

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos

José Damián Iranzo Cerezo

*Magistrado especialista de lo Contencioso-Administrativo.
Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.
Tribunal Superior de Justicia del País Vasco*

Fecha de recepción: 20-01-2019

Fecha de aceptación: 17-02-2019

RESUMEN:

La preceptiva adaptación del concierto económico a las modificaciones que experimente el ordenamiento jurídico tributario del Estado y, singularmente, las producidas por la creación de nuevas figuras impositivas, puede materializarse a través de la concertación de los tributos. Ésta, conforme a la Disposición Adicional 2ª de la Ley del Concierto y en los términos que aparece caracterizada en la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 9/2019, de 17 de enero, circunscribe la producción de sus efectos a las Administraciones concernidas y, por tanto, resulta ajena a las relaciones jurídico-tributarias que pudieran incardinarse dentro de su ámbito de aplicación. Tal interpretación implica avalar el carácter retroactivo de los efectos de la concertación sin que se vea afectado el principio de seguridad jurídica ni integrado un supuesto de retroactividad auténtica.

Palabras Claves: Concierto económico; concertación de tributos; normas forales fiscales; aplicación directa de las leyes tributarias estatales; retroactividad auténtica.

ABSTRACT:

The prescriptive adaptation of the economic agreement with the Basque Country to the modifications that the State tax legal system undergoes and, especially, those produced by the creation of new taxes, can materialize through the agreement of taxes. This, according

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

to Additional Provision 2 of the Concert Law and in the terms that appear in the recent ruling of the Constitutional Court 9/2019, of January 17, circumscribes the production of its effects to the Administrations concerned and, therefore, is alien to tax legal relationships that could be included within its scope of application. Such an interpretation implies endorsement of the retroactive nature of the effects of the agreement without affecting the principle of legal certainty nor integrated an authentic retroactivity assumption.

Key Words: Economic agreement with the Basque Country; agreement of taxes; fiscal foral regulations; direct application of State tax laws; authentic retroactivity.

SUMARIO: *I. Introducción. II. Eficacia temporal de la concertación: a propósito de la STC 9/2019, de 17 de enero. 1. Alineamiento en las tesis de las distintas partes ante el Tribunal Constitucional. 2. La concertación en cuanto mecanismo de adaptación del concierto económico que produce efectos únicamente respecto de las Administraciones que la acuerdan. III. Naturaleza jurídica de la concertación de tributos. 1. El paralelismo con la Disposición Adicional Tercera del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. 2. El criterio expresado por el Consejo de Estado. IV. Consideraciones finales.*

I. INTRODUCCIÓN

El ordenamiento jurídico-tributario estatal y el régimen jurídico establecido a través del concierto económico se encuentran estrechamente interrelacionados, de suerte que la reforma del primero afecta inexorablemente al segundo. A este respecto, establece la Disposición Adicional Segunda de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCE), que cualquier modificación del mismo "se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación" (apartado 1º). En tal sentido, precisa que "en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento" (apartado 2º). Y añade que tal adaptación habrá de "especificar sus efectos financieros".

A la finalidad de adecuación responde la Ley 7/2014, de 21 de abril, de modificación de la LCE, la cual vino a acomodar la misma a las novedades producidas en el ordenamiento tributario desde que la Ley 28/2007, de 25 de octubre, hiciera lo propio con aquéllas que se sucedieron entre los años 2002 y 2007¹. El origen de la Ley 7/2014 se encuentra, a su vez, en el Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico 1/2014, celebrada en Madrid el 16 de enero de 2014. La

¹ Tal Ley 28/2007, de 25 de octubre, traía causa del acuerdo de modificación adoptado en la Comisión Mixta del Concierto Económico 1/2007, celebrada en Madrid el 30 de julio de 2007.

*La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal.
La concertación de los tributos: naturaleza y efectos* (José Damián Iranzo Cerezo)

actualización consistió, esencialmente, en la incorporación al concierto de las figuras impositivas aprobadas en los últimos años por el Estado, en la ratificación de los acuerdos bilaterales que en materia de estabilidad presupuestaria habían alcanzado ambas partes previamente y en la modificación de la composición de la Junta Arbitral.

En lo que hace a la concertación de los nuevos impuestos de titularidad estatal, los acuerdos alcanzados se referían a las siguientes figuras impositivas:

- a) El Impuesto sobre Actividades de Juego previsto en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.
- b) Los Impuestos sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica y sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas, introducidos por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.
- c) El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, regulado en el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.
- d) Y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, establecido por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

La primera cuestión que debe observarse es el notable desfase temporal que se produce entre la concertación operada y la respectiva entrada en vigor de las normas que establecían los tributos estatales concernidos. La cuestión no es baladí en tanto que es a partir precisamente de tal concertación cuando la exacción, gestión y recaudación puede materializarse por las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. A dar respuesta a tal circunstancia parece enderezarse la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 7/2014 al disponer, entre otros extremos y respecto del *"régimen transitorio de los nuevos tributos concertados con efectos desde el 1 de enero de 2013"*, el que los Territorios Históricos *"se subrogarán en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición"* (regla Primera).

No obstante, no está de más advertir el que, esgrimiendo la dilación producida en la concertación y haciendo uso de la figura del Decreto Foral Normativo², en el Territorio Histórico de Bizkaia se había ya aprobado el Decreto Foral Normativo

² Específicamente previstos para atender a *"razones de urgencia, y siempre que convenga establecer o adaptar normas tributarias"* conforme al artículo 8,2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGTB). Se aprueban por la Diputación Foral, a propuesta del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, dándose cuenta a las Juntas Generales para su posterior ratificación.

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

2/2013, de 26 de febrero, por el que se determinaba la aplicación de los nuevos impuestos. A tal efecto, apoyándose en las cláusulas de salvaguarda propias de los regímenes de concierto y convenio económico previstas en cada una de las figuras impositivas en cuestión, enfatizaba el que *"a la espera de que, por parte de ambas administraciones, se proceda a la pertinente adaptación del Concierto Económico"*, la plena vigencia de tales impuestos exige *"la adopción de las medidas normativas indispensables para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia"*.

Como se examinará con detenimiento más tarde, tal Decreto Foral Normativo fue objeto del recurso de inconstitucionalidad N° 3406/2013 interpuesto por el Presidente del Gobierno. Más allá del desistimiento ulteriormente acordado en virtud de Auto 186/2014, de 15 de julio³, ello propició el Dictamen del Consejo de Estado N° 380/2013, de 25 de abril, cuyas acertadas consideraciones se abordarán también con posterioridad.

De forma paralela a la citada Ley 7/2014 fueron objeto de aprobación, de una parte y en el Territorio Histórico de Bizkaia, la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, por el que las Juntas Generales ratificaban el Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014 y, en su consecuencia, el Decreto Foral Normativo 2/2014, de 17 de junio, por el que se deroga precisamente el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero; de otra y en el Territorio Histórico de Álava, la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014.

A través de tales Normas Forales de ratificación del Acuerdo de la Comisión Mixta se operaba tanto la modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban como la concertación de aquellos otros que aparecían como nuevos. En lo que aquí interesa, su aspecto más significativo era el de que, en consonancia con lo establecido en el Apartado 2° de la Disposición Final Primera de la Ley 7/2014 (en vigor desde el 22 de abril de 2014), los efectos de la concertación en cuanto a los nuevos tributos concertados se producían desde el 1 de enero de 2013.

Uno de tales tributos era, conforme a lo expuesto, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Aprovechando las dudas suscitadas en torno a la constitucionalidad de la Norma Foral 24/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica del Territorio Histórico de Álava (NFIVPEEA)⁴, se abordará tanto la naturaleza que cabe predicar del mecanismo

³ Desistimiento que vino motivado por el consenso finalmente alcanzado en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014 y que constituyó la génesis de la Ley 7/2014. No en vano el Acuerdo 9° implicaba la asunción del compromiso de derogar el Decreto Foral Normativo 2/2013, lo cual tuvo lugar a través del Decreto Foral Normativo 2/2014, de 17 de junio.

⁴ Ésta establece esta nueva figura impositiva dentro del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava al objeto de *"armonizar así el sistema fiscal alavés con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea"* (Exposición de Motivos de la NFIVPEEA).

*La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal.
La concertación de los tributos: naturaleza y efectos* (José Damián Iranzo Cerezo)

de concertación de tributos como cuáles son los efectos e implicaciones que al mismo cabe anudar, ya respecto de las Administraciones tributarias concernidas, ya en lo relativo a los obligados tributarios.

II. EFICACIA TEMPORAL DE LA CONCERTACIÓN: A PROPÓSITO DE LA STC 9/2019, DE 17 DE ENERO

El hilo conductor para los expresados propósitos vendrá dado por el planteamiento por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de cuestión prejudicial de validez en relación con la Disposición Final Primera de la mentada NFIVPEEA al disponer que *«la presente disposición general entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOTA [“Boletín Oficial del territorio histórico de Álava”] y tendrá efectos desde el 1 de enero de 2013»*. A la misma da respuesta la Sentencia del Tribunal Constitucional 9/2019, de 17 de enero, desestimatoria de la cuestión planteada.

En el proceso en el que se suscita la misma se conocía del recurso interpuesto contra resolución del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava desestimatoria de la reclamación económico-administrativa dirigida contra la denegación de devolución de cuotas ingresadas por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Se aducía, en lo que se refería al primero de los ejercicios discutidos (el de 2013), que no cabía convalidar retroactivamente su liquidación, en términos de retroactividad auténtica prohibida constitucionalmente, toda vez que el devengo había tenido lugar el 31 de diciembre de 2013, siendo así que a la fecha de la entrada en vigor de la NFIVPEEA (19 de julio de 2014) el hecho imponible ya se había realizado.

La Sala apuntó a la posible contradicción con el artículo 9,3 de la Constitución en lo que hacía al principio de seguridad jurídica. Ello por mor de la que se apreciaba como eficacia retroactiva auténtica de la norma en cuestión que, además, no aparecía amparada por una exigencia cualificada de interés general, descartando de antemano como tales las vinculadas a fines estrictamente recaudatorios (más allá de su finalidad medioambiental). Rechazaba –con remisión a la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, y a la STC 118/2016, de 23 de junio– la asimilación del régimen de concierto económico a *“otras técnicas legislativas de delegación o descentralización de la gestión tributaria”*. Y enfatizaba el que antes de su establecimiento por NFIVPEEA –previa la obligada concertación con el Estado– la figura no existía ni era exigible en el Territorio Histórico, resultando irrelevante la previa entrada en vigor de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, en tanto que, siendo precisa tal concertación, el impuesto no podía ser objeto de exacción por la Administración del Estado en el ejercicio 2013 (ni de hecho lo fue) y, por tanto, no cabía colegir que en el ejercicio 2013 la entidad recurrente hubiere realizado el hecho imponible ni el impuesto se devengase a su cargo el 31 de diciembre de 2013.

1. ALINEAMIENTO EN LAS TESIS DE LAS DISTINTAS PARTES ANTE EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Con la salvedad del Ministerio Fiscal (que interesó la estimación de la cuestión planteada al apreciar que la norma tributaria afectó a un ejercicio fiscal que ya había finalizado en el momento en que entró en vigor, infringiéndose con ello el principio de seguridad jurídica), las distintas partes personadas ante el Tribunal Constitucional postularon su desestimación.

De esta forma, la Diputación Foral de Álava, en la interpretación que efectuaba del artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV), de la Disposición Adicional Segunda Apartado 2º LCE y de la Disposición Final Primera Apartado 2º de la Ley 7/2014, descartó la vulneración de la prohibición de la retroactividad de la norma tributaria, predicando la *"supletoriedad del derecho de régimen común"* en tanto que las instituciones forales *"no aprueben su normativa"* y, por tanto, coligiendo que la Ley 15/2012 desplegaba sus efectos en el Territorio Histórico.

En similares términos, las Juntas Generales de Álava inferían de la Disposición Adicional Primera LCE el que la ausencia de concertación del impuesto no constituía óbice para que el contribuyente se encontrase ya sujeto al mismo desde la entrada en vigor de la Ley 15/2012.

Por su parte, el Gobierno Vasco postuló que la concertación responde a la finalidad de que el régimen de concierto *"se adapte a la situación real y a la estructura del sistema impositivo vigente en el Estado"*, circunstancia que, además, se anuda a la armonización que demanda la necesidad de que los Territorios Históricos se amolden a la *"estructura general impositiva estatal"*. Ante la eventual producción de dilaciones en el proceso de *"adaptación"* a los cambios experimentados en el ordenamiento jurídico-tributario estatal, defiende una suerte de *"plenitud del ordenamiento"* que posibilite que éste *"no padezca"* tampoco por las *"lagunas normativas"* que pudieren producirse. Sobre tal base, mantiene que a través de la concertación lo que en realidad se produce es una *"sustitución de la Administración tributaria"* y, en consecuencia, ninguna incidencia tiene sobre aspectos tales como el período impositivo o el devengo del impuesto. En suma, la norma cuestionada se limitaría a implementar los efectos de la subrogación establecida por el concierto en una obligación tributaria ya existente para los sujetos pasivos desde el 1 de enero de 2013.

Especial interés presentan las alegaciones efectuadas por la Abogacía del Estado. Distingue entre la situación previa a la concertación y la posterior. En la primera, regiría –también en los Territorios Históricos– la Ley 15/2012, siendo la Administración tributaria estatal la competente para aplicar el impuesto. En la segunda, tras la Ley 7/2014, la competencia estatal se vería desplazada por mor de la subrogación que opera en favor de las Diputaciones Forales para su *"exacción y regulación"*. Tal planteamiento le lleva a afirmar que en tanto que la concertación no se produce, los tributos estatales tienen el carácter de *"no concertados"*, no siendo posible que las Haciendas Forales aprueben regulación alguna sobre el mismo. Sin embargo, lo que la concertación implica son efectos entre Administraciones,

*La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal.
La concertación de los tributos: naturaleza y efectos* (José Damián Iranzo Cerezo)

pero no respecto a los contribuyentes, postulando en tal sentido la existencia de una simple *"subrogación en todos los derechos y obligaciones en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos"* en todo caso ajena a las *"relaciones jurídico-tributarias existentes"*.

2. LA CONCERTACIÓN EN CUANTO MECANISMO DE ADAPTACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO QUE PRODUCE EFECTOS ÚNICAMENTE RESPECTO DE LAS ADMINISTRACIONES QUE LA ACUERDAN

El Tribunal Constitucional, tras analizar tanto la naturaleza jurídica del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco [F.J. 3º a)] como el proceso de aplicación y concertación del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica [F.J. 3º b)], sintetiza la doctrina constitucional acerca de la retroactividad en materia tributaria expuesta, entre otras, en las SSTC 121/2016, de 23 de junio y 49/2015, de 5 de marzo [F.J. 4º].

Evita situar el debate en torno a la retroactividad del impuesto para establecerlo en el marco de las relaciones entre las Haciendas concernidas. Ello por cuanto interpreta que el tributo *"existe"* desde que fue creado por la Ley 15/2012, resultando con ello que la retroactividad a considerar es la de los efectos de la concertación en aras a la integración en el respectivo sistema tributario de cada Territorio Histórico ex artículo 41,2 a) EAPV y para hacer posible su exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección por la Diputación Foral (artículo 41,2 b) EAPV).

De esta forma, el proceso de concertación constituiría la *"obligada adaptación del concierto como consecuencia de la reforma del sistema tributario estatal"* y éste aparece facultado para precisar *"el momento en que dicha concertación se hace efectiva"*, produciéndose con ello *"la subrogación"* de los Territorios Históricos en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública estatal con respecto a la gestión, inspección, revisión y recaudación, y evitando *"la existencia de vacíos normativos"* en relación con la figura impositiva en cuestión [F.J. 5º].

Ninguna duda de constitucionalidad en fin aprecia a propósito del principio de seguridad jurídica desde el momento en que la concertación no tiene nada que ver con la existencia del tributo o su exigibilidad a los sujetos pasivos, sino que atañe exclusivamente a *"las condiciones de su aplicación y gestión por la Diputación Foral de Álava"*. En consecuencia y como corolario de todo lo anterior, se concluye que *"el período de tiempo que media entre la creación del tributo estatal, y su efectiva incorporación, tras el correspondiente acuerdo, a los sistemas tributarios de los territorios históricos no afecta a la existencia del tributo como tal y, por tanto, hace que no nos hallemos ante un supuesto de retroactividad auténtica"* [F.J. 5º].

III. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONCERTACIÓN DE TRIBUTOS

Parece evidente que el alejar el debate de las relaciones jurídico-tributarias despeja cualquier duda acerca de la constitucionalidad de la norma (en lo que hace

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

al caso, en lo atinente a la eventual infracción del principio de seguridad jurídica). Resulta claro igualmente que, para el Tribunal Constitucional, al situar en tales términos la controversia, las normas tributarias estatales despliegan plenamente sus efectos –sin singularidad alguna– también en el ámbito de los Territorios Históricos (y otro tanto de lo mismo cabría afirmar en relación con el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra). Es, sin embargo, ésta última derivada la que condiciona la naturaleza jurídica que haya de dispensarse al proceso de concertación de tributos y, en relación con lo anterior, discernir si tal concertación es susceptible de ser operada o no de forma retroactiva.

La concertación actuaría entonces sobre tributos no solo “*existentes*” sino que cabe entender plenamente exigibles (no solo nada en contra de tal tesis apunta el intérprete constitucional, sino que más bien parece avalar tal posibilidad al hablar de “*subrogación*”). Por virtud de la concertación solo se traspasarían las facultades precisas para la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto, siendo así que tales facultades cabe inferir ya eran ejercitables por la Hacienda estatal desde la entrada en vigor de la norma que establecía la figura impositiva.

La sucesión –sin solución de continuidad– que el Tribunal Constitucional afirma se produce entre Haciendas en la titularidad de tales facultades permite esquivar una eventual laguna normativa en el ámbito de los Territorios Históricos. Tal circunstancia aparece como decisiva en cuanto al lapso temporal que discurre (o pudiera transcurrir) desde la entrada en vigor de la norma estatal tributaria y el momento en que tenga lugar la concertación. Y es que no debe perderse de vista que el carácter paccionado del proceso de concertación pudiere abocar, caso de un desencuentro prolongado (o, incluso, indefinido), a la inexigibilidad de los nuevos impuestos estatales en el ámbito foral y hasta que la concertación tuviere lugar.

Tal es la solución por la que ha optado el Tribunal Constitucional en la primera ocasión en la que ha tenido que enfrentar directamente la naturaleza de la concertación de los tributos. Ahora bien, no aparece aventurado afirmar que ésta parece distar tanto de lo expresado por el legislador orgánico como por el propio intérprete supremo de la Constitución en la STC 118/2016, de 23 de junio⁵.

En lo que hace al primero, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, tras invocar la Disposición Adicional Primera de la Constitución, enfatiza en su Preámbulo el que dentro del “*núcleo competencial exclusivo*” de los Territorios Históricos se encuentra “*el sistema fiscal propio de cada uno de ellos*” y que se regula “*mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios*”. Ello supone que “*las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario*” (artículo 41,2 a) EAPV), precisando que son “*las Juntas Generales de cada territorio*

⁵ En virtud de la misma se resuelven los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, el Parlamento de La Rioja, el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y las Cortes de Castilla y León respecto de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

*La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal.
La concertación de los tributos: naturaleza y efectos* (José Damián Iranzo Cerezo)

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".

Establece categóricamente el citado Preámbulo que *"sólo las normas forales aprobadas por las Juntas Generales de cada territorio histórico pueden entrar, en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, y sólo ellas, en consecuencia, pueden mantener, establecer y regular los impuestos concertados que en el resto del Estado están formalmente reservados por la propia Constitución a las leyes aprobadas por las Cortes Generales"*. Y significa que *"las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados, o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos, no desarrollan ni complementan, por lo tanto, ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales"*.

Tales aseveraciones a propósito de los instrumentos normativos a través de los cuales articular el régimen tributario de los Territorios Históricos bien llevan a considerar que solo las Juntas Generales, y a través de las correspondientes Normas Forales, pueden regular los distintos tributos. Y así pareció entenderlo también el propio Tribunal Constitucional en la STC 118/2016, de 23 de junio, al recordar que régimen tributario foral constituye un *«régimen especial aplicable exclusivamente a la materia tributaria, que no se extiende a aspectos financieros no tributarios»* (STC 11/1984, de 2 de febrero, F.J. 3), y que ha sido ejercido de forma continuada por la Institución Foral, aunque de forma concertada *«previamente con el Estado»* [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre, F.J. 4 b); y 171/2014, de 23 de octubre, F.J. 6] [F.J. 2º a)].

Advertía al respecto que los Territorios Históricos han venido estableciendo, regulando y gestionando su propio régimen tributario, aunque sin oponerse a los tributos del Estado *«y sin que sus normas reguladoras hayan emanado del Parlamento Vasco sino de las Juntas Generales, en cuánto órganos de representación y participación popular»*. Por ello concluía, como *«rasgo histórico de la foralidad, actualizada en el marco de Constitución y del Estatuto de Autonomía»*, que los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia *«han conservado, de forma exclusiva, la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno sus territorios, su propio régimen tributario, aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, tanto en su contenido ordinario»* (artículo 41,2 a) EAPV), como *«en el excepcional y coyuntural»* (artículo 41,2 c) EAPV), pues en cada uno de sus impuestos deber ser *«identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal»* (STC 110/2014, de 26 de junio, F.J. 3) [F.J. 2º a)].

De cuanto antecede solo cabe colegir que, así como a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos les corresponde el mantenimiento, establecimiento y regulación, dentro de su respectivo territorio, del régimen tributario (artículo 1 Uno LCE), son las Diputaciones Forales las encargadas de la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que ingresan en tal sistema tributario (artículo 1 Dos LCE). No en vano no deben perderse de vista los numerosos debates doctrinales e interpretaciones ofrecidos a propó-

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

sito del reparto competencial entre Instituciones por mor de «*la ambigüedad y la flexibilidad conceptual*» de la Disposición Adicional Primera de la Constitución⁶.

En tal sentido, establece el artículo 3,1 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava (NFGTA), que «*la potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario del Territorio Histórico de Álava corresponde a sus Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico*». En idénticos términos se expresan los respectivos artículos 3,1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGTB) y de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFGTG).

Cabe entender que de forma no contradictoria con lo anterior, la Ley 15/2012 acota en el artículo 2 su ámbito territorial, disponiendo, a propósito del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, que éste se aplicará en todo el territorio español (apartado 1º), precisando que lo anterior «*se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra*» (apartado 2º). Se caracteriza con todo ello como un tributo concertado que «*se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las aplicables en territorio de régimen común*» si bien «*las Instituciones forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso que, en todo caso, deben contener los mismos datos que los de territorio común. También pueden fijar los plazos de ingreso que no pueden diferir, de forma sustancial, de los establecidos por la Administración del Estado*»⁷.

Bien parece, pues, que ni el Estado puede por sí mismo y en virtud de su potestad originaria para establecer tributos (artículos 133,1 de la Constitución y 4,1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria - LGT) disponer nuevos impuestos directamente aplicables en el ámbito al que se extiende el régimen tributario foral de concierto, ni las Juntas Generales de los respectivos Territorios Históricos articular figuras impositivas que se aparten de la armonización exigida para adecuarse a la «*estructura general impositiva estatal*». La consecuencia de lo anterior es que «*no cabría que el Estado –interin se produce la concertación– se erigiese en acreedor de los mismos, porque carece de competencia exclusiva para ello, pero tampoco sería factible que los territorios históricos pudieran exigirlo porque el nuevo tributo no estaría concertado*»⁸.

6 A. NOVO ARBONA, «La excepcionalidad del modelo federal foral vasco», Tirant lo Blanch, 2010. Apunta la autora a que ello toda vez que la Constitución «*no especifica cuáles son las competencias que se atribuyen a los TTHH como reconocimiento y garantía de los derechos históricos de los mismos limitándose a señalar que la actualización del régimen foral se llevará a cabo a través de Estatuto de Autonomía y en el marco de la Constitución. Por tanto, será en el EAPV donde se especifique la traducción competencial de los derechos históricos*» (pág. 144).

7 J. ARMENTIA BASTERRA, «Introducción al sistema tributario del País Vasco», Vitoria-Gasteiz, Instituto Vasco de Administración Pública, 2015 (pág. 80).

8 F. DE LA HUCHA CELADOR, «El régimen jurídico del concierto económico», Bilbao, Ad Concordiam, 2006. Postula el que «*la atención a la estructura general tributaria del Estado también se manifiesta en un hecho relevante y es que la reforma en el sistema tributario de aquél –siempre que afecte a la concertación– determina una adaptación o modificación del Concierto, lo que demuestra el carácter*

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

El sistema tributario de los Territorios Históricos ha de contemplarse necesariamente como un producto normativo producido de forma conjunta, siendo así que la previsión de la Disposición Adicional Segunda que viene siendo objeto de examen es el instrumento a través del cual garantizar la permanente adaptación del sistema tributario foral al ordenamiento jurídico tributario del Estado. Una coordinación que *«es particularmente relevante en los denominados "tributos concertados", que son los regulados por las correspondientes Diputaciones forales y agrupa las figuras más relevantes del sistema tributario. El resto de tributos es de normativa estatal»*⁹. A tal finalidad y, en particular, a la de *"acordar las modificaciones del Concierto Económico"*, se adscribe la Comisión Mixta del Concierto Económico (artículos 61 y 62 LCE) y que viene constituida, 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.

Es el carácter paccionado el que preside cualquier adaptación del concierto a raíz de la creación de nuevas figuras tributarias estatales¹⁰. Como expresa la STC 9/2019, de 17 de enero, con tal acuerdo o concertación *«se ajusta [...] la necesidad de adaptación del concierto que deriva de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 12/2002 [...] con el tiempo preciso para, mediante el mutuo acuerdo entre el Estado y la Comunidad Autónoma (arts. 61 y 62 del concierto), hacer efectiva su adaptación a fin de, en este caso a través de su oportuna concertación, incluir en él los nuevos tributos creados por el Estado»* [F.J. 5º].

La concertación debe concebirse entonces como el mecanismo que permite al nuevo impuesto estatal integrarse en el sistema tributario foral. Se ha apuntado a este respecto el que *«el contenido y la propia filosofía del Régimen de Concierto*

principal que tiene su sistema tributario. De ello se desprenden dos consecuencias: de un lado, que el Estado puede modificar libremente su sistema tributario sin necesidad de aquiescencia de la CAPV o de los territorios históricos (es decir que "el poder de innovación" corresponde al Estado) y de otro, que los eventuales nuevos tributos que pudiera establecer no serían exigibles en el País Vasco por los territorios históricos mientras no se produjera la concertación y la subsiguiente reforma de la Ley del Concierto» (pág. 118).

⁹ V. RUIZ ALMENDRAL y R. MARTÍNEZ CABALLERO, «¿Todo debe cambiar para que todo siga igual? El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto Económico Vasco y el Derecho Comunitario». Anuario Jurídico de La Rioja, núm. 13, 2008 (págs. 115-146).

¹⁰ J. RUBÍ CASINELLO, «Fumata blanca: el Concierto del siglo XXI» (págs. 29-40), en I. ALONSO ARCE (Coord.), «Comentarios al nuevo concierto económico vasco», Bilbao, Ad Concordiam, 2003. Señala que *«las dudas que habían surgido sobre la concertación de determinadas figuras incorporadas por el Estado a su sistema tributario quedan despejadas a la luz de la nueva redacción de la Disposición Adicional 2ª que, si bien hasta la fecha, únicamente aludía a la necesidad de concertación en los casos de reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a alguno o algunos de los tributos ya concertados, dicha necesidad se extiende ahora no solo a dicha reforma sustancial sino además a los casos en que se produzca en territorio común una alteración en la distribución de competencias normativas que afecten al ámbito de la imposición indirecta, a la creación de nuevas figuras tributarias e incluso a la creación de nuevos pagas a cuenta»*. Significa, además, que tal disposición debe interpretarse en el sentido de que *«a partir de su entrada en vigor la Administración del Estado tendrá vedada cualquier tipo de actuación tributaria en el País Vasco que no venga avalada por una competencia exclusiva o por los propios términos de la concertación de la figura de que se trate»* (pág. 36).

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

convierten a la normativa vigente en un documento "abierto"¹¹. Así pues, parece lógico plantear que hasta ese momento el impuesto ni existía ni, lógicamente, era exigible en los Territorios Históricos. Es cierto que su ámbito territorial, conforme al artículo 2,1 de la Ley 15/2012, se extiende a todo el territorio español. Ahora bien, también lo es que ello ha de entenderse sin perjuicio del régimen tributario foral de concierto y, conforme a éste y, en particular, en atención a su Disposición Adicional Segunda, se precisa de la pertinente adaptación pactada. Por ello, «*si el poder central del Estado decide innovar su sistema tributario creando una nueva figura impositiva o modificando otra deben entenderse obligatoriamente concertadas con los Territorios Históricos vascos, y por ello, y en su virtud y con el alcance oportuno, tendrán éstos las competencias normativas que les correspondan*»¹².

Avalar el que la concertación produzca sus efectos de forma retroactiva implica que un impuesto hasta entonces no exigible por el Estado (por cuanto carecía de la competencia para ello) pueda serlo por la Diputación Foral (que tampoco aparecía facultada hasta ese momento porque el tributo no regía en su territorio) al socaire de una pretendida «subrogación» de los Territorios Históricos «*en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la hacienda pública estatal*» [STC 9/2019, de 17 de enero (F.J. 5º)]. Para justificar tal posibilidad, el Tribunal Constitucional atribuye con sutileza efectos a la concertación en el exclusivo plano de las relaciones entre las Administraciones tributarias concernidas y los descarta en el de las relaciones jurídico-tributarias.

Esto es, la concertación solo se proyecta en las facultades de exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación del tributo y, más concretamente, en cuál de las Administraciones aparece facultada para desarrollarlas. Sin embargo, la misma concertación en nada afecta a las relaciones que entre el obligado tributario y la Administración tributaria puedan establecerse, partiendo para ello de la base de que el mismo ya existía (también en los Territorios Históricos) desde la entrada en vigor de la Ley 15/2012.

Esta interpretación del Tribunal Constitucional no parece compadecerse con la naturaleza que debería dispensarse a la concertación de tributos. Está claro que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica existía en todo el territorio español desde que entró en vigor la citada Ley 15/2012. Ahora bien, también es evidente que, así como en las Comunidades Autónomas de régimen común era perfectamente exigible por la Hacienda estatal, ésta no podía hacer lo propio en el ámbito de los Territorios Históricos. Las razones para ello es que ni se había integrado dentro del régimen tributario de los mismos (circunstancia

11 M. BELDARRAIN GARIN, «El concierto económico y su disposición adicional 2ª», *Vitoria-Gasteiz, Instituto Vasco de Administración Pública*, 1998. Añade que «*la transcripción al Concierto Económico de los principios establecidos en el Estatuto de Autonomía eso está afirmando. Las limitaciones impuestas al ejercicio de la atribución de las competencias normativas y de exacción a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos exigen a éstas una constante armonización y coordinación de sus regímenes tributarios con el de la Administración del Estado*» (págs. 14-15).

12 I. ALONSO ARCE, «Algunas reflexiones en torno a las limitaciones al poder normativo de los Territorios Forales en materia tributaria» (págs. 143-162), en I. ALONSO ARCE (Coord.), «Reflexiones en torno a la renovación del concierto económico vasco», Bilbao, Ad Concordiam, 2003.

*La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal.
La concertación de los tributos: naturaleza y efectos* (José Damián Iranzo Cerezo)

que se produjo precisamente con la concertación) ni contaba la Hacienda estatal con competencia para su exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación al venir atribuidas a las Diputaciones Forales.

Antes de la Ley 7/2014 el impuesto no era exigible (ni de hecho lo fue) en los Territorios Históricos. Sólo tras esta norma, y en virtud de lo previsto en su Disposición Transitoria Undécima (al situar los efectos de los nuevos tributos concertados a partir del 1 de enero de 2013), se posibilitó la exigibilidad de las figuras impositivas concernidas en el período impositivo correspondiente al año 2013. Y todo ello pese a que el mismo había ya finalizado cuando la propia Ley 7/2014 entra en vigor (23 de abril de 2014).

De esta forma, a aquellos contribuyentes que hubieren realizado el hecho imponible (la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central –artículo 4 de la Ley 15/2012) a lo largo del citado período impositivo (artículo 7 de la Ley 15/2012) les resultaba de aplicación una norma tributaria cuya entrada en vigor en el Territorio Histórico de Álava se produjo con posterioridad al último día del período impositivo. Se integra con ello un posible ejemplo de la retroactividad auténtica que la doctrina constitucional reputa contraria al principio de seguridad jurídica en la medida en que la norma anuda sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas.

A lo anterior no cabe oponer, de una parte, "*exigencias cualificadas del bien común*" o de "*interés general*" que pudieran imponer "*el sacrificio del principio de seguridad jurídica*" [STC 182/1997, de 28 de octubre (F.J. 11 d)]. Ello no solo porque no son siquiera aducidas sino en tanto que difícilmente cabe concebirlas en el concreto supuesto al margen de una finalidad exclusivamente recaudatoria que, además, vería circunscrita su conflictividad (desde la perspectiva de las dudas sobre su constitucionalidad) a un único período impositivo.

De otra, tampoco parece razonable imponer al contribuyente la capacidad para vislumbrar una eventual adaptación del concierto económico o predicar de ésta su previsibilidad al albur de su carácter obligado o de la sucesión de modificaciones ya habidas. Situar en tal escenario la discusión se antoja como incompatible con el principio de seguridad jurídica toda vez que no cabe desplazar al administrado una labor de predicción en la producción normativa ni tampoco dar por supuesto que el necesario consenso en la adaptación haya de producirse en un lapso temporal determinado.

1. EL PARALELISMO CON LA DISPOSICIÓN ADICIONAL TERCERA DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En este punto resulta interesante traer a colación el Dictamen Nº 5/2002 emitido por el Consejo de Navarra en fecha 31 de enero de 2002 a propósito del "*encaje del nuevo impuesto sobre la gasolina en el marco fiscal de Navarra y los cambios necesarios en el marco legal de Navarra*". Se fijaba la atención en el Impuesto so-

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

bre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos¹³ y, tras recordar que se configuraba como un impuesto estatal cuyo rendimiento había sido cedido totalmente a las Comunidades Autónomas (artículo 17 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre), resaltaba el que, conforme al artículo 1 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (LCEECFN), «*el reconocimiento de la potestad tributaria de Navarra va más allá de la atribución de poderes para la aprobación de singulares normas de carácter tributario o para el establecimiento de algún concreto impuesto, puesto que tiene por objeto su "régimen tributario", expresión que tanto literalmente como en el contexto de sus antecedentes históricos significa que Navarra tiene la competencia exclusiva sin más límites que los contenidos en la Constitución y el Convenio Económico para regular los impuestos exigibles en la Comunidad Foral*». Como correlato de lo anterior, interpretaba que «*la propia existencia del poder tributario de Navarra lleva consigo a sensu contrario la limitación de los poderes tributarios del Estado en Navarra*», correspondiendo, «*en principio*», tales «*competencias tributarias [...] a las instituciones forales*».

Abordando el nudo gordiano de la cuestión planteada, esto es, si un impuesto, establecido y regulado por el Estado, adquiere vigencia inmediata en Navarra o si Navarra está obligada y en qué medida a establecer un impuesto igual o similar en el ámbito de su ordenamiento tributario particular, parte del «*respeto de la estructura del régimen tributario del Estado*». Así, y tomando en consideración la Disposición Adicional Tercera del convenio (que, en lo sustancial, se corresponde con la Disposición Adicional Segunda del concierto), rechaza que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos sea un gravamen que afecte a la estructura del sistema tributario y, por tanto, concluye que «*no es un impuesto que ponga en marcha las previsiones*» de la citada Disposición Adicional Tercera. Añade que tampoco pueda afirmarse que «*la potestad tributaria de Navarra se encuentre limitada o afectada en este punto por principios constitucionales que impongan la extensión a la Comunidad Foral de un impuesto nacido para atender las necesidades recaudatorias de las Comunidades Autónomas de régimen común en un contexto de corresponsabilidad fiscal con el Estado*». Y enfatiza que «*no existe ni siquiera para los impuestos indirectos una norma general que imponga la aplicación directa de las normas estatales ni tampoco la obligación*

13 Tal figura impositiva se creó por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y estuvo vigente desde el 1 de enero de 2002, siendo su objetivo dar cumplimiento a los acuerdos a los que se llegó en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera en relación al sistema de financiación autonómica que finalmente se plasmó en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. El impuesto nació con la finalidad de atribuir a las Comunidades Autónomas el rendimiento de nuevas figuras tributarias que, además de aportar recursos, contribuyeran a la corresponsabilidad fiscal, otorgándoles capacidad normativa a las mismas a tal efecto, "y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales". La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014 (Transportes Jordi Besora, S.L. y Generalitat de Catalunya, C-82/12) declaró que el citado Impuesto era contrario al Derecho comunitario por carecer de finalidad específica en el sentido de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

*La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal.
La concertación de los tributos: naturaleza y efectos* (José Damián Iranzo Cerezo)

de trasponer la normativa estatal mientras no se disponga así expresamente en el Convenio Económico».

A resultas de todo ello, concluía que el impuesto en cuestión no regía en Navarra si bien la Comunidad Foral podía establecer un impuesto de características similares al mismo, circunstancia ésta que había de hacerse a través de la vía del pacto de una reforma del convenio económico que contemplase al impuesto y distribuyera las competencias sobre el mismo.

2. EL CRITERIO EXPRESADO POR EL CONSEJO DE ESTADO

También resulta singularmente ilustrativo el antes mencionado Dictamen del Consejo de Estado Nº 380/2013, de 25 de abril. Éste fue emitido con ocasión del recurso de inconstitucionalidad Nº 3406/2013 interpuesto por el Presidente del Gobierno contra el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determinaba la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de los nuevos impuestos *“a la espera de que, por parte de ambas administraciones, se proceda a la pertinente adaptación del Concierto Económico”*.

Situó el Consejo de Estado el debate en el ámbito del encaje en el régimen que el concierto económico configura de la aplicación en los Territorios Históricos de nuevos impuestos estatales con base en la Disposición Adicional Segunda Apartado 2º LCE. Más allá de que en lo material apreciase que la norma de Bizkaia presentaba un *«contenido que podría calificarse como de mínimos al introducir los impuestos estatales en su territorio»*, incide especialmente, a la hora de colegir *«fundamentos jurídicos suficientes para interponer recurso de inconstitucionalidad»*, en que el Decreto Foral Normativo no se habría atendido a lo previsto en tal Disposición Adicional Segunda. Ello en atención al proceder unilateral con el que se habría conducido, prescindiendo del carácter pactado exigible para que la adaptación se articule. Considera que *«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»*. Precisa que *«ni tal habilitación existe ni cabe aceptar la situación de hechos consumados en la cual la adecuación consensuada del Convenio tendría que abordarse»*, reputando por todo ello que el Decreto Foral supone una *«vulneración mediata del EAPV a través de la que tiene lugar respecto del CEPV»*¹⁴.

14 I. ALONSO ARCE, «La creación de nuevos impuestos por parte del Estado y su aplicación en los Territorios Históricos vascos», Fórum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, núm. 246, 2018, (págs. 7-24). Conviene con el Consejo de Estado que *«la actuación de la Diputación Foral de Bizkaia fue unilateral al aprobar el Decreto Foral Normativo»*, pero lo justifica en *«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»*, circunstancia que considera *«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*

La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal. La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)

IV. CONSIDERACIONES FINALES

En la primera oportunidad en la que el Tribunal Constitucional ha examinado de forma directa la naturaleza del mecanismo de concertación de tributos previsto en la Disposición Adicional Segunda de la LCE, éste se ha decantado por afirmar categóricamente que los efectos de la concertación se circunscriben a las condiciones de su aplicación y gestión por las Diputaciones Forales, de suerte tal que aspectos tales como la *"existencia del tributo"* o su *"exigibilidad a los sujetos pasivos"* resultan ajenas a la misma.

La consecuencia inicial que de tal conclusión se deriva es la aseveración –sin matiz alguno– de que los tributos estatales, tan pronto como entra en vigor la norma que los establece, no solo *"existen"* sino que serían perfectamente *"exigibles"* en los Territorios Históricos (otro tanto cabe inferir que podría predicarse de la Comunidad Foral de Navarra). Aun cuando no se enfrenta la cuestión de forma directa, bien parece vislumbrarse que para tal exigibilidad resultaría competente la propia Hacienda estatal toda vez que lo que se afirma que por mor de la concertación se produce es la *"subrogación de los Territorios Históricos en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública estatal"*.

La segunda derivada de la solución adoptada sería la de que, aun cuando se trate de figuras impositivas respecto de las que a las Juntas Generales les correspondiera su mantenimiento, establecimiento y regulación, bastaría la mera acción legislativa del Estado para constituir válidamente las relaciones jurídico-tributarias pertinentes, de forma tal que una tardía concertación del tributo en nada afectaría a la exigibilidad del mismo respecto de períodos impositivos finalizados antes de la entrada en vigor de la misma.

Sin embargo, como ha tenido ocasión de ir exponiéndose, ni tal parece que fuera la voluntad del legislador orgánico al expresarse como lo hizo en el Preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ni tampoco cabe colegir tal tesis de los términos en los que se pronunció el propio Tribunal Constitucional en la STC 118/2016, de 23 de junio. Antes al contrario, la LCE es clara al atribuir a las *"Instituciones competentes de los Territorios Históricos"* el mantenimiento, establecimiento y regulación, dentro de su respectivo territorio, del régimen tributario (artículo 1 Uno LCE). Por su parte, son las Diputaciones Forales –y sólo éstas– las encargadas de la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que se ingresan en tal sistema tributario (artículo 1 Dos LCE).

Ni el legislador estatal puede por sí mismo establecer normas tributarias aplicables al margen del *"régimen tributario foral de concierto"* (o, en su caso, del convenio económico), ni es dable atribuir competencias a la Hacienda estatal en la gestión, liquidación o recaudación aun no concertados. Por ello, la creación de nuevas figuras tributarias solo puede resolverse a través del procedimiento paccionado consustancial al concierto económico, siendo a partir del momento

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».

*La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal.
La concertación de los tributos: naturaleza y efectos (José Damián Iranzo Cerezo)*

en que tal acuerdo entre ambas Administraciones se produce cuando se han de desplegar los efectos no sólo entre las mismas sino también en lo atinente a las relaciones jurídico-tributarias.

El criterio seguido por el Tribunal Constitucional puede ser el más pragmático, pero no parece el más ortodoxo. Se antoja especialmente significativo el hecho de que las propias Juntas Generales de Álava, la Diputación Foral alavesa y el Gobierno Vasco propugnaran la solución finalmente adoptada pese a las implicaciones que presenta en cuanto atenuación de las facultades normativas o de gestión de las Juntas Generales y de la Diputación Foral, respectivamente.

Al concluir que el lapso temporal que pueda transcurrir entre la creación del tributo estatal y la incorporación del mismo a través de la concertación al sistema tributario de los Territorios Históricos "*no afecta a la existencia del tributo como tal*", excluyéndose con ello cualquier atisbo de retroactividad auténtica contrario al artículo 9,3 de la Constitución, se garantiza la inexistencia de los vacíos normativos que eventualmente pudieran producirse al dilatarse en el tiempo el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico. Ello no obstante, el contrapunto a lo anterior viene dado por la afectación que necesariamente cabe inferir se produce del principio de seguridad jurídica a partir del momento en que un impuesto es exigido por las Diputaciones Forales por vía de subrogación en los derechos de la Hacienda estatal y respecto de períodos impositivos finalizados antes de que fueran concertados y, por ende, con carácter previo al ejercicio de sus facultades normativas por las Juntas Generales. Todo ello, cabe presumir, con el único límite de la prescripción y haciendo recaer en el administrado la obligación de prever que tal concertación está llamada a producirse en todo caso.

En definitiva, aunque constituya una opción plausible, la naturaleza que el Tribunal Constitucional ha dispensado a la concertación de tributos acota innecesariamente sus efectos a los producidos entre Administraciones, no pudiendo desconocerse que por mor de la misma también deben entenderse afectadas las relaciones jurídico-tributarias y que, por consiguiente, debe ser respetuosa con el principio de seguridad jurídica.