En portada
El tema del mes

La normativa tributaria general y el Concierto Económico

Iñaki Alonso Arce
Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia

RESUMEN

En este artículo se analiza el alcance actual y doctrina jurisprudencial en orden a la previsión del Concierto Económico sobre la competencia normativa en relación con la normativa general tributaria, es decir, la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico y sus disposiciones reglamentarias de desarrollo.

Analizando la más reciente jurisprudencia el autor llega a la conclusión de que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está ampliando indebidamente el concepto de las bases que corresponden al Estado en este ámbito, invadiendo el espacio que corresponde al Tribunal Constitucional y realizando una interpretación novedosa y carente de fundamento de las normas del bloque de la constitucionalidad.

El artículo 1 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Una cuestión que está adquiriendo más importancia en los últimos tiempos es el alcance de esa competencia normativa en relación con la normativa general tributaria, es decir, la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico y sus disposiciones reglamentarias de desarrollo.

Hay que tener presente que el Concierto Económico no establece limitaciones específicas en este ámbito a la competencia de los Territorios Históricos, en comparación con las que sí se establecían en el Concierto Económico de 1981, salvo, quizás, la referencia a que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Concierto Económico, que se contiene en el artículo 3 del Concierto Económico.

"Una cuestión que está adquiriendo más importancia en los últimos tiempos es el alcance de esa competencia normativa en relación con la normativa general tributaria"

Estando así las cosas, el aspecto más importante que debe ser precisado a los efectos de conocer el alcance y limitaciones de la competencia de los Territorios Históricos

de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el asunto de la normativa general tributaria y de disciplina de los procedimientos tributarios, es el alcance del concepto "régimen tributario", y de las limitaciones relativas al respeto a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos en el País Vasco y de otros principios y competencias constitucionales.

Los Tribunales de Justicia se han venido planteando ya desde hace varios años diversos supuestos en los que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco habían procedido a regular de manera diferente a lo establecido en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo instituciones correspondientes a la normativa tributaria general y a los procedimientos de aplicación de los tributos.

Así, el Tribunal Supremo se ha referido a la diferencia en la regulación de los recargos sobre deudas tributarias que se produjo como consecuencia de la modificación de la Ley General Tributaria por medio de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en territorio común en 1991, y que sustituyó los intereses de demora y las sanciones por un recargo único por ingreso extemporáneo sin requerimiento previo, regulación que no fue adoptada por los Territorios Históricos vascos.

Ante la regulación diferente que hicieron de esta materia los Territorios Históricos, la Administración del Estado impugnó las correspondientes Normas Forales, y el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de determinar que *la actuación de los territorios forales no incurrió en infracción de las normas de armonización fiscal contenidas en la Ley Reguladora del Concierto Económico del País Vasco -Ley 12/1981, de 13 de mayo- que se denuncian en el motivo de casación, habida cuenta que esta norma no impone identidad mimética de regulación en el País Vasco y en Territorio Común de la totalidad de las materias recogidas en la Ley General Tributaria, sino sólo «en cuanto a sistemática, terminología y conceptos», y habida cuenta, igualmente, que, como resaltó correctamente la Sentencia impugnada, la regulación hecha en el art. 33 de la Norma Foral aquí considerada difícilmente podía incluirse en alguna de las áreas a que hace referencia la norma primera de armonización que se contiene en el art. 4 de la mencionada Ley del Concierto, pues ni afecta a concepto tributario alguno, ni a la terminología propia de la materia ni a lo que imprecisamente se llama sistemática del régimen tributario, ya que «no es dable -dice la Sentencia- admitir que la supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo de la deuda tributaria, en determinadas condiciones, signifique una alteración del sistema impositivo o del orden general común para todos los tributos que pretende la Ley General Tributaria».*

En este sentido, es claro que la mención al régimen tributario incluye la posibilidad de modificar la normativa tributaria general, pues así se deduce indubitadamente de la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo y de la propia dicción literal del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

"La mención al régimen tributario incluye la posibilidad de modificar la normativa tributaria general"

En este sentido, el Tribunal Supremo razona diciendo:

"Para rechazar este motivo , sin embargo, basta tener en cuenta, por un lado, las facultades normativas reconocidas a las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos según el art. 2 de la tan repetida Ley del Concierto Económico Vasco, con arreglo al cual aquéllas «podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que actualmente se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido», y tener en cuenta, asimismo y por otra parte, que este Tribunal tiene declarado -Sentencia de 20 de abril de 1988 - que «... el principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, pues llevado a su última consecuencia sería incompatible con el de autonomía de la imposición de exacciones y la intensidad de las cargas tributarias, y como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre , la igualdad no puede ser entendida como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento, pues en virtud de las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas nuestro ordenamiento tiene una estructura por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales», con doctrina también ratificada por el Tribunal Constitucional en las Sentencias, entre otras, 37/1987, de 20 de marzo y 150/1990, de 4 de octubre , y asimismo en Sentencia de esta propia Sala Tercera de 19 de julio de 1991 que, a su vez, declaró que «no puede sostenerse que

en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría... convertir al legislador fiscal en un mero amanuense -mejor en un mero copista...- con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso contenido en el artículo 41.2 citado (se refiere a la Ley de aprobación del Convenio Económico Estado-Navarra) que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)».

Es precisamente esto lo que implica tener autonomía, poder regular de manera autónoma una determinada materia, sin que ello implique la conculcación de la igualdad de todos los españoles, debido a la articulación del reparto de competencias entre las distintas instituciones que caracteriza la organización territorial del Estado.

Una vez sentado lo anterior, lo que se plantea es el alcance de la limitación en cuanto a adecuación a la Ley General Tributaria de las disposiciones dictadas por los Territorios Históricos vascos.

Hay que tener presente que la sentencia comentada se refería a un supuesto planteado durante la vigencia de la norma de armonización del Concierto Económico anterior a la reforma de 1997, esto es, cuando se establecía la aplicación de la Ley General Tributaria y sus normas de desarrollo como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos , por lo que si ya en aquella situación entendía el Tribunal Supremo que cabía un margen de autonomía normativa para los Territorios Históricos, sin duda, en la actualidad ese margen debe ser mucho mayor.

Y a este respecto hay que tener en consideración, como ya expusimos en su momento , que la posición del Tribunal Supremo resulta clarificadora del alcance que se reconoce a la norma de armonización primera del artículo 3 del Concierto Económico, ya que la limita, circunscribiéndola a sus justos términos, a la prohibición de aquellas modificaciones realizadas por los Territorios Históricos vascos que supongan una alteración de terminología, sistemática o conceptos, pues la propia norma de armonización establecía que esta regla pretendía ser una medida de coordinación entre ambos sistemas tributarios, el del Estado y los de los Territorios Históricos vascos.

Lo que pretendía esta norma era la existencia de un orden general común mínimo para todos los tributos, lo que no podía implicar en ningún caso que las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos vascos no pudieran establecer variaciones de regulación con respecto a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, que sólo obliga, y hoy en día más atenuadamente, en cuanto a terminología y conceptos.

Como colofón a estas consideraciones, hemos de concluir que las limitaciones establecidas en el Concierto Económico, en tanto que suponen una merma de la autonomía reconocida a los territorios forales por la disposición adicional primera de la Constitución, no deben interpretarse extensivamente, ni mucho menos llegar a suponer que los Territorios Históricos vascos no puedan separarse lo más mínimo de la Ley General Tributaria en su regulación, pues ello violaría el tenor literal de la norma de armonización y limitaría injustamente el ámbito competencial de los Territorios Históricos a la hora de establecer y regular su régimen tributario.

Éste es un aspecto esencial, si el Concierto Económico hubiera pretendido limitar el poder tributario de los Territorios Históricos de tal manera que no tuvieran capacidad de alterar las normas contenidas en la Ley General Tributaria, les hubiera obligado a pasar por ella, y les hubiera tenido que limitar su potestad estableciendo expresamente la aplicación directa de la misma en los Territorios Históricos, como lo hace el Concierto Económico en relación con la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido o de los Impuestos Especiales, o como se establece para las Comunidades Autónomas de régimen común en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se establecen las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

"Las limitaciones establecidas en el Concierto Económico, en tanto que suponen una merma de la autonomía reconocida a los territorios forales por la disposición adicional primera de la Constitución, no deben interpretarse extensivamente, ni mucho menos llegar a suponer que los Territorios Históricos vascos no puedan separarse lo más mínimo de la Ley General Tributaria"

"El Concierto Económico no reconoce a los Territorios Históricos simplemente la capacidad de regular tributos sino que les reconoce la potestad de establecer en su territorio su propio régimen tributario"

El Concierto Económico no reconoce a los Territorios Históricos simplemente la capacidad de regular tributos (o aspectos de los mismos) correspondientes al sistema tributario del Estado, sino que les reconoce la potestad de establecer en su territorio su propio régimen tributario, su propio sistema tributario, del que también forman parte las normas de carácter general y procedimental.

Este mismo aspecto del alcance de las competencias de los Territorios Históricos en cuanto a la normativa general se ha planteado en relación con la regulación de determinados aspectos del régimen sancionador de manera diferente a como se disciplinan éstos en la Ley General Tributaria. Así, se plantearon conflictos entre el Estado y los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco con ocasión de la modificación de determinados criterios de graduación de las sanciones tributarias a imponer ante la comisión de infracciones tributarias graves , así como respecto a la reducción por conformidad que se aplica sobre la sanción correspondiente a infracciones tributarias graves, y que llega hasta el 40 por 100 del importe de la sanción en los Territorios Históricos vascos, cuando se queda en un 30 por 100 en la regulación establecida por la Ley General Tributaria.

Al respecto debemos mencionar una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de enero de 2000, en la que se impugnaba la inclusión en el Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia de un precepto para reconocer la reducción de la sanción a que acabamos de hacer referencia en caso de conformidad con la propuesta de regularización por parte del contribuyente, y en la que el Tribunal, después de centrar la controversia en las reglas de armonización del artículo 3 del Concierto Económico, concluye que:

"no puede extraerse hoy la consecuencia de que en el ámbito de la autonomía foral sea «directamente» aplicable la Ley General Tributaria -en lo que aquí respecta, en materia sancionadora-, lo que cobra ya un primer fundamento en que se está ante normativa instrumental incluida en el contenido de la competencia para producir derecho sustantivo.

Las normas de Derecho tributario sancionador no pueden, no obstante, ser libre e incondicionalmente fijadas por la potestad tributaria foral, pues como con similitud de ocasión dice la STC 227/1988, de 29 de noviembre , «las Comunidades Autónomas tienen potestad sancionadora en las materias sustantivas sobre las que ostentan competencias y, en su caso, pueden regular las infracciones y sanciones ateniéndose a los principios básicos del ordenamiento estatal, pero sin introducir divergencias irrazonables o desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio, por exigencia derivada del artículo 149.1 de la Constitución». Y en similar sentido se pronuncian otras, como la antes mencionada STC de 20 de junio de 1991, concretando esa potestad diferencial de las CC AA, con reconocimiento de la legítima posibilidad de que tales diferencias incidan sobre tipos y sanciones, siempre que la divergencia no alcance el nivel de lo «cualitativo sustancial», y quiebre la unidad del eventual sistema sancionador.

De otra parte, no por el hecho de que las competencias se ordenen de modo distinto (convencional), entre el derecho común y el foral, a como se hacen en el esquema Derecho estatal (bases)-Derecho autonómico (desarrollo), puede dejar de reconocerse la existencia de un sistema sancionador compartido que sirva de parámetro o medida de validez de lo diferencial, pues viene dado necesariamente desde la óptica constitucional por el carácter referencial que las instituciones del derecho común ocupan en cuanto a iniciativa, aplicación general fuera del territorio foral, imperativo de armonización y supletoriedad que del propio Concierto se desprenden.

Y centrándonos en lo que a este proceso incumbe la norma diferencial que se establece en el régimen sancionador de Bizkaia, reductora en un 40 por 100 de la sanción en caso de conformidad a la propuesta inspectora, frente al 30 por 100 previsto en la disposición común equivalente, no merece reproche desde dicho postulado de esencial unidad. Ello es así, en primer lugar porque toda diferencia «cualitativa» tendría que provenir al menos de una diferenciación cuantitativa de notable intensidad que no es tal cuando la incidencia sobre el monto total de la deuda tributaria por sanción se ve afectada en un 10 por 100. En segundo lugar, el conjunto de la institución jurídica permanece incólume -en ambos casos el supuesto es idéntico y remite a la medida de política tributaria consistente en eximir de parte de la sanción pecuniaria cuando el sujeto pasivo colabora en el procedimiento de

comprobación e investigación de las bases tributarias mediante un acto jurídico de allanamiento y renuncia a posteriores reacciones impugnatorias-, por lo que no se produce tampoco una desnaturalización de objeto, fines, y cometidos de la figura. En tercer lugar, no concurre una alteración de la posición jurídica fundamental de los sujetos –relevante en términos de los artículos 31.1, 129 y 149.1.1 CE, en relación con el artículo 4 c) del Concierto–, según que estén sometidos a uno u otro régimen sancionador, pues no afecta a la primaria obligación de contribuir, sino a un relativo mayor estímulo normativo para adoptar una siempre libre y opcional conducta de colaboración con la Administración tributaria, traducida en términos de un menor gravamen por sanción y no de exención de cuotas propiamente dichas, lo que aleja notablemente tal reducción del núcleo de aquellas posiciones jurídicas básicas."

En las consideraciones que realiza el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la sentencia que acabamos de reproducir, corrigiendo una doctrina anterior en la que había rechazado también modificaciones en el ordenamiento sancionador del Territorio Histórico de Bizkaia, apoyándose en la limitación establecida en el antiguo artículo 35.3 del Concierto Económico, podemos encontrar los elementos de juicio para analizar la adecuación a nuestro ordenamiento constitucional del ejercicio de la autonomía normativa por parte de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de normativa tributaria general y, por extensión, en todo lo relativo a los procedimientos tributarios. Así, hay que tener presente lo siguiente:

– Por un lado, se reconoce la capacidad para establecer regulaciones diferentes a las contenidas en la Ley General Tributaria, una vez que se respeten la terminología y conceptos de la misma, pero sin ser necesario reproducir la concreta regulación de cada institución en ella contemplada, pues ello sería contrario a la autonomía normativa conferida.

– Por otro lado, en segundo lugar, se establece la imposibilidad de una autonomía plena de los Territorios Históricos en esta materia (en concreto, en el régimen sancionador tributario), debiendo respetarse los principios constitucionales de atribución de competencias en la materia, destacando la importancia de la competencia reconocida en el artículo 149.1.1ª de la Constitución en favor del Estado de regulación de las condiciones básicas de igualdad en el ejercicio de los derechos y deberes constitucionales.

– Y por último y en tercer lugar, debe realizarse un análisis cuantitativo y, sobre todo, cualitativo de la diferenciación respecto al esquema estatal, viendo de esa manera si hay una justificación razonable para la diferencia, así como si ésta no es de tal entidad como para desdibujar totalmente la identidad básica de derechos y obligaciones de todos los ciudadanos.

En este sentido, nuestra jurisprudencia constitucional ya había establecido que hay que atender a los principios constitucionales, entendiendo por el primero de tales principios el de igualdad en derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional. Invocando la tradición de nuestro Derecho privado y la organización territorial del Estado resultante de la Constitución de 1978 el Tribunal Constitucional establece que tal principio no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones.

Ya entonces el Tribunal Constitucional reclamaba la potestad de las Comunidades Autónomas para modificar esa situación en ejercicio de sus competencias, sin perjuicio de la unidad del Estado, que sí encargaba al Estado la competencia de regular las condiciones básicas de ejercicio de los derechos o posiciones jurídicas en todo el Estado, destacando en este sentido la competencia regulada en el artículo 149.1.1ª de la Constitución.

Ahora bien, eso no implica que esa competencia estatal se pueda ejercer de manera incondicionada, porque si algo queda claro en nuestro ordenamiento es que el principio de competencia en el reparto de las materias susceptibles de intervención pública entre los diferentes niveles institucionales lo que implica es la limitación en el ejercicio de las competencias de todos ellos.

Por eso, el propio Tribunal Constitucional matiza la remisión al artículo 149.1.1ª, entendiendo, en lo que al ámbito sancionador se refiere , calificando este título competencial como límite específico y excepcional, que requiere de la

"Debe realizarse un análisis cuantitativo y, sobre todo, cualitativo de la diferenciación respecto al esquema estatal, viendo de esa manera si hay una justificación razonable para la diferencia"

concurrencia de dos condiciones para que pueda operar: la existencia de una regulación estatal que afecte a esos derechos y obligaciones (en aquel caso, un esquema sancionatorio); y que la normativa autonómica suponga una divergencia cualitativa sustancial que produzca una ruptura en la unidad fundamental de esa regulación, y que pueda calificarse además como irrazonable o desproporcionada para con los fines autonómicos a los que se encuentre ordenada .

Por lo tanto, si esto se dice en materia sancionadora por el intérprete máximo de nuestra Constitución, también se debe aplicar, e incluso de una manera no tan rigurosa, en otros ámbitos de la normativa general tributaria y de los procedimientos de aplicación de los tributos, como la regulación de la prescripción tributaria.

El punto de inflexión al respecto lo supone un pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo sobre la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa de 2005, en la cuestión relativa a la potestatividad de la vía económico-administrativa para determinadas reclamaciones en función de la cuantía.

En esa cuestión, los Tribunales de Justicia anularon la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa al entender que se había extralimitado en las competencias que le reconoce el Concierto Económico al modificar la regulación de la vía económico-administrativa en una cuestión como la relativa a su propia existencia y preceptividad.

Quizás las reclamaciones económico-administrativas sean el ejemplo menos adecuado para analizar los límites a la competencia normativa de los Territorios Históricos vascos en materia de disposiciones generales, precisamente porque en este ámbito coexiste una disciplina de un procedimiento tributario con una regulación de los requisitos de acceso a la jurisdicción y a los tribunales de Justicia, ya que la vía económico-administrativa se considera como una vía administrativa previa cuyo agotamiento es requisito para el acceso a la jurisdicción.

Y en este ámbito es evidente que la competencia sobre legislación procesal es exclusiva del Estado, con lo que la exigencia o no de la vía económico-administrativa puede plantearse como una cuestión muy particular, a medio camino entre la regulación tributaria y la legislación procesal, y con la posibilidad de afectar también al derecho fundamental al acceso en condiciones de igualdad a los jueves y tribunales, reconocido constitucionalmente.

Quiero decir que no es lo mismo modificar trámites concretos del procedimiento económico-administrativo que regular la propia existencia del mismo, lo que puede hacer que debamos tener en consideración cuestiones adicionales a la hora de resolver la controversia, sin que tampoco podamos dar una respuesta definitiva al alcance de la competencia normativa en ese ámbito, pero sí es cierto, y es lo que queremos destacar, que concurren elementos específicos muy particulares que pueden modular el análisis y que no deberían ser extrapolables a otros procedimientos tributarios.

Lo que sucede es que en el último año nos estamos encontrando alguna sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la que se están anulando actos administrativos de los órganos de gestión tributaria aplicando reglas establecidas en relación con la definición de los procedimientos de gestión que se contienen en la normativa de territorio común, habiéndose acuñado una expresión de procedimiento administrativo común tributario para definir las principales características de los procedimientos de aplicación de los tributos contenidos en la Ley General Tributaria y defender, con aplicación de la doctrina establecida en relación a la vía económico-administrativa de Gipuzkoa, que no pueden los Territorios Históricos tener una regulación diferente de los procedimientos tributarios.

"No puede extenderse acríticamente la argumentación utilizada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y por el Tribunal Supremo para anular la potestatividad de la vía económico-administrativa en Gipuzkoa al resto de los procedimientos tributarios"

En nuestra opinión, estas resoluciones judiciales plantean una triple problemática y no podemos compartirlas en absoluto en base a estas consideraciones:

a) Por un lado, entendemos que no puede extenderse acríticamente la argumentación utilizada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y por el Tribunal Supremo para anular la potestatividad de la vía económico-administrativa en Gipuzkoa al resto de los procedimientos tributarios, ya que se dan las peculiaridades que acabamos de

exponer para entender que la solución otorgada por los tribunales tiene más que ver con las condiciones de acceso a la jurisdicción que con la propia regulación de los procedimientos tributarios.

Además, en este sentido, es claro que supone apartarse de todos los precedentes del Tribunal Supremo, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del propio Tribunal Constitucional anteriores, que hemos comentado, en los que quedaba claro que se reconocía un ámbito competencial específico a las instituciones forales para la regulación de los procedimientos tributarios.

b) En segundo lugar, no es de recibo articular un concepto de procedimiento administrativo común tributario y reconocerle a la Administración General del Estado una pretendida competencia básica sobre esta cuestión, puesto que el único título competencial que le reconoce competencias al Estado en detrimento de las entidades subestatales es el de bases del procedimiento administrativo común, y precisamente la regulación del mismo, plasmada hoy en día en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, excluye de ese concepto a los procedimientos tributarios en su disposición adicional quinta, que precisamente se articulan como procedimientos especiales en lugar de formar parte del procedimiento administrativo común.

"No es de recibo articular un concepto de procedimiento administrativo común tributario y reconocerle a la Administración General del Estado una pretendida competencia básica sobre esta cuestión"

Por ello, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está ampliando indebidamente el concepto de las bases que corresponden al Estado en este ámbito, invadiendo el espacio que corresponde al Tribunal Constitucional y realizando una interpretación novedosa y carente de fundamento de las normas del bloque de la constitucionalidad.

c) Y por último, y precisamente en relación con lo anterior, entendemos que no es conforme a Derecho que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco inaplique una disposición contenida en la Norma Foral General Tributaria de un Territorio Histórico por entenderla nula sin remitir la correspondiente cuestión al Tribunal Constitucional a través del procedimiento previsto en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. ■

"No es conforme a Derecho que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco inaplique una disposición contenida en la Norma Foral General Tributaria de un Territorio Histórico por entenderla nula sin remitir la correspondiente cuestión al Tribunal Constitucional"

Entrevista

GABRIEL CASADO OLLERO
PRESIDENTE DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

"El sistema foral no debe verse como un régimen de privilegio, sino como un régimen especial de financiación"

Jesús Vicente Macías

1. ¿Cómo valora este nuevo reto como Presidente de la Junta Arbitral del Concierto Económico dentro de su carrera profesional?

Lo percibo como un reto y al mismo tiempo como una excelente oportunidad. Sucedo en el cargo al Profesor Carlos Palao Taboada que es uno de los Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario más veteranos y uno de sus más vocacionales y rigurosos docentes e investigadores, por el que he sentido siempre profunda admiración y respeto científico. Él puso en marcha esta Junta Arbitral que yo me la encuentro ya consolidada después de seis años de funcionamiento, y es un honor y una gran responsabilidad continuar su labor que ha venido siendo también la de los dos compañeros ahora renovados como Árbitros en la Junta, el Profesor Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UPV, a quien hace más de 20 años tuve la suerte de conocer con motivo de su Tesis Doctoral, y que forma parte de la Junta Arbitral desde su constitución; y D. Javier Muguruza Arrese, excelente conocedor del Concierto Económico y de la fiscalidad foral de la que se ocupa como Abogado y también como docente, y miembro asimismo de la Junta Arbitral desde su primera renovación. También acaba de incorporarse a la Secretaría de la Junta

Dª Loreto Abaigar en sustitución de D. Pablo Urrecha, a quien quiero agradecerle, y creo poder hacerlo también en nombre de ella, todo el apoyo que ambos recibimos para reanudar el funcionamiento normal de la Junta desde el instante mismo de su renovación.

Por otra parte, este cargo en la Junta Arbitral me ofrece la oportunidad profesional y personal de hacer algo distinto de todo lo que vine haciendo hasta ahora, y también desde una perspectiva diferente. En los meses que llevo en el cargo estoy intentando aprovechar con entusiasmo y con interés esta oportunidad.

2. ¿Sobre qué temas ha desarrollado especialmente su labor investigadora?

Han sido distintos y han ido cambiando a lo largo de los años. Comencé interesándome por el sistema impositivo de las Comunidades Autónomas, sobre el que publiqué un opúsculo en el año 1981, al poco tiempo de la entrada en vigor de la LOFCA. De la Hacienda Local me ocupé en diferentes periodos; del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los comienzos; sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido realicé en el año 1979 mi Tesis Doctoral en la Universidad de Bolonia, y también me ocupé de la fiscalidad de la Unión Europea. Después ninguno de esos temas continuó interesándome y, en su lugar, antes incluso de mi etapa de Letrado en el Tribunal Constitucional, empecé a ocuparme de los principios y exigencias constitucionales en materia tributaria, de los procedimientos de control tributario, de la actuación de la Inspección de los Tributos ante el delito fiscal, de la situación del contribuyente en sus relaciones con la Administración Tributaria, y de otras cuestiones de la parte general del Derecho Tributario, vinculadas casi siempre en los últimos años a los asuntos que trataba en el ejercicio profesional.

Sin embargo, nunca hasta ahora había prestado mayor atención a los problemas relacionados con las Haciendas Forales.

3. ¿Qué le motivó a aceptar el cargo como árbitro y Presidente de este organismo?

La verdad es que nunca me pasó por la cabeza la posibilidad de formar parte de la Junta Arbitral. Sin embargo, no dudé en aceptarlo cuando me lo propuso la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local, Dª Rosana Navarro; y esta decisión pienso que estuvo motivada por diferentes razones, profesionales, claro, pero también de índole personal.

"Nunca me pasó por la cabeza la posibilidad de formar parte de la Junta Arbitral. Sin embargo, no dudé en aceptarlo cuando me lo propuso la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local"

Echando la vista atrás, mi nombramiento en la Junta Arbitral se produce después de casi cuatro décadas de actividad profesional desde que en 1976 me licencié en Derecho por la Universidad de Granada, y casi tres décadas después de que en 1986 obtuviera la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario en aquélla Universidad. Y prácticamente la mitad de este ya largo periodo la dediqué exclusivamente a la docencia y a la investigación, en la Universidad de Granada hasta el año 1987, en la Universidad Autónoma de Barcelona hasta 1994 y, por último, en la Universidad Complutense. En cambio durante la segunda mitad, a partir sobre todo del año 1995, reduje a tiempo parcial mi dedicación universitaria para centrarme en el ejercicio de la Abogacía, básicamente en el ámbito del contencioso-tributario, del constitucional-tributario y de los delitos contra la Hacienda Pública.

A partir de ahora comienzo una nueva etapa en la que lo que toca no es combatir judicialmente las liquidaciones tributarias y las sanciones impuestas por las Administraciones Fiscales, sino más bien resolver los conflictos competenciales y las controversias que surjan entre ellas en el ámbito, claro, del Concierto Económico. Se trata siempre de interpretar y aplicar normas jurídicas, básicamente tributarias, pero desde un ángulo distinto y con una finalidad también diferente y, desde luego, en un ámbito de materias, el de la fiscalidad y la Hacienda Foral, que hasta ahora no me había despertado especial interés ni al que tampoco le había prestado especial atención.

En el terreno personal, el trabajo en la Junta Arbitral me permite tomar conciencia de una realidad social, institucional y jurídica que fuera

"El trabajo en la Junta Arbitral me permite tomar conciencia de una realidad social, institucional y jurídica que fuera del País Vasco no siempre es bien conocida"

del País Vasco no siempre es bien conocida, y desde luego en mi caso no lo era.

4. ¿Cuál es el nivel de conflictividad entre las Administraciones vascas y de territorio común? ¿Diría usted que es elevado?

La diversificación territorial del sistema tributario, su creciente y parece que inevitable complejidad, la compartición de tributos entre las distintas Haciendas Territoriales y la concurrencia de varias Administraciones Tributarias con potestades y competencias para su aplicación son factores inevitablemente generadores de conflictos que, en definitiva, no son otra cosa que discrepancias en la interpretación y en la aplicación de las normas tributarias. Por ello la conflictividad entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales en modo alguno debiera percibirse como una disfunción o una patología del sistema de Concierto Económico, sino más bien como una consecuencia natural y, por lo tanto, inherente al funcionamiento diríamos que fisiológico del sistema. La patología no está en la aparición de conflictos, a condición, claro está, de que el volumen de los planteados no resulte alarmante o inmanejable.

Dicho esto, entiendo que la conflictividad que ha venido registrándose hasta ahora entre las Administraciones vascas y las de territorio común, con 320 conflictos planteados hasta la fecha, se sitúa en niveles de razonable normalidad, por relativa que resulte esta apreciación cuando se carecen de parámetros y de referentes objetivos que puedan servir de elementos válidos de comparación. De todas formas, a mi modo de ver, el problema no estaría tanto en el número de conflictos existentes, como en la capacidad del sistema para asimilarlos y resolverlos con celeridad y con eficacia.

El Concierto Económico previó, naturalmente, la aparición de conflictos entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales y encomendó a una Junta Arbitral su resolución conforme a Derecho y con economía, celeridad y eficacia. Pero en este punto la voluntad del Concierto se mantuvo congelada durante muchos años hasta que las Administraciones responsables aprobaron en diciembre de 2007 el Reglamento de la Junta Arbitral prevista (así se dice) en el Concierto. Hasta la constitución efectiva de la Junta en el año 2008 no pudo comenzar, claro, la resolución arbitral de aquellos conflictos que no pudieron prevenirse o remediarse por las Administraciones interesadas aplicando otros mecanismos del Concierto. El retraso en su constitución, unido a dos dilatados periodos de paralización con motivo de las dos renovaciones de sus miembros que hasta ahora tuvieron lugar, han provocado una tan inevitable como indeseada acumulación de conflictos pendientes de tramitación y resolución.

Tanto la Administración del Estado como el Gobierno Vasco son conscientes de esta acumulación de conflictos y me consta que se está estudiando la forma de dotar a la Junta Arbitral de los medios necesarios para gestionar y tramitar los expedientes y reducir así los plazos de resolución. No debemos perder de vista que el planteamiento de un conflicto obliga a las Administraciones enfrentadas a abstenerse de cualquier actuación posterior relacionada con la controversia, pero hemos de tener en cuenta que la demora en la pacificación de los conflictos, además de contrariar la celeridad y la eficacia queridas por el Concierto, involucra también y, en ocasiones, perjudica a los obligados tributarios (empresas o particulares) que resultan directa o colateralmente afectados en mayor o menor grado por las discrepancias entre Administraciones.

"La conflictividad entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales en modo alguno debiera percibirse como una disfunción o una patología del sistema de Concierto Económico, sino más bien como una consecuencia natural y, por lo tanto, inherente al funcionamiento diríamos que fisiológico del sistema"

"La demora en la pacificación de los conflictos, además de contrariar la celeridad y la eficacia queridas por el Concierto, involucra también y, en ocasiones, perjudica a los obligados tributarios"

5. ¿Cuáles son los supuestos más recurridos en general?

Una de las cosas que más me llamó la atención fue la gran variedad de cuestiones sobre las que se plantean conflictos de competencias. Hay asuntos recurrentes y repetitivos como los motivados por las discrepancias entre Administraciones respecto a la domiciliación fiscal de los contribuyentes, tanto personas físicas como sociedades. Este constituye un foco habitual de conflictividad entre Administraciones Tributarias, tanto en el ámbito internacional como en el ámbito interno; así sucede en Estados descentralizados como el nuestro, donde coexisten diferentes sistemas tributarios y diferentes niveles territoriales de Administración y de Hacienda Pública.

La Junta Arbitral ya cuenta con una abundante doctrina sobre los criterios y las reglas de determinación del domicilio fiscal, pero la casuística en estos conflictos es extraordinaria porque el domicilio fiscal constituye un importante punto de conexión para la atribución de competencias tributarias, y hay que resolver los conflictos examinando rigurosamente las concretas circunstancias del caso.

Pero junto a conflictos recurrentes como los del domicilio o los relativos a la determinación de la Administración competente para la devolución de los saldos de IVA, entre otros, en casos de cambio de domicilio, respecto de los que ya existe doctrina de la Junta Arbitral confirmada por el Tribunal Supremo, hay una gran variedad de controversias como las motivadas por la comprobación de las operaciones vinculadas en grupos empresariales con actividad en ambos territorios, o con la cuantificación del volumen de operaciones en cada territorio o la determinación del territorio, común o foral, donde deben entenderse realizadas operaciones de entregas de bienes, prestaciones de servicios o suministros, algunas de las cuales entrañan notable complejidad técnica.

6. ¿Y en relación a las cuantías discutidas? ¿Son casos irrelevantes desde el punto de vista económico o se siguen discutiendo supuestos que como en el caso Rover pueden determinar la salud financiera de una institución en un ejercicio determinado?

Normalmente lo que determina la trascendencia económica o la cuantía que está en juego en cada conflicto no es sólo la naturaleza del asunto que lo provoca, sino también la dimensión de las empresas o de los contribuyentes que están detrás del conflicto de competencias. Hay que tener en cuenta que las competencias tributarias de los Territorios Históricos incluyen tributos como el Impuesto sobre Sociedades y el IVA que en el caso de grandes empresas dan lugar a importantes cifras recaudatorias. Por lo tanto, siempre hay planteados conflictos en relación con expedientes de muy desigual significación, de cuantías millonarias algunos, como sucedió con el caso Rover, y otros de volúmenes más modestos.

No obstante, cuando hablamos de las cuantías en juego no debemos fijarnos sólo en los intereses de las Administraciones enfrentadas en el conflicto, sino también en el interés de los contribuyentes cuya situación jurídica se ve afectada por la existencia misma del conflicto entre Administraciones y por lo que en él se resuelva y también, desde luego, por el tiempo que tarde en resolverse.

Pensemos, por ejemplo, en contribuyentes que no consiguen que ninguna Administración les devuelva el IVA, poco o mucho, al que consideran tener derecho porque ninguna de ellas se considera competente para atender a su devo-

"Con independencia de su cuantía, estos conflictos negativos de competencia sobre devoluciones tributarias inatendidas por ambas Administraciones nos parecen de especial gravedad y en la Junta Arbitral estamos analizando la manera de resolverlos con la mayor celeridad"

lución. Con independencia de su cuantía, estos conflictos negativos de competencia sobre devoluciones tributarias inatendidas por ambas Administraciones nos parecen de especial gravedad y en la Junta Arbitral estamos analizando la manera de resolverlos con la mayor celeridad dentro de nuestras posibilidades y, claro, de nuestros límites de actuación.

7. ¿Cuál era su opinión sobre el Concierto Económico antes de presidir esta institución? ¿Ha cambiado su perspectiva desde entonces?

En lo sustancial no ha cambiado en nada mi opinión, aunque es cierto que ahora que he tenido la necesidad de profundizar en su estudio y estoy teniendo la oportunidad de conocerlo y experimentarlo en su funcionamiento, estoy descubriendo nuevas dimensiones de una institución clave para definir y articular las relaciones del Estado con el País Vasco; y que resulta desde luego decisiva no sólo para los contribuyentes domiciliados en territorio vasco, sino también para las empresas que operan en ambos territorios.

8. ¿Cree que el régimen fiscal especial del País Vasco y Navarra es conocido y entendido desde fuera de su ámbito territorial?

A la complejidad de todo régimen de financiación se une, en el caso de País Vasco y Navarra, el hecho de que se trata de un régimen específico de dichos territorios forales, lo que ha podido contribuir a que su grado de conocimiento haya sido menor del deseable. Sin embargo, gracias a las instituciones, y entre ellas a la Junta Arbitral del Concierto, creo que el conocimiento del régimen foral ha mejorado sustancialmente en los últimos años.

9. ¿Cree que es justificada la opinión que hay en muchos ámbitos de Territorio Común que califican al Concierto y Convenio Económico como regímenes privilegiados y demasiado beneficiosos para ambas Comunidades Autónomas?

El sistema foral no debe verse como un régimen de privilegio, sino como un régimen especial de financiación; especial, en cuanto diferente del régimen general o común, pero que en sí mismo no es mejor ni peor. Lo indiscutible es que tiene un fundamento histórico que la propia Constitución reconoce y ampara, por lo que debe valorarse como una parte más, igual de esencial, de nuestro sistema institucional.

"Estoy descubriendo nuevas dimensiones de una institución clave para definir y articular las relaciones del Estado con el País Vasco"

10. ¿Qué opinión le merece el actual sistema de financiación autonómico en el Estado?

La financiación autonómica es la condición de posibilidad (es decir, de existencia y de subsistencia) de un Estado descentralizado como el nuestro. De ahí su trascendencia y, al mismo tiempo, la complejidad de su diseño y articu-

"Lo indiscutible es que tiene un fundamento histórico que la propia Constitución reconoce y ampara, por lo que debe valorarse como una parte más, igual de esencial, de nuestro sistema institucional"

lación. Cuando se trata de repartir recursos financieros entre las distintas Haciendas es difícil concebir un sistema de distribución y financiación que resulte igual de aceptable y satisfactorio para todas ellas, y resulta prácticamente imposible que el grado de aceptación alcanzado en el momento de su aprobación se mantenga por mucho tiempo.

Por ello, cualquier sistema de financiación que se adopte tendrá partidarios y detractores y el vigente sistema no es ajeno a ese debate. En mi opinión, el actual sistema presenta algunos aspectos positivos, como el aumento de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, junto con otros que son manifiestamente mejorables como el de su quizá inevitable pero sin duda excesiva complejidad; complejidad que lo hace incomprensible para los ciudadanos que, a la postre, son los "financiadores" (entre comillas) últimos y, en definitiva, la razón de ser del propio sistema. ■

"El actual sistema presenta algunos aspectos positivos junto con otros que son manifiestamente mejorables como el de su quizá inevitable pero sin duda excesiva complejidad; complejidad que lo hace incomprensible para los ciudadanos"