

Doctrina

Científica

El Concierto Económico: aspectos generales

9

ISAAC MERINO JARA*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN 2. PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

1. INTRODUCCIÓN

La Constitución (RCL 1978, 2836), en su Disposición Adicional Primera establece que «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el

marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» y en el apartado 2 de su disposición derogatoria única, que: «En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogado el Real Decreto de 25 de octubre de 1839 en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876». El reconocimiento expreso de los derechos históricos en materia tributaria, y asimismo, su actualización¹, se produce a través del Estatuto

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura.

1. Vide la tramitación parlamentaria de la Disposición Adicional 1ª y de la Disposición Derogatoria de la CE (RCL 1978, 2836), en PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, IVAP, 1994, págs. 93-100 y también en CEBRIÁN APAOLAZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: análisis tributario*, IVAP, 1995, págs. 86-87. Sobre los regímenes financieros forales y la Constitución de 1978. Vide también MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992, pág. 446 y ss. La plasmación constitucional del Régimen Económico Fiscal Canario no es comparable a la del Concierto Económico, según la STC 16/2003, de 30 de enero (RTC 2003, 16), pues en su Fundamento Jurídico 4º declara: «la redacción que a la disposición adicional 3ª de la CE había dado el Senado era del siguiente tenor: “la Constitución reconoce y ampara las peculiaridades económicas y fiscales para el Archipiélago Canario. Su actualización y modificación requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del ente preautonómico”. Pues bien, en el texto definitivo de tal disposición, fruto de la actuación de la Comisión Mixta, desaparecen tres de los mencionados términos –“reconocimiento”, “amparo” y “actualización”– para conservar exclusivamente la previsión de la “modificación” del Régimen Económico Fiscal Canario. Resulta, así, claro, por un lado, un alejamiento del sentido propio de la disp. adicional 1ª de la CE y, por otro, una directa contemplación, ante todo, de la modificabilidad del REF con la garantía procedimental del informe previo autonómico, informe previo este que deriva de la constitucionalización, con toda la trascendencia que esto implica, de la análoga exigencia de informe establecida por la Ley 30/1972, de 22 de julio (RCL 1972, 1370), sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias –art. 30.1 d)–». La garantía institucional es importante, qué duda cabe, pero la técnica jurídica es distinta de la utilizada con las Comunidades Forales, como diversas son las razones políticas origen de la diferenciación, CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 7ª, Civitas, Madrid, 2003, pág. 548 (BIB 2002, 1898).



de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (RCL 1979, 2383), cuyo artículo 41, dispone: «1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. 2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a los que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley»².

El vigente Concierto Económico³ con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1345 y 1519). Se le ha dado carácter indefinido «con el objeto de insertarlo en un marco estable que garantice su continuidad al amparo de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, previéndose su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario estatal», según su Exposición de Motivos⁴.

Las competencias exclusivas del Estado se han ido reduciendo progresivamente. La última competencia que ha dejado de atribuírsele ha sido la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español⁵. Las competencias exclusivas han quedado reducidas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5 del Concierto a las dos siguientes: primera, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y segunda, la alta inspección de la aplicación del Concierto Económico, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.

Como consecuencia del carácter paccionado del Concierto «en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la

2. El Concierto y el Convenio son leyes paccionadas, Vide FALCÓN y TELLA, R.: *La compensación financiera interterritorial*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, pág. 88. El carácter consensuado o paccionado de ambas leyes reguladoras se manifiesta formalmente en el hecho de tratarse de leyes de artículo único que las Cortes Generales se limitan a aprobar o a rechazar en bloque, sin posibilidad de enmienda al texto previamente pactado, Vide, por todos YUSTE JORDÁN, A.: «El régimen de concierto económico entre el Estado y el País Vasco», en *Nueva Fiscalidad*, número 4, 2002, pág. 51 y LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L.: *El Concierto Económico*, 2ª ed., IVAP, 1995, pág. 33. Vide, las posiciones mantenidas al respecto durante la tramitación parlamentaria del Concierto de 1981 en CEBRIÁN APAOLAZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco*, ob. cit., pág. 146 y ss. «El carácter paccionado tiene una consecuencia jurídica importante: las antinomias entre estas normas y otras leyes posteriores del Estado que hayan sido aprobadas por distinto procedimiento se resuelven con el criterio de competencia en lugar del cronológico. No prevalece la ley posterior, sino la anterior reguladora de cuestiones sobre las que las Cortes Generales no pueden disponer libremente» (SIMÓN ACOSTA, E.: «Modelos singulares de financiación autonómica. El régimen foral», en *El sistema de financiación territorial en los modelos de estado español y alemán*, MAP, Madrid, 2000, pág. 224). Como es natural, si la aprobación del Concierto es producto de un acuerdo, también ha de serlo su modificación (Cfr. Disposición adicional segunda, apartado primero).
3. Sobre sus orígenes, Vide PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico*, ob. cit., pag. 45 y ss. y también la tesis doctoral inédita de RODRÍGUEZ CATIVIELA, E. J.: *El Concierto Económico con el País Vasco: antecedentes y análisis jurídico*, leída en 1988 en la Facultad de Derecho de Zaragoza. Sobre el significado originario del término Concierto, Vide PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico*, ob. cit., págs. 252-254, BELDARRAIN GARÍN, M., ESCRIBANO RIEGO, M. y UGALDE ZARATIEGUI, P.: *La autonomía fiscal en Euskal Herria*, Manu Robles-Arangiz Institutua, 1996, pág. 20 y también SIMÓN ACOSTA, E.: «Concierto Económico», en *Enciclopedia jurídica básica*, T. I, Civitas, Madrid, 1995, pág. 1348. Todos ellos participan de la misma idea, concretamente el último autor se expresa de la siguiente manera: el término Concierto tuvo en sus orígenes un significado muy distinto del actual, pues servía para expresar el deseo del poder central de integrar a las provincias vascongadas, que rechazaron la incorporación a la unidad constitucional de la monarquía según los términos de la Ley de 25-10-1939, en el «concierto general del país». Después de eliminada la exención de quintas sólo faltaba que las provincias vascas entrasen en el «concierto económico» nacional, y lo hicieron en virtud del RD de 28-2-1878 con el que el Gobierno realizó una interpretación extremadamente amplia de las facultades que le otorgaba la ley abolutoria de 21-7-1876 para establecer excepciones al deber general de contribuir a los gastos del Estado, que dicha ley extendía a Vizcaya, Guipúzcoa y Álava. Por su parte, sobre los orígenes históricos del Convenio vide los capítulos primero y segundo de la tesis inédita de YUSTE JORDÁN, A.: *Los impuestos directos en Navarra*, defendida en la Universidad de Navarra el año 1996.
4. Esa idea estaba ya muy extendida, vide, a título meramente ejemplificativo, CEBRIÁN APAOLAZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco*, ob. cit., pág. 183 y ss. BELDARRAIN GARÍN, M.: «Unas reflexiones ante la nueva Ley del Concierto Económico», en *Reflexiones sobre el Concierto Económico Vasco*, Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, 2001, pág. 152. Vide, las modificaciones y adaptaciones producidas en el período comprendido entre 1981 y 2000, en las páginas 35 a 45 de la tesis doctoral (publicada en la Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, Universidad de Alicante) de PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, I.: *Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico*, cuya lectura tuvo lugar el 17 de julio de 2000 en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad del País Vasco.
5. Vide DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El Concierto Económico con el País Vasco. Cuestiones básicas en la imposición directa», en *CREDF*, núm. 118, 2003, págs. 212-213 (BIB 2003, 637).

imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento» (Disposición Adicional Segunda, apartado segundo)⁶. El Concierto incurre en una «peculiar dicotomía formal y material»⁷. En efecto, el artículo 1 del Concierto se refiere a las Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, del modo siguiente:

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

«En la medida en que el ente comunitario agrupa a los territorios forales —que son quienes tienen la competencia para establecer y regular su propio régimen tributario— y en la medida en que éstos tienen relaciones financieras con el ente en que se integran, el Concierto es la expresión unitaria de los tres sub-conciertos que pueden ser perfectamente diferenciados y que relacionan a cada territorio histórico con el Estado», señala DE LA HUCHA CELADOR, quien continúa manifestando que desde esa perspectiva «la Comunidad Autónoma sería un intermediario aglutinador de las relaciones entre los territorios históricos que integran aquella y el Estado», si bien, aclara acto seguido, que ese papel de intermediación debe ser matizado, puesto que «el País Vasco tiene, estatutariamente, facultades para dictar normas de coordinación, armonización y colaboración que pueden condicionar el ejercicio de la potestad tributaria de los territorios forales»⁸. En efecto, el artículo 41.2.a) del Estatuto del País Vasco (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10) establece que «las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régi-

men tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma».

2. PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

El vigente Concierto (RCL 2002, 1345 y 1519), desde el punto de vista estructural, coincide sustancialmente con el derogado, pues dedica su Capítulo I a los tributos (artículos 1 a 47), el Capítulo II al cupo (artículos 48 a 49), y el Capítulo III a las Comisiones y Junta Arbitral del Concierto Económico. Además, incluye seis disposiciones adicionales, seis disposiciones transitorias y una disposición final. Nos centraremos en la sección 1ª del Capítulo I, esto es, en los aspectos generales del Concierto.

Como señala la Exposición de Motivos los principios que rigen el nuevo Concierto son coincidentes con el anterior. El artículo 2 del vigente Concierto reproduce, prácticamente, el artículo 3 del anterior. La única novedad es el párrafo segundo del artículo 2.º, de manera que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos, está sometido a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, y, «en particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas». Un precepto similar se contiene en el artículo 2.1.c) de la Ley 25/2003, de 15 de julio (RCL 2003, 1792), por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Especialmente, lo que se pretende con esta disposición es, al margen de reiterar el sometimiento a las normas

6. La distinción entre modificación (apartado primero) y adaptación (apartado segundo) contenida en la Disp. Adic. 2ª puede ser fuente de inseguridad, vide DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El Concierto Económico con el País Vasco*, ob. cit., pág. 211.

7. PÉREZ-SIERRA ARECHABALA: «El concierto económico: algunas sugerencias para su próxima regulación», en *Reflexiones sobre el Concierto Económico Vasco*, Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, 2001, pág. 167. Los territorios forales son titulares de «derechos históricos» respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales «derechos». Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía, habrá que acudir, en consecuencia, a la Constitución, a los Estatutos de Autonomía y a otras posibles normas delimitadoras de competencias dictadas en el marco de las anteriores para saber cuáles sean las correspondientes a cada Comunidad (STC 11/1984, de 2 de febrero [RTC 1984, 11]).

8. *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 93-94. «El Estatuto de Autonomía se configura como una norma fundacional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, norma que, integrando en una organización política superior a tres territorios históricos que ya disfrutaban de un régimen foral de autogobierno, reconoce a la nueva organización política una serie de competencias, cuyo ejercicio deberá corresponder en unos casos a unas instituciones comunes de nueva creación, y en otros, a los órganos de poder de dichos territorios históricos» (STC 76/1988, de 26 de abril [RTC 1988, 76]). El poder tributario de las Comunidades Autónomas es originario, aunque subordinado al del Estado, vide MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: «La financiación de las regiones en España», en *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 35, 1982, pág. 259.

comunitarias del sistema tributario de los territorios históricos⁹, es dejar claro que, en su caso, quienes responden de la devolución que deba llevarse a cabo por incumplimiento de tales normas serán los territorios forales.

La influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas es evidente, es más, constituye uno de los factores decisivos a la hora de inclinarse por la implantación en un lugar u otro, si bien es cierto que también son decisivos, entre otros, el peso de la masa salarial, representado por los salarios directos e indirectos, los costes de abastecimiento en energía o materias primas, el coste de los créditos, la existencia de un cierto número de infraestructuras, la flexibilidad del derecho de empresa, etc. Las exenciones, deducciones y bonificaciones fiscales, e incluso las moratorias, fraccionamientos y aplazamientos de pago de la deuda tributaria, concedidas por los titulares del poder tributario pueden, en determinadas circunstancias, entrar en colisión con las disposiciones comunitarias sobre el derecho de la competencia, puesto que todos esos beneficios pueden, en ocasiones, ser considerados ayudas estatales. Entre las ayudas estatales que habitualmente se conceden por parte de los entes territoriales, para facilitar la inversión de las empresas en zonas o sectores industriales determinados, se encuentran las de carácter fiscal. Esas ayudas fiscales, como todas las demás, están sometidas al derecho comunitario, de manera que no será extraño que, ocasionalmente, algunas de ellas sean declaradas incompatibles con él. En ocasiones, los Estados miembros actúan como si desconocieran que la supresión de las ayudas implica su reembolso, con arreglo a los mecanismos previstos en la legislación interna de cada Estado miembro.

No sólo las normas fiscales estatales pueden incidir sobre las normas comunitarias, también pueden hacerlo las provenientes de otros titulares del poder tributario. Si bien el Tratado de la Unión Europea no concreta sobre quién recae la ejecución del derecho comunitario, ni tampoco cuál es el procedimiento para llevarlo a cabo, poco a poco se ha ido produciendo la decantación del denominado principio de autonomía institucional y procedimental por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a tenor del cual cuando las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias reconocen poderes a los Estados miembros o les imponen obligaciones en orden a la aplicación del derecho comunitario, la cues-

tión de saber de qué forma el ejercicio de esos poderes y la ejecución de las obligaciones depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado miembro. Esa doctrina, traducida al problema de las ayudas incompatibles con el derecho comunitario, viene a significar que la recuperación de una ayuda otorgada ilegalmente se llevará a cabo con arreglo a las disposiciones del Estado miembro que resulten pertinentes. «Este principio de autonomía institucional y procedimental supone el pleno mantenimiento del régimen de Concierto, sin más limitaciones para los Territorios Históricos, aparte de las impuestas por el propio Concierto, que las que derivan de las normas de armonización fiscal emanadas de las instituciones comunitarias. Dicho en otros términos, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, un régimen tributario propio, con sujeción a los principios y reglas del concierto, por un lado, y a los principios del Tratado y las Directivas de armonización fiscal, por otro»¹⁰. En todo caso, se ha dicho innumerables veces por la jurisprudencia comunitaria, los Estados no pueden escurrirse en disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud del derecho comunitario. Ello no excluye, obviamente, más bien lo contrario, exige, en virtud de la regla que impone a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias deberes recíprocos de cooperación leal, colaborar de buena fe con el fin de superar las dificultades dentro del pleno respeto de las disposiciones del Tratado. Este nuevo párrafo saca a la luz una cuestión muy controvertida cual es la influencia de las normas comunitarias, particularmente, el régimen de ayudas estatales¹¹, sobre los sistemas tributarios forales, algunos de cuyos aspectos han sido examinados por la STC 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96)¹².

Por lo demás, como ya hemos dicho, el vigente Concierto reitera principios que ya estaban incluidos en el de 1981. Y así, se sigue incluyendo en la relación de principios el respeto de la solidaridad por el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos, en los términos previstos en la Constitución (RCL 1978, 2836) y en el Estatuto de Autonomía (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10). El artículo 41 del Estatuto Vasco se limita a remitirse en este punto a los artículos 138 y 156 de la Constitución. Probablemente este precepto, señala CEBRIÁN APAOLAZA «trata

9. Vide LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L.: *El concierto Económico*, ob. cit., pág. 215 y ss. y también ARRATIBEL ARRONDO, J. A.: «La incidencia de los principios jurídicos del sistema concertado en distintos niveles institucionales: referencia a la problemática con la Unión Europea», en *RDFHP*, núm. 254, 1999 y VILLARIN LAGOS, M.: «La incidencia del derecho comunitario en la interpretación de las reglas de armonización que afectan a las competencias tributarias forales», en *Información fiscal*, número 27, 1998.
10. FALCÓN y TELLA, R.: *Dictamen sobre el Proyecto de Norma Foral de Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica*, Madrid, 1993, pág. 21.
11. Vide BELDARRAIN GARIN, M.: *El Concierto Económico y su disposición adicional 2ª*, IVAP, 1998, pág. 89 y ss. FICHERA, F.: «Adiuti fiscali e Paesi Baschi», en *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio*, Eusko Ikaskuntza, 2002, pág. 269 y ss.
12. Vide CHECA GONZÁLEZ, C.: «El reprochable exceso de jurisdicción de la STC 96/2002, de 25 de abril», en *Nueva Fiscalidad*, número 3, 2002, pág. 9 y ss. FALCÓN y TELLA, R.: «Errores y paradojas de la STC 25 abril 2002 (II): ¿la necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operen en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», en *Quincena fiscal*, núm. 11, 2002, pág. 5 y ss. (BIB 2002, 1121).

de paliar lo que tradicionalmente se ha dicho del sistema de Concierto Económico, considerado como un privilegio. Existe un amplio sistema de mecanismos para garantizar que el País Vasco, como Comunidad Autónoma integrada por tres territorios históricos, con un sistema de financiación diferente al del resto de las Comunidades Autónomas, respete el principio de solidaridad, de manera que bajo esa premisa nunca podría hablarse de un sistema privilegiado»¹³. Igualmente, se sigue insistiendo en que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos atenderá a la estructura general impositiva del Estado, pero no se avanza en la tarea de despejar las dudas que su escueta redacción suscita, salvo que entendamos que la solución viene dada por los artículos del Concierto en los que se distribuyen competencias (artículo 5 y ss.). En efecto, el Concierto no obliga a respetar, sino a atender la estructura impositiva estatal; «además de convenir que la expresión atención es mucho más difusa (de cara a una eventual interpretación) que el concepto de respeto, se plantea otro problema adicional que el nuevo concierto no ha resuelto al limitarse a reproducir literalmente el texto de 1981, a saber: ¿qué hay que entender por estructura general?»¹⁴. Los Territorios Históricos no pueden establecer impuestos de nueva creación, según CEBRIÁN APAOLAZA¹⁵, sí, en cambio, la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuestión nada fácil evidentemente¹⁶. Asimismo, se señala que el sistema tributario de los territorios forales seguirá los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del Concierto Económico.

En aras de la proclamada coordinación, se prevé en el Concierto una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, compuesta por cuatro repre-

sentantes de la Administración del Estado y por cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales. Esta Comisión tiene atribuidas las siguientes funciones: a) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación; b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico; c) Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal; d) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información; e) Analizar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las respectivas Diputaciones Forales, así como los problemas de valoración a efectos tributarios; f) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, los distintos Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.

Por su parte, el artículo 3 del Concierto, concreta el principio de coordinación, manifestando que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria, en primer lugar, se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Concierto Económico, límite muy importante, «dado el relieve científico y jurídico de la Ley General cuyo peso conceptual es innegable»¹⁷; en segundo lugar, mantendrán una

13. *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco*, ob. cit., pág. 130. Vide la obra colectiva, *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico*, Fundación BBVA, Bilbao, 1997, pág. 203 y ss. La prohibición de privilegios hay que entenderla implícita en el régimen autonómico en general, como contraria al principio constitucional de igualdad, y difícilmente puede considerarse como privilegio el pagar menos impuestos cuando ello se debe a importantes inversiones que impulsan la actividad económica, dado que la prohibición de privilegios no puede llevarse a tales extremos que excluya toda diferencia en el régimen tributario aplicable pues se estaría negando la esencia misma del Concierto (e incluso de la autonomía financiera para las Comunidades en régimen común), FALCÓN Y TELLA, R.: *Dictamen.*, ob. cit., pág. 15. El Concierto económico no es un privilegio, es un régimen específico de financiación, PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico*, ob. cit., pág. 251.
14. DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El Concierto Económico con el País Vasco*, ob. cit., pág. 214. Vide la obra colectiva *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico*, ob. cit., pág. 193 y ss.
15. CEBRIÁN APAOLAZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco*, ob. cit., pág. 121 y también PÉREZ HERRERO, L.: *El Concierto Económico con el País Vasco*, tesis doctoral defendida en la Universidad Autónoma de Barcelona, durante el curso 1986, pág. 40 y ss. del ejemplar mecanografiado. En el caso de Navarra el artículo 2.2 del Convenio textualmente dispone que: «La Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior (límites a la potestad tributaria) y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio». Nos parece claro que los nuevos impuestos estatales no rigen automáticamente en los territorios forales, vide SIMÓN ACOSTA, E.: «Convenio Económico (BIB 1998, 299)», en CREDF, núm. 98, 1998, págs. 222-223 y también DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El Concierto Económico con el País Vasco*, ob. cit., pág. 214, es preciso un acuerdo previo entre las Administraciones estatal y foral. Así ha ocurrido con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Es más, en la Exposición de Motivos de la citada Ley 25/2003, de 15 de julio, se explicita que una de las razones por las que mediante ella se modifica el Convenio Económico es, justamente, la creación de ese impuesto.
16. Específicamente, en relación con las Comunidades Autónomas de Régimen Común, vide CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Pamplona, 2002, passim. y también la recopilación normativa realizada por MERINO JARA, I.: *Tributación Autonómica*, Aranzadi, Pamplona, 2003.
17. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero (BIB 2001, 1901)*, ob. cit., pág. 542. Es evidente que con el paso del tiempo se

presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, declaración de notable ambigüedad, y, por tanto, motivo de inseguridad; en tercer lugar, respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos, límite que, básicamente, supone una transcripción de lo dispuesto en los artículos 139.2 y 157.2 de la Constitución¹⁸; y, en cuarto lugar, utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo, principio que no requiere mayor explicación, y tiene por objeto facilitar el manejo de los datos estadísticos.

El principio de colaboración entre los territorios forales y el Estado, se concreta en el artículo 4 del Concierto, disponiéndose, primero, que las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria (la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones); segundo, que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico; y tercero, que el Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

Naturalmente, el Concierto debe prever mecanismos para evitar conflictos, y, si éstos surgen mecanismos para solucionarlos. Pues bien, con tal finalidad está prevista la Junta Arbitral que está integrada por tres miembros cuyo nombramiento

se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública, siendo designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística¹⁹. Las Funciones de la Junta Arbitral son las siguientes: a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma (común o foral), en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido; b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales; c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes. Los acuerdos de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo (actualmente, por todos es sabido, la Tercera).

Uno de los aspectos más polémicos durante la tramitación del presente Concierto ha sido el relativo a los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico. Al respecto, cuando se piensa en la fiscalidad y en sus puntos de contacto con el Derecho comunitario, el primer pensamiento se dirige hacia el Impuesto sobre el Valor Añadido, y, en menor medida, hacia los Impuestos Especiales. Ello es comprensible pues en ese campo es donde se han conseguido las mayores cotas de aproximación de las legislaciones fiscales entre los Estados miembros de la Unión Europea. En cambio, otras zonas de la fiscalidad permanecen en un segundo plano, sin apenas brillo; si acaso los temas relacionados con el trata-

ha ido flexibilizando el juego de la LGT en el País Vasco. Vide, con respecto a Navarra, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Convenio Económico (BIB 1998, 299)*, ob. cit., pág. 223 y también «Los tributos de los Regímenes Forales», en *Manual General de Derecho Financiero, Sistema Tributario Autónomo y Local*, Comares, Granada, 1996, pág. 123 y GARCÍA NOVOA, C.: «Fuentes y aplicación del derecho tributario foral», en *Ley Foral General Tributaria de Navarra. Jornadas de estudio celebradas en la Universidad de Navarra*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2002, págs. 111-113. Las coincidencias entre el Convenio con Navarra y el Concierto con el País Vasco han ido aumentando a medida que ambos se han ido modificando. En la actualidad son similares en muchos aspectos. Al día de hoy, las normas forales generales son las siguientes: Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, Norma Foral 1/1985, de 31 de enero (LPV 1985, 381) General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa y la Norma Foral General Tributaria, Acuerdo de las Juntas Generales de Álava de 31 de mayo de 1981. Naturalmente, las tres normas se han modificado en diversas ocasiones con objeto de adecuarse a las modificaciones experimentadas por la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490), General Tributaria. La previsible aprobación del Proyecto de Ley General Tributaria que actualmente se está tramitando en el Parlamento motivará que los Territorios Históricos tengan que aprobar, igualmente, nuevas normas generales.

18. También se recoge en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, recientemente modificado por la Ley 25/2003, de 15 de julio (RCL 2003, 1792). La coincidencia, sin embargo, no es absoluta, entre el artículo 7.1.c) del Convenio y el 2.1.c) del Concierto puesto que el último inciso de éste no se contiene en aquél.

19. En el Convenio Económico con Navarra no se establece un mínimo de años de ejercicio profesional (cfr. artículo 51.2 de la Ley 25/2003, de 15 de julio [RCL 2003, 1792]).

miento tributario, en el ámbito comunitario, del ahorro, son los únicos que, de cuando en cuando, alcanzan proyección pública. Las más de las veces sólo en ámbitos técnicos se habla de aspectos tales como la incidencia de la fiscalidad directa sobre algunas de las libertades fundamentales del Tratado, en particular, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios. La armonización de la imposición directa en el marco de la Unión Europea es casi inexistente. Los avances en materia de fiscalidad son muy difíciles de conseguir debido a que las decisiones del Consejo sobre esta materia continúan requiriendo de la unanimidad. Lo cierto es que, por sí sola, la ausencia de disposiciones comunitarias de carácter derivado, no es causa suficiente para justificar ese estado de cosas. En general, la actividad normativa de la Unión Europea se plasma muy lentamente en resultados concretos, y la materia fiscal no es una excepción. «La técnica de la armonización negativa (por prohibiciones) que es la única al alcance del TJCE, se manifiesta a todas luces insuficiente para resolver los problemas derivados de la falta de armonización de la fiscalidad directa en la CE... el resultado, en ausencia de intervención del legislador comunitario, es de una cierta confusión e inseguridad jurídica», como lo demuestran el hecho de que cada vez con mayor frecuencia se susciten problemas de esta naturaleza²⁰.

Ninguna duda cabe que el respeto a los Tratados y Convenios internacionales es un límite al poder tributario de los Territorios Históricos, por lo que quizás no hubiera hecho falta explicitarlo, porque

como señala SIMÓN ACOSTA, en relación con Navarra, pero igualmente válido para el País Vasco, «es de la esencia del sistema constitucional vigente la atribución exclusiva al Estado de la condición de sujeto del Derecho internacional responsable de que se cumplan en todo el ámbito de su soberanía los pactos y tratados internacionales válidamente contraídos»²¹. Lo que ya no es tan superfluo, al contrario, es muy oportuno, es la mención a la creación de mecanismos de coordinación entre el Estado y el País Vasco²².

Nos acabamos de referir a un conjunto de principios que tiene por destinatarios el Estado y el País Vasco. Junto a esa serie de principios, el Concierto contempla otros cuyos destinatarios son exclusivamente las instituciones del País Vasco. Nos estamos refiriendo a los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco. En ese sentido, el Parlamento Vasco aprobó la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, dándose así «un paso fundamental en la configuración del entramado institucional del País, paso que adquiere especial relevancia en el ámbito de las relaciones tributarias entre las diferentes instituciones del País Vasco»²³. Antes de ella, la Ley 27/1983, de 25 de noviembre (RCL 1983, 2922 ccaa y LPV 1983, 2080), de relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, también nació con vocación armonizadora: en efecto en su artículo 14 dispone que «sin perjuicio de ulterior desarrollo por el Par-

20. Vide HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M.: «Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CEE (BIB 1997, 477)», en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 2, 1997, pág. 551 y ss. Así, el pasado 2 de agosto se publicó en DOUE, el anuncio de interposición del recurso presentado el 19 de mayo de 2003 contra el Reino de España por la Comisión de las Comunidades Europeas (As. C-251/03) relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Comisión entiende que esa normativa es incompatible con el Derecho comunitario y constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales y a la libre prestación de servicios por lo que respecta a la imposición de las transmisiones, a partir del 1 de enero de 1997, de acciones compradas antes del 31 de diciembre de 1994, pues dicha legislación establece para las acciones que cotizan en los mercados secundarios españoles, un régimen fiscal más favorable que el aplicable a las que lo hacen en mercados distintos.
21. Vide SIMÓN ACOSTA, E.: *El Convenio Económico (BIB 1998, 299)*, ob. cit., pág. 229. Vide la tramitación parlamentaria de los artículos del Concierto Económico que se refieren a esta cuestión en CEBRIÁN APAOLAZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco*, ob. cit., págs. 167 y ss.
22. El vigente convenio reproduce lo dispuesto en el artículo 5, apartado 2º, último párrafo del Concierto derogado. Insistentemente se había venido reclamando una mayor concreción, así, a título meramente ejemplificativo LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L.: *El Concierto Económico*, ob. cit., págs. 212-213, ARRATIBEL ARRONDO, J. A.: *Bases y principios jurídicos del tránsito de una hacienda vasca territorial a una hacienda vasca integrada: órganos e instituciones comunes*, IVAP, 1999, pág. 204 y ss. y también LÓPEZ-LARRINAGA, pues «si un día en una mesa de la Unión Europea se está discutiendo si se armoniza tal materia en un impuesto o no se armoniza, parece razonable que las autoridades fiscales que tienen la responsabilidad de un impuesto aunque sea en un ámbito muy reducido y muy modesto como es el de la Comunidad Autónoma tenga voz para que se le oiga y para que en la medida de lo posible puedan influir en la voluntad del Estado y el Estado tenga en cuenta la voluntad de las autoridades vascas. Es impensable, desde luego, que las instituciones comunitarias permitan la participación directa de instancias inferiores a las estatales, pero al menos mecanismos como éstos habría que arbitrarlos y habría que exigir por consiguiente que en el Concierto se introduzca algo sobre este tema» («La experiencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco», en *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio*, Eusko Ikaskuntza, 2002, págs. 56-57). Esa mayor concreción, de momento, no se ha producido.
23. LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L.: *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Concierto Económico: Los tributos*, IVAP, Vitoria-Gasteiz, 1991, pág. 18. «Es obvio que cada uno de los territorios históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco son entes jurídicamente distintos y autónomos entre sí, dotados cada uno de su correspondiente esfera de intereses y de las competencias necesarias para su gestión, sin perjuicio de las relaciones funcionales existentes entre ellos y entre cada uno de ellos y el Estado» (STC 11/1984, de 2 de febrero [RTC 1984, 11]).

lamiento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, las Disposiciones que dicten sus órganos forales competen-

tes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto, regulará, de modo uniforme, los elementos esenciales sustanciales de los distintos impuestos»²⁴.

24. Sobre los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, vide ARRATIBEL ARRONDO, J. A.: «La Hacienda general del País Vasco: análisis de los principios jurídicos ordenadores de la Hacienda de las instituciones comunes», en *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 60, 2001, pág. 11 y ss. Como se sabe la Ley de Territorios Históricos fue recurrida ante el TC, éste en su Sentencia 76/1988, de 26 de abril (RTC 1988, 76), declara que «lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de las corporaciones territoriales... lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su "foralidad", pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional». Indudablemente, si hay algo que pertenece a la imagen identificable de la foralidad es el Concierto Económico.