



## EN PORTADA:

### El tema del mes

# La creación de nuevos impuestos por parte del Estado y su aplicación en los Territorios Históricos vascos

Iñaki Alonso Arce

Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica  
Hacienda Foral de Bizkaia

#### Resumen

En estos momentos en que se está anunciando la creación de nuevas figuras impositivas tanto desde las instituciones europeas (impuestos sobre la prestación de determinados servicios por vía electrónica o sobre determinados contenidos digitales, impuesto sobre las transacciones financieras...) como desde el nuevo Gobierno del Estado constituido como consecuencia de la primera moción de censura constructiva que prospera en la historia constitucional del Estado, el autor reflexiona sobre la cuestión, es decir qué ocurre en los Territorios Históricos del País Vasco cuando las Cortes Generales innovan el ordenamiento tributario creando nuevas figuras tributarias.

En el Estado español coexisten, al menos, cinco sistemas tributarios generales como consecuencia del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que proclama la disposición adicional primera de la Constitución, estableciendo, además, que esos derechos históricos serían objeto de actualización por medio de los correspondientes Estatutos de Autonomía.

En lo que a la Comunidad Autónoma del País Vasco se refiere, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre), es rotundo al establecer lo siguiente:

«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 las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley.

b) **La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se**

***integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.***

*c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.*

*d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.*

*e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.*

*f) El régimen de Conciertos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.»*

De las distintas letras que contiene el apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika, hemos destacado aquellos dos aspectos que nos parecen más relevantes para la materia que hoy nos ocupa, cual es, la situación que se produce cuando las Cortes Generales innovan el ordenamiento tributario creando nuevas figuras tributarias.

Ambos preceptos se encargan de determinar que corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos, en todo caso, la regulación y la aplicación de todos los tributos, con las únicas excepciones establecidas en el Estatuto para la renta de aduanas y los monopolios fiscales, hoy desaparecidos estos últimos y transferidos a la Unión Europea los recursos aduaneros, por lo que, y por asimilación a la renta de aduanas, en la actualidad solamente conserva el Estado la competencia para la regulación y exacción de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales (aunque con la regulación estatutaria en la mano, serían hechos imposables que también podrían asumir las instituciones forales).



**En la actualidad solamente conserva el Estado la competencia para la regulación y exacción de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales**

Es cierto que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el instrumento normativo, pactado entre las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico e incorporado al ordenamiento jurídico por medio de una ley ordinaria, como también dispone el artículo 41 del Estatuto de Autonomía, en el que se precisa el alcance de las competencias de los Territorios Históricos y de la Administración General del Estado en relación a todos los tributos, fijando los puntos de conexión que permiten determinar los hechos imposables sobre los que van a ejercitar sus respectivas competencias ambas Administraciones, pero también hay que tener presente que la actualización de los derechos históricos, por ministerio de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución, se produce en el Estatuto de Autonomía, y por lo tanto, sus disposiciones son inderogables para las Administraciones que participan en la concertación.

También lo es que el Estatuto no es norma idónea, por su necesaria estabilidad, para proceder a adecuar en cada momento los términos de la concertación, por lo que se da entrada al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco como instrumento que complementa la actualización de los derechos históricos realizada en el Estatuto de Autonomía, y el propio Tribunal Constitucional le ha reconocido como parte integrante del bloque de la constitucionalidad.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en lo que aquí nos interesa, dispone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, y que la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación (en terminología actual, la

aplicación) de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

También nos recuerda, como venía haciendo desde 1981, que para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

Es evidente que la disposición adicional primera de la Constitución, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco modulan dos preceptos básicos de la articulación organizativa de la potestad tributaria en el Estado, los recogidos en el artículo 133 de la Constitución cuando establece que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, y en el artículo 149.1.14 de la Constitución que determina el Estado tiene competencia exclusiva sobre Hacienda general y Deuda del Estado.

Desde esta perspectiva, es cierto que las instituciones centrales del Estado tienen potestad originaria para establecer tributos mediante ley de las Cortes Generales (que no mediante instrumentos de legislación delegada, como ha tenido ocasión de establecer el Tribunal Constitucional), y que esa competencia es exclusiva, en el sentido de no compartida con las Comunidades Autónomas y entidades locales, pese a que luego se establezcan también posibilidades para fijar tributos propios (con un carácter más bien residual) para las Comunidades Autónomas tanto en la propia Constitución como en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Pero también lo es que como consecuencia de los preceptos del bloque de constitucionalidad que reconocen y amparan los derechos históricos de los territorios forales esas competencias corresponden a las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos en el caso de sus regímenes tributarios.

Por ello podemos leer en el artículo 3 de la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que la potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario del Territorio Histórico corresponde a sus Juntas Generales y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico.



**La potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario del Territorio Histórico corresponde a sus Juntas Generales y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico.**

Este Concierto Económico dispone, como hemos visto, que la regulación y la aplicación de todos los tributos, excepción hecha de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, corresponden a las instituciones forales de los Territorios Históricos, como expresamente les había atribuido la competencia el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika.

Pero como es consciente de que es necesario articular la convivencia entre los regímenes tributarios de los Territorios Históricos vascos y el de régimen común, también dispone que la regulación foral deberá atender, entre otros principios, y por lo que aquí nos interesa, a la estructura general impositiva del Estado, y desarrollarse en coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del propio Concierto Económico.

Desde esta perspectiva, el propio Concierto Económico, en su disposición adicional segunda, establece una obligación para las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico para 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 imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, ya que en esos supuestos se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento, e incluso, no se deja en el olvido la vertiente financiera de la concertación, pues se dispone que la correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros.



**Cuando se crea una nueva figura tributaria en el Estado, las Cortes Generales deben incorporar a la correspondiente ley la cláusula de salvaguarda foral en cuanto a su ámbito de aplicación**

Esto quiere decir que cuando se crea una nueva figura tributaria en el Estado, las Cortes Generales deben incorporar a la correspondiente ley la cláusula de salvaguarda foral en cuanto a su ámbito de aplicación, que suele ser del tenor de determinar la aplicación del nuevo impuesto en todo el territorio del Estado español sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto Económico con los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Esa cláusula es imprescindible para garantizar la correcta aplicación del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pues la pretensión de que la aplicación de ese nuevo impuesto en Euskadi correspondiera a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sería una contravención directa de lo dispuesto en el propio Estatuto de Autonomía, en la medida en que es el Estatuto el que opera la atribución (reconocimiento) competencial a favor de los Territorios Históricos vascos de todo lo relativo a la aplicación de todos los tributos, existentes y nuevos, por lo que cualquier actuación de la Agencia Tributaria en Euskadi respecto a un impuesto nuevo (pendiente de concertación) debería reputarse nula de pleno Derecho en la medida en que vulneraría la distribución competencial establecida en el Estatuto de Autonomía.

No es la primera vez que se produce el hecho de que el Estado cree una nueva figura tributaria y sea precisa su aplicación en los Territorios Históricos vascos y la correspondiente adaptación del Concierto Económico de conformidad con lo dispuesto en su disposición adicional segunda. De hecho, son diversos los ejemplos históricos en los que se ha producido esa situación, pero nos parece una cuestión relevante en estos momentos precisamente porque se está anunciando la creación de nuevas figuras impositivas tanto desde las instituciones europeas (impuestos sobre la prestación de determinados servicios por vía electrónica o sobre determinados contenidos digitales, impuesto sobre las transacciones financieras...) como desde el nuevo Gobierno del Estado constituido como consecuencia de la primera moción de censura constructiva que prospera en la historia constitucional del Estado.

En el año 2012, en plena efervescencia de los ajustes macroeconómicos para cumplir con los compromisos internacionales adquiridos en el seno de la Unión Europea y de la correspondiente corrección del déficit público que soportaban las Administraciones del Estado, las Cortes Generales crearon una serie de nuevos impuestos, como el Impuesto de las Actividades del Juego, el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Créditos o los nuevos impuestos medioambientales, entre los que destacaba por su importancia recaudatoria el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, actualmente de nuevo de actualidad precisamente por la decisión del Gobierno del Estado de «suspender» su aplicación durante seis meses, lo que se ha traducido en el no cómputo en la base imponible del impuesto de la energía producida durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019 (Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, disposiciones adicionales sexta y séptima).

Y no se produjo una inmediata adaptación del Concierto Económico siguiendo el procedimiento previsto en la disposición adicional segunda del mismo, es más, podemos recordar claramente cómo había un enrarecido clima de relación entre las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico como consecuencia de las discrepancias sobre la determinación del Cupo a satisfacer a la Administración del Estado y la interpretación de algunas de las previsiones de la metodología de determinación del Cupo del quinquenio 2007-2011, prorrogada hasta el año 2017, en que finalmente se pudo llegar a un acuerdo al respecto.

Aquella situación de *impasse* llevó al primer término del debate jurídico la situación que se produce cuando se crean nuevos tributos por parte de las Cortes Generales en relación con el Concierto Económico, y debido a la situación de inseguridad jurídica que se creaba como consecuencia para los operadores económicos, la Diputación Foral de Bizkaia decidió aprobar el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Aquel Decreto Foral Normativo ya precisaba en su exposición de motivos que se habían creado nuevas figuras tributarias en el Estado y que *«la Disposición Adicional segunda del vigente Concierto Económico, en su apartado 2, establece una obligación de concertación de aquellas figuras impositivas que surjan como consecuencia de una reforma del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte al Concierto Económico. De acuerdo con ello, los propios textos legales, que proceden a la creación de las figuras impositivas señaladas, contienen las cláusulas de salvaguarda propias de los regímenes de Concierto y Convenio Económico.»*

*Sin perjuicio de lo anterior, y a la espera de que, por parte de ambas administraciones, se proceda a la pertinente adaptación del Concierto Económico, la plena vigencia de los nuevos impuestos a concertar, exige la adopción de las medidas normativas indispensables para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia».*

Aquel Decreto Foral Normativo se limitaba a disponer la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de los cinco impuestos que se habían creado en territorio de régimen común, a precisar el punto de conexión que se tomaría en consideración y determinaba que mientras se procedía a la concertación de los impuestos sería de aplicación, con idénticos efectos, la normativa establecida en territorio de régimen común, sin ejercitar por tanto ningún tipo de autonomía normativa.

En realidad, el aspecto más controvertido de la regulación era el establecimiento de unos puntos de conexión, por otro lado, coherentes sistemáticamente con los establecidos en las demás figuras tributarias por parte del Concierto Económico e imprescindibles para garantizar la aplicación de los mismos.

El Presidente del Gobierno interpuso ante el Tribunal Constitucional un recurso directo contra ese Decreto Foral Normativo al amparo de lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, después de haber recibido un informe del Consejo de Estado (preceptivo) en el que se entendía que sí podía existir base para su impugnación.

Es interesante el razonamiento del Consejo de Estado en aquel dictamen (280/2013), precisamente, porque contextualizaba las pretensiones anulatorias de la Administración del Estado y la realidad competencial resultante de la disposición adicional primera de la Constitución y del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika.

En sus antecedentes de hecho, recoge las fundamentaciones de los órganos directivos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sin prejuzgarlas, y que se resumían como sigue:

*«Después de estas evocaciones normativas, los informes y la propuesta expresan la consideración de que los impuestos estatales, mientras no pasen a configurarse como impuestos concertados en virtud del convenio correspondiente con los Territorios Históricos del País Vasco o con la Comunidad Foral de Navarra, en su caso, son impuestos estatales no concertados aplicables en todo el territorio nacional correspondiendo tal aplicación a la Administración del Estado, de tal manera que no cabe que una norma foral decida unilateralmente la aplicación de tributos estatales en un Territorio Histórico, que regule tal aplicación y fije en esta regulación el punto de conexión, sino que tales regulaciones solo pueden surgir del acuerdo entre el Estado y la Comunidad del País Vasco.*

*Recogen los documentos referenciados una cita extensa de la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 208/2012, de 14 de noviembre, dictada con relación a la Ley Foral por la que la Comunidad de Navarra regulaba el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales en la que el Tribunal Constitucional establece, entre otras consideraciones, que no existe una potestad tributaria que se desenvuelva al margen de la CE y de la LOFCA con relación a los tributos propios de la Comunidad Foral distintos de los convenidos en el Concierto correspondiente».*

Vemos, por tanto, que la pretensión de la Administración del Estado partía de una concepción diametralmente opuesta a la que hemos razonado con anterioridad, al pretender que mientras no se produce la concertación de las nuevas figuras tributarias, corresponde a la Administración del Estado su exacción en Euskadi, al igual que en el resto del Estado.

El propio Consejo de Estado discrepa de esa afirmación y contextualiza la competencia de los Territorios Históricos derivada del artículo 41 del Estatuto de Autonomía en los siguientes términos (el énfasis y el subrayado son nuestros):

*«Pasando a la consideración del contenido del Decreto Foral cuestionado, tal contenido, en lo sustancial, consiste en disponer la aplicación de los tres grupos de nuevos impuestos estatales en el Territorio Histórico de Bizkaia estableciendo al efecto cuál es el punto de conexión conforme al cual tal aplicación debe verificarse y remitiendo a la normativa del Estado su regulación. Esta remisión queda formulada en términos de transitoriedad: "mientras se procede a la concertación" de los impuestos. De hecho, la promulgación misma del Decreto Foral parece producirse también en los mismos términos: "a la espera de que, por parte de ambas administraciones, se proceda a la pertinente adaptación del Concierto Económico", según dice el preámbulo. No se trata pues del establecimiento y regulación de los impuestos como propios del Territorio Histórico de Bizkaia, sino de "disponer"*

*la aplicación en este Territorio de impuestos del Estado.*

*Por ello, las consideraciones que formula la STC 208/2012 específicamente referidas al marco jurídico relativo a la potestad de la Comunidad Foral de Navarra para crear tributos propios diferentes de los convenidos con el Estado conforme al artículo 2.2 de su Convenio Económico (Ley 28/1990, de 26 de diciembre), de las que se da cuenta en el antecedente 2, no parece que tengan particular aplicación al caso presente, sin perjuicio del interés de la doctrina que la sentencia expresa.*

*Por contra, la perspectiva que se percibe adecuada para valorar el Decreto Foral de Bizkaia en relación con su adecuación constitucional es la referida a su encaje en el régimen que el CEPV configura con respecto a la aplicación en ese Territorio de nuevos impuestos estatales.*

*El régimen de concierto para la regulación de las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco viene establecido en el artículo 41.1 del EAPV, trasunto con relación a esta Comunidad Autónoma de la preservación y amparo de los derechos históricos de los territorios forales proclamados en la disposición adicional primera de la CE. Según ha expresado el Tribunal Constitucional de manera constante a partir de la STC 76/1988, el sistema de concierto constituye "parte del contenido mínimo de la garantía institucional" de la foralidad. Es lo esencial en este régimen su configuración pactada. Es decir, que su contenido específico responda a un acuerdo previo —aun cuando su expresión normativa y su inserción en el ordenamiento se produzca a través de fuentes correspondientes al Estado, la ley orgánica en el caso del Estatuto de Autonomía, la ley ordinaria, concretamente la Ley 12/2002, de 23 de mayo en el caso del CEPV— así como que la alteración de lo pactado, sea por la voluntad de modificarlo o la necesidad o conveniencia de acoger hechos o normas nuevos, necesite igualmente de un acuerdo nuevo. Este es el principio esencial que se formula normativamente en la disposición adicional segunda del CEPV que dice:*

*Uno. Cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación. Dos. 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 competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta 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. La correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros.*

*El caso que es objeto de consideración se corresponde precisamente con la previsión del apartado dos transcrito y corresponde constatar que la actuación de la Diputación Foral de Bizkaia no se ha atendido a lo que la disposición adicional prescribe en el sentido de contribuir a la adaptación del Convenio por mutuo acuerdo con ocasión de la creación de nuevas figuras tributarias, sino que unilateralmente ha procedido a adoptar las medidas normativas que ha entendido necesarias para su aplicación en ese Territorio Histórico por parte de sus órganos forales. Desde este punto de vista, la actuación constituye una vulneración de los términos del CEPV porque la regla de la adaptación con acuerdo mutuo que en él se formula no se acompaña de previsión alguna a cuyo amparo puedan las Juntas Generales ni la Diputación Foral adoptar medidas unilaterales que realicen esa adaptación aunque se haga de manera transitoria. Ni tal habilitación existe ni cabe aceptar la situación de hechos consumados en la cual la adecuación consensuada del Convenio tendría que abordarse. En este sentido, puede entenderse que el Decreto Foral supone una vulneración mediata del EAPV a través de la que tiene lugar respecto del CEPV.*

*Dicho todo lo anterior y sin menoscabo de la conclusión alcanzada, corresponde constatar que la norma de Bizkaia tiene un contenido que podría calificarse como de mínimos al introducir los impuestos estatales en su territorio. Tal contenido consiste:*

*— En decidir que el impuesto es aplicable de manera acotada en el Territorio Histórico de Bizkaia. No parece razonable suponer que las salvedades con relación a los regímenes de concierto de los territorios históricos que las normas estatales creadoras de los tributos formulan tengan otro sentido que remitir a tales regímenes los términos específicos en que vayan a aplicarse en ellos.*

— En habilitar implícitamente la potestad de exacción de la Diputación Foral de Bizkaia con respecto a los nuevos impuestos. Téngase presente que el artículo 41.2 del EAPV establece en su apartado b) que "la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección".

**Es decir, la atribución de las competencias referidas con relación a los tributos estatales no excepcionados en el precepto transcrito viene producida por el propio EAPV.**

— Disponer la aplicación de la normativa del Estado mientras se procede a la concertación del impuesto. Lo cual no es sino trasladar al caso concreto de estos nuevos tributos el régimen establecido con carácter general por el CEPV en su artículo 35 para los impuestos indirectos que no son objeto de regulación específica en el propio Concierto:

Los demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado.

No obstante constatar que la normativa introducida por el Decreto Foral reduce el impacto de su regulación al mínimo necesario para hacer efectiva la exacción de los tributos a cargo de la Diputación Foral, es lo cierto que la norma opera esta innovación con unilateralidad y sin cumplir con las exigencias de convención y acuerdo que el Concierto impone y, al hacerlo, produce reglas de alcance material evidente como lo son, además de la introducción misma de dicha exacción por parte de la Administración foral, que esta se produzca sin haberse fijado los efectos financieros que deben quedar establecidos conforme a la disposición adicional segunda del CEPV y que se fije, también sin acuerdo, el punto de conexión que es imprescindible para que aquella exacción tenga lugar y sea operativa. En todo ello, se percibe la existencia de bases para la impugnación.»

Hay que convenir con el Consejo de Estado que la actuación de la Diputación Foral de Bizkaia fue unilateral al aprobar el Decreto Foral Normativo, pero también lo es que la inacción de la Administración General del Estado y su negativa a la convocatoria del órgano paritario encargado de cumplimentar lo prevenido en la disposición adicional segunda del Concierto Económico suponía una vulneración de las prevenciones del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika y una lesión mediata de lo previsto en la disposición adicional primera de la Constitución, creando una situación de inseguridad jurídica que no era razonable mantener, sobre todo, pensando en los obligados a cumplir con los nuevos impuestos que se habían creado.

Aquel debate no llegó a producirse ante el Tribunal Constitucional porque, al final, prevaleció la aplicación de lo dispuesto en el propio Concierto Económico, se dejaron de lado las cuestiones relativas a la metodología de determinación y cálculo del Cupo en las que discrepaban las Administraciones integrantes de la Comisión Mixta del Concierto Económico y el 16 de enero de 2014 se acordó la concertación de esas nuevas figuras tributarias conforme establece la disposición adicional segunda del propio Concierto Económico.

Otros acuerdos alcanzados fueron el compromiso de la Diputación Foral de Bizkaia de derogar el Decreto Foral Normativo 2/2013, a la vez que se aprobaban las Normas Forales reguladoras de los nuevos tributos, y el de la Administración del Estado de desistir del recurso planteado ante el Tribunal Constitucional en relación con ese Decreto Foral Normativo.

Ahora bien, eso no implica que la cuestión de fondo haya quedado resuelta, se aplicó el Concierto Económico y se evitó que se mantuviera la discrepancia en aquel momento, pero, como decíamos antes, estamos aparentemente en ciernes de la creación de nuevas figuras tributarias, y probablemente la concertación de las mismas por parte de la Comisión Mixta del Concierto Económico requerirá un período de tiempo en el que se volverá a suscitar la cuestión.



**Estamos aparentemente en ciernes de la creación de nuevas figuras tributarias, y probablemente la concertación de las mismas volverá a suscitar la cuestión**

De hecho, ahora mismo pende ante el Tribunal Constitucional una cuestión de validez de Normas Forales presentada ante el mismo por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en un recurso contencioso-administrativo contra una liquidación precisamente del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica del Territorio Histórico de Álava, en la que lo que se está cuestionando es la eficacia retroactiva que en el Territorio Histórico de Álava se dio a la Norma Foral 24/2014, que introdujo el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, puesto que se determinó que la nueva Norma Foral produciría efectos desde el 1 de enero de 2013.

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 6 de septiembre de 2018, ha acordado admitir a trámite la cuestión prejudicial sobre normas forales fiscales número 3790-2018 planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, en el procedimiento ordinario núm. 804-2016, en relación con la disposición final primera de la Norma Foral de Juntas Generales de Álava 24/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, por posible vulneración del artículo 9.3 de la Constitución.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco parece que no comparte la idea de la Administración del Estado de que mientras no se concierte un tributo la competencia de su exacción corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria pues si así fuera no estaría cuestionando ante el Tribunal Constitucional si la entrada en vigor retroactiva de la Norma Foral del Territorio Histórico de Álava por la que se creó el Impuesto en ese Territorio Histórico colisionaría con el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución.



**El TSJPV parece que no comparte la idea de la Administración del Estado de que mientras no se concierte un tributo la competencia de su exacción corresponde a la AEAT**

No tenemos datos suficientes para pronunciarnos sobre lo que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está planteando al Tribunal Constitucional en esa cuestión prejudicial de validez de normas forales fiscales, pero en nuestra humilde opinión, los términos de la concertación acordada el 16 de enero de 2014 e incorporada al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 7/2014, de 24 de abril, que han dado lugar al contenido del artículo 23. quáter del Concierto Económico, son suficientemente expresivos sobre el alcance temporal que la regulación foral debe tener, puesto que establece que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas **en cada momento** por el Estado.

Por lo tanto, desde nuestra perspectiva, no es tanto una contradicción de la disposición final de la Norma Foral alavesa con el principio de seguridad jurídica, sino la necesidad de dar cumplimiento al elemento subrayado del artículo 23. quáter del Concierto Económico por parte de las Juntas Generales de Álava.

No obstante, tendremos ocasión de conocer cuando el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre esta cuestión prejudicial de validez de normas forales fiscales su entendimiento sobre la eficacia temporal de la concertación de nuevos impuestos, así como sobre la aplicación del artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Parece que nos estamos acercando a una cuestión dogmática sobre el alcance de la competencia tributaria foral, pero en realidad, como podemos comprobar, tenemos ante nosotros una cuestión no definitivamente resuelta que se ha planteado en el pasado, está pendiente de resolución por parte del Tribunal Constitucional en estos momentos (aunque probablemente en unos términos diferentes a los que hemos comentado en estas líneas) y, a buen seguro, se reproducirá en un futuro no muy lejano como consecuencia de la creación de nuevos impuestos, salvo que las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico estén en condiciones de cumplimentar lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Concierto Económico antes de la entrada en vigor de los nuevos impuestos, lo que sin duda sería deseable, pero probablemente ni siempre sea del todo factible.