



Actualidad fiscal

Temas de hoy

El Concierto Económico y la Constitución

Iñaki Alonso Arce

Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia.

La relación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco con la Constitución parte de la premisa, común a todo el ordenamiento jurídico, de la supremacía del texto constitucional, en tanto que norma fundamental de la organización política del Estado.

La Constitución, en una democracia avanzada, es la norma suprema del ordenamiento jurídico, la que disciplina el reparto de competencias entre las distintas instituciones en las que se articula un determinado Estado y mantiene una posición preponderante en todos los órdenes del Derecho como expresión máxima de la voluntad del poder constituyente, que se identifica con el conjunto de la colectividad.

Por lo tanto, el Concierto Económico, como el resto de normas del ordenamiento jurídico, guarda una relación de sujeción a lo dispuesto en el texto constitucional en la medida en que es la norma básica del ordenamiento, y por lo tanto, los mandatos de las normas inferiores deben interpretarse conforme a lo previsto en el texto constitucional.

No obstante, en el caso del Concierto Económico se da una peculiaridad adicional, puesto que su contenido deriva directamente de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución, en virtud de la cual *“la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, teniendo presente que “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”.*

La disposición adicional primera de la Constitución reconoce y eleva a la máxima consideración jurídica una institución peculiar, privativa de los territorios forales de Araba/Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra, cual es el contenido de sus derechos históricos, identificados por parte de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional con ese núcleo intangible sin cuya concurrencia la colectividad no reconocería la institución foral, y que se traduce, sin gran dificultad, en el reconocimiento a los territorios forales de una competencia tributaria y financiera diferente a la del resto de Comunidades Autónomas y Entidades Locales, además del ejercicio de otra serie de funciones que habían venido desempeñándose históricamente por parte de los territorio forales.

No tiene sentido que en este momento nos detengamos a analizar la evolución histórica del régimen de Concierto Económico y las razones por las que ha perdurado hasta el escenario constitucional actual, pero lo cierto es que la peculiaridad tributaria y financiera de los Territorios Históricos vascos (y de Navarra) es el principal elemento cuyo reconocimiento, amparo y respeto deriva de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución.



El Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, en su artículo 41, recoge el mandato constitucional y articula los elementos esenciales del régimen concertado, en los siguientes términos:

"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 periodo 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 Concierdos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución."*

Y en esos términos, o más bien, dentro de ese marco, el Concierto Económico reconoce la competencia normativa y las competencias de aplicación de los tributos, ejercicio de la potestad sancionadora y de revisión en vía administrativa a las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Juntas Generales y Diputaciones Forales), con lo que se articula un sistema tributario propio de cada uno de los Territorios Históricos, relacionado con el sistema tributario estatal en los términos que establece el propio Concierto Económico y con un margen de autonomía para las instituciones forales sin parangón en el Derecho comparado, convirtiéndose en la práctica en unas Haciendas integrales, equiparables a las de cualquier Estado.

Es por ello que el propio Concierto Económico, lo mismo que el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el texto constitucional, forman parte de lo que el Tribunal Constitucional ha venido en denominar bloque de la constitucionalidad, conjunto normativo que sirve de canon hermenéutico para la determinación de la adecuada interrelación y ejercicio de las competencias de cada una de las entidades políticas en las que se organiza el Estado.

Por lo tanto, vemos que la relación del Concierto Económico con la Constitución se establece de una manera peculiar y directa, por mandato de la disposición adicional primera, formando parte de un bloque normativo de especial relevancia cuya interpretación corresponde en exclusiva al Tribunal Constitucional.



Es cierto que el producto normativo de las Juntas Generales de los Territorios Históricos y de las respectivas Diputaciones Forales en los supuestos de legislación delegada, no estaba sometido al enjuiciamiento del Tribunal Constitucional, como el resto de normas con rango de Ley de los demás entes territoriales del Estado, precisamente porque no se había producido la atribución de tal competencia ni en la Constitución ni en la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, y por la persistencia de un complejo debate en torno a la naturaleza jurídica de las Normas Forales de los Territorios Históricos, respecto a lo que la jurisprudencia se había decantado finalmente por considerarlas como normas reglamentarias desde el punto de vista formal, sin duda muy peculiares, y de difícil incardinación en las categorías del Derecho español, con una posición ordinal en su sistema de fuentes muy característica y con una fuerza que sustituye en los Territorios Históricos a cualquier Ley, estatal o autonómica, en el ámbito de su competencia, sin que se hubiera puesto reparos al cumplimiento por su parte del principio de reserva de Ley en el establecimiento de tributos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público regulado en el artículo 133 de la Constitución, precisamente por mor de la peculiar relación que establece la disposición adicional primera de la norma fundamental con el régimen de Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, vino a poner fin al déficit de protección jurisdiccional de las Normas Forales, precisamente en base al siguiente razonamiento que podemos extraer de su exposición de motivos:

“De ello viene a resultar que son las Juntas Generales de cada territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la hacienda foral, regulación que realizan mediante la aprobación de normas forales, que tienen naturaleza reglamentaria, puesto que la llamada Ley de Territorios Históricos (LTH), de 25 de noviembre de 1983, reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de ley en su artículo 6.2.

Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultan, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, situación ésta que contrasta abiertamente con las normas fiscales del Estado, que tienen rango de ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el artículo 162 de la Constitución considera legitimados.

Los derechos históricos de los territorios forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remedie el déficit de protección de la foralidad que resulta de la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva.

En ese espacio exclusivo constitucionalmente garantizado, en el que ni las Cortes Generales ni el propio Parlamento Vasco pueden entrar, las instituciones forales han de operar, sin embargo, con normas que, al carecer de rango de ley resultan más vulnerables y, por lo tanto, más frágiles, lo que hace consiguientemente más débil la garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo: la disposición adicional primera de la norma fundamental.

Esta diferencia no tiene justificación material alguna: materialmente la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto de sociedades es la misma cosa y debería tener, por ello, el mismo tratamiento en Navarra que en Bizkaia, Gipuzkoa y Álava. Todo se reduce a una diferencia formal, que resulta en el caso de los territorios históricos del País Vasco de la falta de reconocimiento a sus instituciones de la potestad legislativa formal, explicación ésta que dista mucho de ser satisfactoria, supuesta la identidad material ya destacada.”

La inclusión, por tanto, de una disposición adicional quinta a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que reservaba al conocimiento del mismo el enjuiciamiento de los recursos directos y cuestiones planteadas frente a Normas Forales fiscales y el establecimiento de un nuevo conflicto en defensa de la autonomía



foral venían a superar el déficit de protección jurisdiccional que habían padecido las Normas Forales y los Territorios Históricos vascos, otorgándoles un tratamiento equiparable al de las Leyes Forales navarras, de idéntico fundamento constitucional.

Las Comunidades Autónomas de La Rioja y de Castilla y León (tanto sus órganos colegiados ejecutivos como sus asambleas legislativas) interpusieron ante el Tribunal Constitucional otros tantos recursos de inconstitucionalidad contra la mencionada Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, recursos que han sido resueltos por medio de la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 23 de junio de 2016 (pendiente de publicar en el Boletín Oficial del Estado), que ha desestimado íntegramente los mencionados recursos y ha declarado que la nueva regulación es perfectamente constitucional, interpretada en los términos establecidos en sus fundamentos jurídicos.

Ciertamente esta sentencia es una noticia excelente para la foralidad vasca y para la protección jurisdiccional de los derechos históricos a través de la reserva al Tribunal Constitucional del conocimiento de los recursos planteados contra el producto normativo más característicos de esos derechos históricos, las Normas Forales fiscales y demás disposiciones con rango de Norma Foral, puesto que lo más relevante de la misma es precisamente su declaración, por unanimidad, de la constitucionalidad de la Ley Orgánica.

Es cierto que podríamos plantear algunos reparos a parte de su fundamentación jurídica, sobre todo, por el empecinamiento que muestra el Tribunal en la fase de contextualización del proceso en degradar la competencia que la disposición adicional primera de la Constitución ampara y respeta a los territorios forales en el ámbito tributario y financiero, pero también es cierto que son afirmaciones que no tienen relevancia decisoria del pleito, puesto que el mayor o menor alcance de la competencia de los Territorios Históricos a la hora de dictar sus Normas Forales nada tiene que ver con quién es el órgano que debe enjuiciarlas, y en esto la sentencia es taxativa, y no podemos olvidar que el proceso constitucional instado por las Comunidades Autónomas limítrofes se limitaba a pronunciarse sobre el régimen de enjuiciamiento de las Normas Forales fiscales, quién tiene que juzgarlas, con independencia de qué contenido tengan las mismas, y de la mayor o menor autonomía reconocida a los Territorios Históricos.

Es por ello que, aunque se pueda legítimamente discrepar del razonamiento del Tribunal en el fundamento jurídico segundo y en las letras a) a c) del fundamento jurídico tercero de la sentencia, no tiene la menor relevancia desde la perspectiva del enjuiciamiento que debía realizar el Tribunal, pues como decimos, el mismo debe circunscribirse a la impugnabilidad de las Normas Forales y al orden competente para el enjuiciamiento de esas impugnaciones, sin dejar de ser, por tanto, pronunciamientos *obiter dicta*, que no deben enturbiar el análisis de la posición que ha manifestado el Tribunal Constitucional, por más que reflejen un entendimiento particular del alcance de la disposición adicional primera, no demasiado respetuoso ni con los precedentes ni con las propias normas del bloque de la constitucionalidad, del que forma parte inseparable el propio Concierto Económico, pero sintomático de la concepción de la descentralización del poder político que han ido asumiendo las recientes mayorías dentro del máximo intérprete de la Constitución.

Lo verdaderamente relevante, decimos, es el fundamento jurídico tercero, en sus letras d) y, sobre todo, e), donde el Tribunal Constitucional deja claro por qué es constitucional la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, y cierra la puerta, a mi juicio, definitivamente, a la impugnación de Normas Forales fiscales por parte de las Comunidades Autónomas limítrofes, que deberán perseguir sus objetivos políticos ahora por otros medios, sin menoscabar la seguridad jurídica de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos.

Me parece especialmente relevante en este sentido el siguiente razonamiento del Tribunal (el subrayado es mío):

“Además, coloca a los ciudadanos que quedan bajo su ámbito de aplicación en la misma situación que quienes quedan bajo el ámbito de aplicación de las normas legales reguladoras del régimen tributario común o del foral navarro, que carecen igualmente de una acción judicial directa para combatir esas disposiciones, cuyo control es «únicamente residenciable ante este Tribunal Constitucional» [STC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 15.A)]. En efecto, como sucede con las disposiciones legales, la inexistencia de recursos directos frente a las normas forales fiscales no genera indefensión alguna, pues quienes caen bajo su cobertura podrán impugnar sus actos de desarrollo o ejecución, alegando ante los Jueces y Tribunales tanto la vulneración por aquellas disposiciones de cualquiera de sus derechos, como la violación de cualquier mandato



del bloque de la constitucionalidad, solicitando del órgano judicial, en orden a su inaplicación, el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial de validez, «lo cual dará lugar o bien a que se eleve la cuestión al Tribunal Constitucional o bien a una resolución judicial denegatoria motivada, otorgándose así contenido al derecho a la tutela judicial frente a la Ley [o norma foral fiscal] cuestionada» [en sentido parecido, STC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 15.A)]. No hay que olvidar «que nuestro modelo de jurisdicción concentrada permite acudir a los Jueces y Tribunales ordinarios para defender cualquier clase de derechos e intereses legítimos», poniendo a disposición de éstos un instrumento, la cuestión de inconstitucionalidad [la cuestión prejudicial de validez, en el caso de las normas forales fiscales], destinado a asegurar que la actuación normativa se ha mantenido «dentro de los límites de la Constitución» (SSTC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 15; y 248/2000, de 19 de octubre, FJ 5).

Por consiguiente, aunque la atribución del control de una disposición sin rango legal al Tribunal Constitucional no «puede servir como instrumento dirigido a evitar o disminuir la protección de los derechos e intereses legítimos amparados por la legalidad ordinaria» (STC 129/2013, de 4 de junio, FJ 5), **lo cierto es que la decisión del legislador orgánico, al modificar el diferente régimen de impugnación de las normas forales fiscales vascas y las dictadas en materia tributaria por la Comunidad Foral de Navarra, unas y otras dictadas en el ejercicio de una foralidad constitucionalmente garantizada y estatutariamente reconocida, no ha supuesto un sacrificio desproporcionado del derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.** No puede afirmarse «que la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva de los titulares de derechos e intereses legítimos afectados por la aprobación [de una norma foral fiscal] requiera, necesariamente, de un pronunciamiento de los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa», pues «el derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses afectados puede llevarse a cabo por el Tribunal Constitucional» (SSTC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 11; 48/2005, de 3 de marzo, FJ 6; y 129/2013, de 4 de junio, FJ 5), quien puede efectuar «un control suficiente para brindar una tutela materialmente equivalente» a la que ' puede otorgar, frente a un acto o disposición administrativo, la jurisdicción contencioso administrativa (SSTC 48/2005, de 3 de marzo, FJ 6; y 129/2013, de 4 de junio, FJ 5).

Distinta es, sin embargo, la situación de las Comunidades Autónomas (fundamentalmente, las limítrofes), a quienes se priva de la posibilidad de impugnar las normas forales fiscales de forma directa, por carecer de legitimación para entablar recursos de inconstitucionalidad -ex art. 32.2 LOTC- y para impugnarlas, por razón de su inconstitucionalidad, ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa -ex arts. 9.4 LOPJ y 3.d) LJCA-. A estos efectos es necesario insistir que es doctrina consolidada de este Tribunal la de que el art. 24 CE recoge un derecho prestacional de configuración legal [arts . 117.3 y 149.1.6ª, ambos de la CE], cuyo primer contenido es el derecho de acceso a la jurisdicción que, aun cuando permite ser parte en un proceso y obtener un pronunciamiento sobre las pretensiones deducidas, no es ejercitable sin más, sino solo a través de los cauces que el legislador establezca [entre las últimas, STC 186/2015, de 21 de septiembre, FJ 3.a)], pues «no se trata de un derecho absoluto o incondicionado» (STC 154/1997, de 29 de septiembre, FJ 3). Es al legislador, entonces, a quien corresponde «la configuración de la actividad judicial y, más concretamente, del proceso en cuyo seno se ejercita el derecho fundamental ordenado a la satisfacción de pretensiones» (STC 206/1987, de 21 de diciembre, FJ 5). Y cuenta para ello con «un amplio margen de libertad en la definición y determinación de las condiciones y consecuencias del acceso a la jurisdicción para la defensa de derechos e intereses legítimos» (STC 114/1992, de 14 de septiembre, FJ 3), «atendiendo a los intereses públicos y privados implicados» (STC 180/2003, de 13 de octubre, FJ 2), de suerte que puede establecer límites al pleno acceso a la jurisdicción que «serán constitucionalmente válidos cuando estén dirigidos a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos» y «sean razonables y proporcionados» respecto de los fines que lícitamente se persigan (STC 112/2006, de 5 de abril, FJ 5). [arts. 161.1.a) CE y 32.2 LOTC] o ante los órganos de la jurisdicción ordinaria [arts. 8 y 9.4, ambos de la LOPJ, y art. 1 LJCA], **representa una opción legítima del legislador desde el punto de vista constitucional. Y es legítima porque,** aun cuando constituya un obstáculo al libre acceso a la jurisdicción por parte de las Comunidades



Autónomas, **ni carece de razonabilidad** (pues procura remediar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca en atención a los fines que la disposición adicional primera del Texto Constitucional respeta y ampara), **ni adolece de la necesaria proporcionalidad** (al no convertir a las normas forales fiscales, en modo alguno, en un producto normativo inmune a toda clase de control jurisdiccional).

Debe rechazarse, por tanto, la violación del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por el art. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), por el art. 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ) y por la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.”

Por otro lado, el propio razonamiento del fundamento jurídico tercero, letra d), erigido en parámetro de constitucionalidad de la reforma por parte del fallo de la misma, es muy sintomático cuando establece lo siguiente:

“Cuando se planteen problemas que no traspasen el umbral de la legalidad ordinaria, quien esté provisto de un interés legítimo las podrá impugnar, directa o indirectamente, ante los mismos (lo que sucederá cuando estemos ante una norma foral fiscal que no sea de las que configuran el régimen tributario de los territorios históricos, o cuando aun siéndolo, la contradicción que se le imputa lo es con una disposición que no forma parte integrante del bloque de la constitucionalidad a que hace referencia el art. 28 LOTC, esto es, con los Tratados y Convenios internacionales, con las normas de armonización fiscal de la Unión Europea o con las leyes del Parlamento Vasco). Y si existiesen dudas sobre su eventual contradicción con las normas que integran el bloque de la constitucionalidad definido en el art. 28 LOTC (con los preceptos constitucionales y estatutarios, de la ley del concierto, de la ley general tributaria o de las leyes reguladoras de los diferentes tributos del Estado), el órgano judicial podrá despejar esas dudas mediante la realización, de forma fundada, de un juicio de validez de la norma aplicable, o, en caso contrario, plantear una cuestión prejudicial sobre su eventual invalidez ante este Tribunal Constitucional.”

Por lo tanto, el Tribunal Constitucional ha delimitado claramente los supuestos en los que la jurisdicción ordinaria puede analizar una Norma Foral fiscal, en los mismos términos que una Ley Foral navarra o que cualquier Ley estatal o autonómica, y cuáles otros están reservados al Tribunal Constitucional, pero creo que incluso podríamos estar ante una cuestión más formal que material, porque si observamos las tres materias que el Tribunal Constitucional ejemplifica como susceptibles de control parcial por parte de la legislación ordinaria (tratados, Derecho de la Unión Europea y legislación de armonización, coordinación y colaboración fiscal del Parlamento Vasco), se corresponden con otros tantos límites a la potestad normativa foral establecidos expresamente en el Concierto Económico, por lo que la transgresión de los mismos se convierte en una cuestión de análisis de la conformidad con el Concierto Económico de las Normas Forales fiscales de que se trate, y en tal caso, la reserva de enjuiciamiento al Tribunal Constitucional es absoluta. ■