impuesto (ya de por sí mínima). De lege ferenda, parecería más coherente un sistema en cuya virtud el no residente tributara al Estado o a los territorios históricos en función de los bienes y derechos sitos o ejercitables en uno u otro lugar (guardándose así una concurrencia con el IRPF); alternativamente, cabría sugerir el criterio del contribuyente que, no residente, conserve la condición política de vasco para determinar la sujeción a la competencia recaudatoria de las Diputaciones forales, de forma que habría un doble criterio de sujeción: contribuyentes con la condición política de vascos que tributarían por la totalidad de los bienes y derechos sitos o ejercitables en territorio español y contribuyentes no residentes que no tuvieran dicha condición, los cuales tributarían únicamente por los bienes y derechos sitos o ejercitables en el País Vasco. Desde luego, la redacción actual propicia situaciones gravemente injustas ya que basta que uno de los bienes o derechos integrantes del patrimonio del contribuyente no esté radicado en el País Vasco para que la competencia recaudatoria se atribuya en exclusiva al Estado².

Las mayores discrepancias sobre el ejercicio de las competencias normativas derivadas del Concierto se han producido, como es sabido, en el IS, tributo que tiene un carácter bifronte en cuanto puede ser de normativa autónoma o de normativa común y donde los criterios de sujeción se complican porque el art. 18 del Concierto utiliza, debidamente combinados según los casos, tres criterios distintos: el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y el lugar de realización de éstas. Con independencia de la mayor o menor aptitud de los puntos de conexión y de consideraciones a realizar sobre la conveniencia, en algún caso, de su modificación (así en lo que se refiere al quantum del volumen total de operaciones), creemos que el futuro Concierto debería resolver algunas cuestiones técnicas que conllevan algún problema aplicativo. Así, hay que partir del concepto de poder recaudatorio exclusivo de las Diputaciones para deducir de él la competencia normativa de los territorios históricos y del concepto de tributación conjunta a ambas Administraciones para determinar la aplicación de la normativa correspondiente a su domicilio fiscal; no obstante, se percibe una leve desarmonía interna entre los arts. 18 y 17 del Concierto (y el orden inverso es importante) porque se suscita la duda, resoluble por vía hermenéutica, de qué sucede con los sujetos pasivos del IS que, tributando exclusivamente a las Diputaciones (por encontrarse en el supuesto contemplado en el art. 18.1 del Concierto) y teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco, realicen más del 75% de sus operaciones en territorio común; ciertamente se puede argüir que se trata de una retorsión de la norma propia de universitarios, pero el inciso inicial del art. 17.2 ("No obstante lo dispuesto en el apartado anterior...") de consuno con la segunda frase del citado precepto podría dar pie para interpretar que las entidades con volumen de operaciones inferior a 500

1. Esta discordancia entre objeto del impuesto y hecho imponible se produce también en el caso del IVA pero existe una diferencia fundamental entre la prolijidad y concreción de los puntos de conexión en el impuesto general (cfr art. 28 del Concierto) y en los impuestos específicos.

2. Y nótese que se trata de una cuestión puramente recaudatoria, puesto que la aplicación de la normativa estatal determina una neutralidad relativa para el contribuyente; y decimos relativa para adelantarnos a las críticas que suscitaría el fraccionamiento de la base imponible (no existe base liquidable en el régimen de obligación real), en el segundo de los casos, con las consecuencias antedichas sobre la progresividad del tributo.

millones de pesetas, domicilio en el País Vasco y que hayan realizado en territorio común más del 75% de sus operaciones han de aplicar la normativa estatal. Aun cuando entendemos que, en este supuesto, no cabe duda de la competencia normativa de los territorios históricos, sería conveniente una mejora técnica del precepto para evitar interpretaciones sesgadas. Y los problemas de determinación de la competencia normativa no sólo se plantean en relación con el Estado, sino que la referencia compulsiva del Concierto al territorio vasco y su confrontación con el territorio común, puede plantear cuestiones conflictivas con la CFNavarra, dada la similitud de los puntos de conexión en el IS, unido a la falta de comunicación horizontal entre el Convenio y el Concierto¹. Así, por ejemplo, cabe plantearse qué ocurre con una empresa, cuyo volumen de operaciones sea inferior a 500 millones de pts., y domiciliada fiscalmente en el País Vasco que, sin embargo, haya operado exclusivamente en territorio navarro, puesto que habría una doble competencia de la Diputación Foral donde tenga el domicilio fiscal (ex art. 18.1.a) del Concierto) y de la Hacienda Foral navarra (ex art. 17.1.b) del Convenio)². Por otro lado, sigue latente, tanto en el Concierto como en el Convenio la laguna que afecta a las entidades (y aunque el supuesto sea difícil de producirse en la práctica conviene reseñarlo en aras de una mejora técnica del futuro Concierto que evite cualquier tipo de lagunas) que, no teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco y siendo su volumen de operaciones inferior a 500 millones de pesetas, realicen íntegramente aquéllas en territorio vasco, ya que en este caso, conforme el Concierto, se desconoce cuál es el territorio foral competente para la exacción y, por consiguiente, la normativa aplicable.

Amén de las cuestiones técnicas, de entre las que hemos entresacado las más reseñables en lo que se refiere a puntos de conexión y competencias normativa y recaudatoria, subsisten las objeciones estatales sobre el respeto a los criterios de armonización, singularmente en lo que afecta a los beneficios e incentivos fiscales, aspecto éste que, al haber sido tratado con anterioridad, nos exime de su reiteración. Simplemente cabe constatar la conveniencia, en su caso y para evitar litigiosidades innecesarias, de determinar con precisión el ámbito territorial de la concesión de incentivos ligados a la inversión lo que dispararía algunos de los riesgos de deslocalización o de distorsión de la competencia empresarial frecuentemente invocados por el Estado en sus recursos. Cabe, además, recordar que estamos en presencia de un tributo no armonizado, en sus aspectos estructurales, a nivel comunitario, lo que, si bien posibilita un ejercicio autónomo de las competencias normativas de los territorios históricos en mayor medida que en otros impuestos, no debe hacernos olvidar la existencia de una jurisprudencia de la Unión Europea sobre las ayudas de Estado (art. 92 del Tratado), de forma que el futuro desarrollo del nuevo Concierto debería cohonestar el respeto de criterios a priori difíciles de compatibilizar como son los principios constitucionales españoles, el ejercicio de un verdadero poder normativo autónomo de los territorios históricos y la no interpretación de los incentivos fiscales como una ayuda de Estado incompatible con la realización de los objetivos del mercado interior y de la no discriminación de otros principios comunitarios (libre elección de la inversión empresarial, etc.). Empero no se trata de un reto que afecte, in se, al futuro Concierto, sino al desarrollo que de sus potestades normativas en el IS realicen los territorios históricos.

Por último, debemos referirnos al ISD, tributo que, no obstante su regulación formal unitaria, cabe descomponer en sus dos hechos imposables básicos –adquisiciones lucrativas inter vivos y mortis causa– por exigirlo así no sólo el art. 26 del actual Concierto, sino también la propia normativa estatal. Pese a su calificación como tributo concertado de normativa autónoma cabe realizar determinadas precisiones porque el período temporal de residencia del causante y/o del donatario puede hacer variar esa calificación, introduciéndose la posibilidad de bifurcar la competencia recaudatoria y normativa de las Diputaciones Forales, circunstancia que, como reseñamos, no se produce en el caso de la CFNavarra. Junto a ello hay que destacar que se trata del único tributo concertado donde guarda relevancia (aunque marginal como veremos) un criterio personal en la aplicación de las normas tributarias como es la condición política de vasco. Sería conveniente, empero, que el nuevo Concierto despejara algunas dudas que plantea el punto de conexión especial del art. 26.1.c), ya que se pueden producir situaciones de colisión entre los distintos criterios de sujeción.

1. Se trata de un defecto de ambas normas que hemos venido reiterando y que erige al Estado (integración vertical) en sujeto activo potencial de la solución de los problemas competenciales entre territorios forales, salvando, evidentemente, las buenas relaciones entre las distintas Haciendas.

2. El hecho de que el supuesto sea difícil de producirse en la práctica no nos exime de plantear la cuestión del conflicto de competencias recaudatorias y normativas de ambos territorios forales. También a la inversa se plantea el problema: piénsese en una empresa con domicilio fiscal en Navarra y volumen de operaciones inferior a 500 millones de pesetas que realice íntegramente sus operaciones en territorio vasco; en este caso y si se quiere complicar aún más la cuestión competencial supóngase que, del total de operaciones, 250 millones se localizan en Bizkaia, 150 en Gipuzkoa y 100 en Araba.

Así, en las transmisiones mortis causa, la sujeción a la competencia recaudatoria de los territorios históricos viene determinada por la residencia habitual del causante (con los problemas ya estudiados sobre la determinación de dicha residencia en base al art. 36 del Concierto) pero cabe plantear qué ocurre cuando el causahabiente –el sujeto pasivo– tuviera su residencia en el extranjero, puesto que, en este caso, parece que sería preciso que todos los bienes y derechos que integran el caudal relicto estuvieran situados o fueran susceptibles de ser ejercitados en territorio vasco; se trata de una norma no concordante con el art. 26 del Convenio navarro, donde se produce una preeminencia indiscutible del criterio de sujeción derivado de la residencia del causante, sin que quepa la posibilidad de interpretaciones discutibles derivadas de la concurrencia de distintos puntos de conexión. Creemos, por tanto, que habría que defender la competencia exclusiva de las Diputaciones forales cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco cualquiera que fuera el lugar de residencia del contribuyente e, incluso, siguiendo el modelo navarro (ya que la conclusión no se desprende con claridad del art. 26.2 del Concierto, que regula la potestad normativa, no la recaudatoria), defender dicha competencia cuando el causante, no residente en territorio español, conserve la condición política de vasco.

En el caso de las transmisiones lucrativas inter vivos y excluyendo las referidas a bienes inmuebles –donde se sigue el criterio del *ius loci*–, el punto de conexión viene determinado por la residencia habitual del donatario, siendo aquí congruente la remisión del art. 26.5 al art. 36 del Concierto a la hora de fijar dicha residencia. Ello no obsta la posibilidad de aparición de situaciones conflictivas como la referida a donaciones mixtas –de bienes inmuebles radicados en el País Vasco y muebles, radicados en otros territorios– cuando el donatario tuviera su residencia en el extranjero, donde vuelven a plantearse cuestiones litigiosas derivadas de la concurrencia de los puntos de conexión señalados en las letras b) y c) del art. 26.1 del Concierto. Y, al igual que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, nos cabe la duda sobre la conveniencia de mantener el criterio, cuando el contribuyente resida en el extranjero, de que la totalidad de los bienes y derechos estén situados o hayan de ejercitarse en territorio vasco, puesto que sería más razonable (no obstante la progresividad del ISD y los problemas técnicos que se derivan de la partición de la base imponible) seguir el único criterio posible, el de territorialidad objetiva teniendo en cuenta la bifurcación del poder tributario entre el Estado y los territorios históricos¹. Junto a ello, conviene tener presente las conexiones del Derecho Civil Foral a la hora de conformar las competencias normativas de los territorios históricos en el ISD, aun cuando ello excedería de nuestro cometido².

Por último, conviene postular la desaparición de la discriminatoria (por relación a Navarra) asimetría entre la potestad recaudatoria y normativa que se desprende del art. 26.2 del Concierto en función de la antigüedad de la residencia del causante o del donatario en el País Vasco, puesto que si aquélla es inferior a cinco años los territorios históricos habrán de aplicar la normativa de territorio común, de forma que, por esta vía, se excepciona, para dichos supuestos, la tipificación del tributo como concertado de normativa autónoma, pasando a ser catalogable como de normativa común. Simplemente cabe hacer, en torno a esta cuestión, dos observaciones: de un lado que si la pretensión del Estado es evitar residencias de conveniencia en el País Vasco de cara, sobre todo, a las sucesiones, la misma situación existe (corregida y aumentada) en el caso de Navarra, sin que el Convenio contenga una norma similar; de otro que, como es bien sabido, los territorios históricos del País Vasco (y singularmente Gipuzkoa) han conocido, hasta la reforma del ISD en 1992, las denominadas domiciliaciones de conveniencia de futuros causantes a favor de la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, si se quiere mantener la norma cautelar del Concierto, extiéndase a Navarra o, si se ha suprimido en ésta, deróguese en el futuro Concierto; el híbrido actual entre los cuatro territorios forales no tiene ninguna racionalidad lógica.

1. Esta apreciación afecta al Impuesto sobre Donaciones porque en el caso de las sucesiones ya nos hemos pronunciado sobre la necesidad de eliminar las contradicciones internas entre las letras a) y c) del art. 26.1 del Concierto.

2. Por ello, remitimos al lector interesado a la tesis doctoral de ATXABAL RADA, A. La fiscalidad del Derecho Civil Foral del País Vasco, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1999.

Razones de espacio nos impiden entrar en consideraciones sobre el ITPAJD, cuyo aspecto más controvertido fue el representado por la sujeción de los documentos notariales al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, con una posición reaccional del Estado muy curiosa y distinta en el caso del País Vasco y de Navarra, con ocasión de la reducción del tipo de gravamen desde el 0,50% al 0,10%¹.

1. En el caso de Navarra, articulada a través de la LF 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF; interpuesto recurso de inconstitucionalidad, se suspendió la aplicación de la norma y retirado éste la CFNavarra accedió a volver a mantener el tipo en el 0,50%. La modificación del Reglamento notarial en 1995 ha desactivado los problemas que planteaba el ejercicio de las competencias normativas de los territorios forales en este tributo.