
Concierto económico: algunas consideraciones generales.

[BIB 2017\13292](#)

Javier Armentia Basterra.

Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

Publicación: Revista Quincena Fiscal num.19/2017 parte Estudios

Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

Resumen

«El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco es una institución que plantea numerosas e interesantes cuestiones. En este trabajo se realizan reflexiones sobre algunas de dichas cuestiones. Así se analiza si el Concierto Económico es el sistema tradicional de regulación de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco, si el mismo supone un auténtico pacto entre el Estado y el País Vasco o si la ley de prórroga del Concierto Económico de 1981 se pueda calificar de respetuosa con el marco institucional básico. También se realiza un breve comentario sobre si en el texto concertado se encuentran todos los principios que han de tener en cuenta las Instituciones Forales a la hora de ejercer su competencia en materia tributaria, así como sobre la capacidad del Parlamento Vasco para legislar en orden a conseguir la armonización de los sistemas tributarios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Finalmente se analiza la ubicación del Concierto Económico en el marco de la Unión Europea y se reflexiona sobre el denominado blindaje del Concierto Económico.»

Abstract: «The Economic Agreement between the Basque Country and the Spanish State is an institution that has given rise to many interesting questions. This article offers a reflection on some of these questions. So we analyze: 1) if the Economic Agreement is the traditional system that regulates the taxation relations between the Spanish State and the Basque Country; 2) if it is a real agreement between the Spanish State and the Basque Country; and 3) if the law that extends the Economic Agreement of 1981 can be described as compliant with the basic institutional framework. We made a short comment on two relevant topics such as: 1) whether the afore mentioned agreement contains all the principles which should be taken into account by the foral institutions in the exercise of their tax competences; and 2) the actual capacity of the Basque Parliament to legislate in order to achieve the harmonisation of the tax systems of Alava, Bizkaia and Gipuzkoa. Finally, we analyze the fitting of the Economic Agreement within the legal framework of the European Union and reflect on the so-called armour of the Economic Agreement.»

Palabras clave

Concierto económico, Sistema foral tradicional, Pacto, Prórroga, Principios ordenadores del sistema tributario, Armonización, Parlamento Vasco, Blindaje, Unión Europea.

Economic Agreement, Traditional foral system, Agreement, Principles that govern tax system, Harmonisation, Basque Parliament, Armour, European Unión.

I. Introducción

El contenido del presente trabajo pretende reflexionar sobre las siguientes cuestiones:

1. ¿El Concierto Económico es realmente, como señala el Estatuto de Autonomía, el sistema foral tradicional de regulación de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco?

2. ¿Supone el Concierto Económico un auténtico pacto entre el Estado y el País Vasco?

3. ¿La ley de prórroga del [Concierto Económico de 1981](#) es una ley que se pueda calificar de respetuosa con el marco institucional básico?

4. ¿Se encuentran en el Concierto Económico todos los principios que tienen en cuenta las Instituciones Forales a la hora de ejercer su competencia en materia tributaria?
5. ¿Hasta qué punto puede legislar el Parlamento Vasco en orden a conseguir la armonización de los sistemas tributarios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa?
6. ¿Cuál es la ubicación del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea?
7. ¿Qué implica el denominado blindaje del Concierto Económico?

II . ¿El Concierto Económico es, como dice el estatuto de autonomía, el sistema foral tradicional de regulación de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco?

La respuesta a esta pregunta se encuentra en la Historia y evolución del régimen de Hacienda de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Analizar en profundidad esta Historia y evolución excede del objetivo del presente trabajo. Por eso se van a fijar tres momentos que van a servir para dar respuesta a la cuestión planteada.

Se va a partir del contenido de dos capítulos del «Compendio foral de la provincia de Álava» que escribió en 1858 Ramón Ortiz de Zárate.¹ Estos capítulos son el XXIV, dedicado a las Contribuciones, y el XXVIII, relativo a los Donativos, y su contenido es el siguiente:

¹ Ortiz de Zárate, R. «Compendio foral de la provincia de Álava». Páginas 77 y 84.

a. Capítulo XXIV. Contribuciones.

«Al incorporarse voluntariamente la Cofradía de Arriaga a la corona de Castilla, se pactó, que no se impondría en este país, por el Rey Don Alonso XI, ni los que después reinaren, contribución ninguna real ni personal, directa ni indirecta, a los alaveses, por lo que dentro de Álava tuvieren; y que solamente habían de dar el pecho aforado, que antiguamente cobraba su Señor. En virtud de contrato tan solemne, no han regido ni rigen en Álava, las contribuciones y sistemas tributarios de Castilla, ni las contribuciones directas o indirectas reales o personales, y se satisfacen las que son de fuero, el pecho aforado. Voluntaria entrega, capítulo 2, 6, 9, 10, 11, 19, 22 y 23. Acuerdos de 19 de marzo y 14 de mayo de 1794. 23 de noviembre de 1806. 18 de noviembre de 1815 y 19 de noviembre de 1817.

Fundado en estos pactos sagrados, ha rechazado siempre el país los desafueros que en diferentes épocas han querido introducirse, por el espíritu fiscal exagerado e injusto. En 1664 obtuvo una declaración, en la que, al propio tiempo que se reconocía el derecho de Álava, de no sufrir las contribuciones generales de obras públicas, se decía por el rey Felipe IV, que siendo la provincia libre, no reconociendo superior en lo temporal y gobernándose por sus propios fueros y leyes, se entregó de su voluntad al señor rey Don Alonso el XI, con ciertas condiciones y prerrogativas, expresadas en la escritura que se otorgó del contrato recíproco de la entrega, en 2 de Abril era de 1370, y desde entonces, por lo capitulado en dicho contrato, y por lo que la costumbre y posesión ha interpretado y declarado, aunque la dicha provincia ha estado y está incorporada en mi corona, y me ha hecho y me hace innumerables servicios, pasando de los términos de lo que parece posible, respecto de sus fuerzas, se ha reputado por provincia separada del reino, y ni la han comprendido las concesiones que ha hecho de servicios el reino junto en cortes, ni ninguno de los tributos y cargas, que generalmente se han impuesto en mis reinos de la corona de Castilla, motu proprio, ni en otra forma; porque de todo ha sido y es libre y exenta, así como lo son el mi Señorío de Vizcaya, y la mi provincia de Guipúzcoa. Real Declaración de 2 de febrero de 1644.

Conforme al fuero, y a la declaración precedente, no tuvo aplicación en Álava la real cédula de 12 de noviembre de 1799, sobre subsidio de 300 millones; ni la contribución fija acordada en 16 de febrero de 1824; ni la contribución que sobre espectáculos y toros se impuso en 1830, para atender a la escuela de tauromaquia. Acuerdos de 27 de noviembre de 1799, 6 de mayo de 1823 y 20 de noviembre de 1830.

Por las mismas razones goza la provincia la libertad de papel sellado, de tabaco y sal, y demás

géneros estancados. Acerca de éstos, tiene celebrados el país ciertos arreglos y estipulaciones con el gobierno supremo, para evitar el contrabando. Real decreto de 16 de diciembre de 1722. Concesión de 17 de Julio de 1723. Real orden de 25 de noviembre de 1727. Real cédula de 26 de mayo de 1748. Acuerdos de 24 de mayo de 1794 y 21 de noviembre de 1830.

.....
 No pueden exigirse en Álava contribuciones, ni derramas que no hayan sido acordadas en junta general, con la asistencia de las dos terceras partes de los procuradores de las hermandades. Ordenanza 2.^a.

Las contribuciones se han de cargar en proporción a la riqueza de los alaveses, o por «cabañas mayores y menores, porque los pobres no sean fatigados». Ordenanza 32.

Todos los alaveses han de contribuir y levantar las derramas acordadas por la junta general, sin que puedan eximirse y «ninguno se excuse por hidalguía, ni caballería, ni por privilegio, ni por otra cosa alguna». Ordenanza 45.

En las contribuciones acordadas por la junta general, no han de hacerse los repartos personales, sino las cuotas correspondientes, a cada hermandad, y éstas las distribuyen entre los pagadores. Ordenanza 58.

Denominase, actualmente, hoja de hermandad, la contribución ordinaria personal directa, que para atender al sostenimiento de las cargas públicas, satisfacen los alaveses; además de las sisas y arbitrios, cumpliendo los decretos de la junta general. Fuero consuetudinario.

b. Capítulo XXVIII. Donativos.

«En los casos de graves urgencias y conflictos del estado, la provincia de Álava acude con donativos voluntarios, además de las contribuciones ordinarias, y lleva a las arcas nacionales las cantidades de su patriotismo le aconseja, las cuales son siempre superiores a sus cortos recursos. También hace, en épocas de guerra, cuantiosos anticipos al gobierno supremo, los cuales generalmente no son indemnizados después de obtenida la paz. Los donativos se decretan y acuerdan por la junta general.... Fuero consuetudinario».

A este donativo se refiere también el Consultor y Padre de provincia Blas López² cuando señala que «...en defensa del reino...estas provincias...han contribuido también a sus necesidades pecuniarias en sus graves apuros por medio de donativos voluntarios de que hay muchos ejemplares, prescindiendo de los extraordinarios desembolsos a que su localidad fronteriza les ha colocado en guerras que se han sostenido por esta parte, y que todavía después de haber entonces consumido las fortunas de sus habitantes han dejado a las provincias gravadas con deudas que recargan en gran manera sus tesorías».

² Lopez, B. «Fuero Consuetudinario de la provincia de Álava». Editado por la Diputación Foral de Álava en 1926.

El segundo momento se encuentra en el origen inmediato del Concierto Económico que se puede situar en la ley de 21 de julio de 1876, aprobada tras la finalización de la última guerra carlista. Esta ley establecía, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

Se extienden a los habitantes de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa los deberes que la Constitución (de 1876) impone a todos los españoles de contribuir a los gastos del Estado en proporción a sus haberes.

Álava, Bizkaia y Gipuzkoa quedan obligadas a pagar, en la proporción que les correspondan y con destino a los gastos públicos, las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los Presupuestos Generales del Estado.

Se autoriza al Gobierno para que, dando cuenta a las Cortes, proceda a acordar, con audiencia de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, si lo juzga oportuno, todas las reformas que en su antiguo régimen foral exijan tanto el bienestar de los pueblos vascongados como el buen gobierno y la seguridad del

Estado.

En este punto es importante hacer notar que la facultad general para acometer reformas queda en manos del Gobierno quedando las Diputaciones totalmente relegadas ya que se les dará audiencia si el Gobierno así lo considera oportuno. En efecto, la referencia que en dicha ley se hace a «acordar con audiencia» de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa hay que encuadrarla dentro del marco en el que la facultad de decisión corresponde al Gobierno. No es un trámite obligatorio, sino que depende de lo que decida el Gobierno. Se hace esta anotación ya que con el paso del tiempo este «trámite de audiencia» pasa, poco a poco, a convertirse en «trámite de pacto», esto es, se pasa de una situación en que el Gobierno fija los efectos tributarios y financieros, a una situación, como la actual, en que de mutuo acuerdo se deben fijar las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y las Instituciones vascas.

En términos generales se puede decir que esta ley «terminaba con el sistema financiero y tributario y con el modelo de Hacienda propia de los territorios forales».³

³ Larrazabal Basañez, S «El Concierto Económico vasco en el marco jurídico-constitucional de la Restauración y de la II República». Intervención en las I Jornadas de la Asociación para la promoción y difusión del Concierto Económico vasco, Ad Concordiam. 22 y 23 de octubre de 2003.

El proceso de aplicación de esta ley de 21 de julio de 1876 fue complicado debido, entre otras cosas, al hecho de que Álava, Bizkaia y Gipuzkoa tenían sus propios organismos de representación que además «adoptaron una actitud de resistencia. Su principal objetivo era obtener la derogación de la propia legislación al considerarla un contra fuero; era un atentado directo contra sus usos, franquicias y libertades...»⁴

⁴ «El origen del Concierto Económico vasco». Actuaciones culturales estratégicas.

A fin de aplicar la referida ley se produjeron varios contactos entre el presidente del Gobierno⁵ y las Diputaciones Forales que, en una primera fase, no llegaron a buen término. Por ello, el presidente del Gobierno procedió a disolver la Diputación Foral de Bizkaia⁶ y, poco después, se adoptó la misma decisión respecto de las Diputaciones Forales de Álava y Gipuzkoa. Acto seguido se nombraron unas Diputaciones provinciales que facilitasen la aplicación de la ley de 1876.

⁵ Antonio Cánovas del Castillo.

⁶ Real Decreto de 5 de mayo de 1877, de abolición de la Diputación Foral de Vizcaya. Gaceta de Madrid número 127, de 7 de mayo de 1877.

Posteriormente, mediante el Real Decreto de 13 de noviembre de 1877⁷ se establecieron los cupos de la Contribución de Inmuebles, Cultivos y Ganadería a que quedaban sujetas Álava, Bizkaia y Gipuzkoa desde el 1 de julio⁸ de 1877.⁹

⁷ Se considera el primer cupo.

⁸ En esa época los ejercicios económicos comenzaban el 1 de julio de cada año. Posteriormente esta fecha se trasladó al 1 de enero de cada año.

⁹ Álava, Bizkaia y Gipuzkoa contribuirán al Estado en el año económico, a contar desde el 1 de julio de 1877, por el concepto de Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería, con las siguientes cantidades: **Álava:** 660.200 pesetas. **Bizkaia:** 837.000 pesetas. **Gipuzkoa:** 3.967,88 euros. 6.202,44 euros. 5.030,47 euros. La suma de estos tres cupos alcanza la cifra de 2.529.200 pesetas (lo que equivale a 15.200,79 euros).

Se puede señalar que este Real Decreto «establecía la forma y la cuantía del pago de la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería a las provincias vascongadas. Sin embargo, como la Hacienda central no tenía ningún arraigo en los territorios forales y, por tanto, carecía de datos para establecer las sumas de contribución que correspondía pagar a aquéllos, se fijaron unilateralmente unos cupos para cada territorio a contar desde el 1 de julio anterior.¹⁰ De esta manera, no se imponía de golpe la fiscalidad del territorio común sino que se irían estableciendo impuestos poco a poco, permitiendo...a las Diputaciones que propusieran al Gobierno la forma en que estimasen "...más en armonía con las circunstancias del país para realizar la contribución...". Además...antes de cobrar los impuestos todavía no establecidos o sus equivalentes, el Gobierno oír por separado a las

Diputaciones a fin de resolver las reclamaciones procurando que, en lo posible, hubiese acuerdo».¹¹

¹⁰ Se refiere al 1 de julio de 1877.

¹¹ Larrazabal Basañez, S «El Concierto Económico vasco en el marco jurídico-constitucional de la Restauración y de la II República». Intervención en las I Jornadas de la Asociación para la promoción y difusión del Concierto Económico vasco, Ad Concordiam. 22 y 23 de octubre de 2003.

Además, en este Real Decreto se señalaba que varias de las contribuciones e impuestos que han de formar la masa tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa deben ser estudiadas, pero la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería puede ya aplicarse debido a que no conlleva para sus habitantes ninguna exacción a la que no estén acostumbrados.

Si se realiza una comparación, a grandes rasgos, de la evolución del Concierto Económico, tomando como referencia el contenido del Real Decreto de 13 de noviembre de 1877 y las características del actual texto concertado –tercer momento que se toma como referencia para dar respuesta a la cuestión planteada– resulta lo siguiente:

Real Decreto de 13 de noviembre de 1877:	Concierto Económico actual:
Impuesto por el Gobierno central.	Negociado entre el Gobierno central y las Instituciones vascas.
No forman parte todos los tributos, sino únicamente la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería. El resto se seguiría estudiando.	Se hace referencia al conjunto de tributos que conforman el sistema tributario.
El cupo de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa está individualizado para cada una de estos territorios.	El cupo se establece para la Comunidad Autónoma del País Vasco y está formado por el cupo de cada Territorio Histórico.
Se minoran del cupo determinadas cantidades correspondientes a conceptos que corresponde pagar al Estado y son satisfechas por las Diputaciones Forales (contribución de pan para el Ejército y obligaciones de culto y clero).	También se minoran el cupo por determinados conceptos.
El carácter de relaciones paritarias entre el Estado y los Territorios Forales no está consagrado en la normativa. Así, se señala que las Diputaciones propondrán al Gobierno la forma que estimen más adecuada para realizar la contribución que deben efectuar. Las propuestas de las Diputaciones las resuelve el Gobierno en el sentido que estime oportuno. También se señala que antes de establecerse las demás contribuciones e impuestos no planteados aún en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, el Gobierno oirá por separado a las Diputaciones, a fin de resolver sus reclamaciones, y procurando, si es posible, que lo sean de común acuerdo.	Debe existir mutuo acuerdo a la hora de establecer y modificar el Concierto Económico.
Se trata de un Real Decreto aprobado por el Gobierno central. En definitiva, la decisión final correspondía al Gobierno.	Se trata de una disposición que tiene más rango normativo que un Real Decreto. En efecto, el Concierto Económico tiene rango de ley ordinaria.

Posteriormente, entre diciembre de 1877 (esto es, tras la aprobación del Real Decreto de 13 de

noviembre de 1877) y febrero de 1878 (aprobación del primer Concierto Económico) las representaciones de las Diputaciones, ahora denominadas provinciales, y del Gobierno entablaron conversaciones que finalizaron y se concretaron en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878¹². Esta disposición general se considera la primera versión del Concierto Económico.

¹² Real Decreto de 28 de febrero de 1878. Publicado en la Gaceta de Madrid del 1 de marzo de 1878. Número 60, páginas 505 a 507.

Su característica fundamental es que se trata de un acuerdo provisional para que Álava, Bizkaia y Gipuzkoa contribuyesen a las cargas fiscales de España.

Se estableció un período de vigencia de ocho años . Por lo tanto, la eficacia o vigencia de este Real Decreto terminaba el 30 de junio de 1886. Esto es, su operatividad se extendía desde el 1 de julio de 1878 hasta el 30 de junio de 1886.

El motivo de que se fijara una duración de ocho años fue el siguiente: en 1876 se aprobó una ley que regulaba determinadas medidas, de carácter coyuntural, con motivo de la guerra carlista. Esta ley pretendía que en diez años, esto es, hasta 1886, determinadas cuestiones relacionadas con dicha guerra quedaran finalmente solucionadas. Pues bien, la finalización de efectos del Real Decreto de 28 de febrero de 1878 sería en 1886, con una vigencia de 8 años, ya que habían transcurrido, desde 1876, dos años. Esto reforzaba, aún más, si cabe, el carácter provisional o, si se prefiere, coyuntural de esta medida.

Se puede decir, en términos generales, que el Concierto Económico nace, en su origen, como una solución provisional que, poco a poco, fue consolidándose en base, por una parte, a que se mantenía una relación especial con los sistemas forales y, por otra parte, el Estado obtenía ingresos. O dicho de otra forma, el Estado ingresaba y las Diputaciones mantenían un cierto grado de autonomía.

Conviene preguntarse por qué una situación que nació para ocho años y en el marco de lograr la unidad del Estado, sin embargo fue objeto de renovación. Existen varias razones que explican esta situación:

La primera no es sino una réplica de lo que dio origen al primer Concierto Económico: la Administración central no tenía estructura dentro de los territorios forales.

Una segunda causa, que también procede de la situación existente tras la guerra carlista, era evitar crear un estado de animadversión que pudiera pasar factura en el futuro.

La experiencia del primer Concierto Económico había sido positiva pues las Diputaciones había cumplido con lo establecido en el mismo.

La similitud de los territorios forales con Navarra y que, según el Presidente del Gobierno, «esta situación de desigualdad con Navarra no tiene justificación»¹³.

¹³ Aranburu Urtasun, M. «Evolución de los Conciertos y Convenios económicos hasta 1936. Una perspectiva comparada». AA. VV, Iura Vasconiae, número 10. Donostia. Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autónomo de Vasconia. Año 2013.

Pues bien, antes de la finalización del plazo de vigencia de la prórroga del Concierto Económico, el Gobierno se dirigió a las Diputaciones provinciales para tratar sobre los impuestos y contribuciones. En efecto, la Real Orden de 3 de enero de 1887 señalaba que «terminado el 30 de junio del presente año...la prórroga del Concierto celebrado con las provincias de Álava, Gipúzcoa y Vizcaya...referente al sistema de tributación de las mismas, es conveniente conocer antes de la presentación del Presupuesto general para 1887-88 todo lo necesario para resolver con el posible acierto tan importante y delicada cuestión. A este fin este Ministerio cree prudente oír el parecer y observaciones que sobre el particular tenga que hacer la Excma. Diputación de esa provincia...».

Consecuencia de lo anterior, la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1887¹⁴ procedió a renovar el Concierto Económico. Esta disposición se considera la primera renovación del mismo.

¹⁴ En concreto su artículo 14.

Respuesta a la pregunta:

Únicamente si se tiene en cuenta el período de tiempo que abarca desde finales del siglo XIX se puede hacer referencia a «sistema foral tradicional» e incluso en sus primeros momentos este sistema no es igual al actual ya que no provenía de un pacto entre las Administraciones a la hora de tomar la decisión final.

Ahora bien, si se toma como referencia el conjunto de la Historia, se puede afirmar que sobra la referencia a «tradicional».

III . ¿Supone el concierto económico un auténtico pacto entre el estado y el País Vasco?

Mucho se ha discutido sobre si el Concierto Económico supone o no un pacto entre el Estado y el País Vasco y/o sus Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Para responder a la cuestión planteada lo primero que ha de hacerse es determinar el concepto de pacto. Por tal se puede entender, según el Diccionario de la lengua española, el «tratado entre dos o más partes que se comprometen a cumplir lo estipulado».

1 . Concierto Económico

Bajo este concepto se puede afirmar que el Concierto Económico tiene tal carácter lo cual aparece explícitamente recogido en el mismo. En efecto, en varios lugares del Concierto Económico se utilizan los términos «de común acuerdo».

Así, por ejemplo, este carácter paccionado se comprueba tanto a la hora de aprobar el Concierto Económico, como a la hora de modificarlo. En efecto:

a. ¿Cómo se aprueba el Concierto Económico? La exposición de motivos de la ley que aprueba el [Concierto Económico de 2002](#)¹⁵ reconoce carácter paccionado al señalar expresamente que «...ambas Administraciones –se refiere a la del Estado y a las del País Vasco– de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento seguido para la aprobación del primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco¹⁶ han procedido a establecer el presente (Concierto Económico)...».

¹⁵ [Ley 12/2002, de 23 de mayo](#) .

¹⁶ [Ley 12/1981, de 13 de mayo](#) . El Concierto Económico de 1981 es el primero que se realiza entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Tal como se ha señalado, la exposición de motivos destaca la expresión «de común acuerdo», esto es, tras los oportunos debates, las Instituciones competentes han llegado a un consenso para regular las relaciones económicas y financieras que van a tener entre ellas y lo plasman en un documento del que derivan derechos y obligaciones recíprocas.

La existencia de este acuerdo previo, entre las Instituciones vascas y las de régimen común, lo recoge expresamente la exposición de motivos de la ley que aprueba el vigente Concierto Económico que señala expresamente lo siguiente:

«...ambas Administraciones, de común acuerdo...han procedido a establecer el presente (se refiere al acuerdo sobre el Concierto Económico) habiéndose aprobado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Mixta de Cupo¹⁷ el 6 de marzo de 2002».

¹⁷ En la Comisión Mixta existe una representación paritaria entre, por una parte, la Administración del Estado y, por otra, las Instituciones correspondientes del País Vasco (Gobierno Vasco y Diputaciones Forales).

Por otra parte, la referencia que se efectúa a que se ha aplicado el mismo procedimiento seguido para la aprobación del Concierto Económico anterior, esto es, el de [1981](#) significa que se ha vuelto a utilizar el procedimiento de acuerdo o pacto entre la representación del Estado y la del País Vasco.

b. ¿Cómo se modifica el Concierto Económico? Para proceder a la modificación del Concierto

Económico se requiere utilizar el mismo procedimiento seguido para su aprobación, esto es, se requiere un previo acuerdo entre la Administración del Estado y la representación del País Vasco.

Así se expresa el Concierto Económico al señalar expresamente que «cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación».¹⁸

¹⁸ Disposición adicional segunda, apartado uno del Concierto Económico aprobado por la [Ley 12/2002, de 23 de mayo](#).

Por consiguiente, ninguna de las partes puede, por sí misma, modificar su contenido. Esto es, ninguna Administración puede alterar de forma unilateral el texto concertado. Para ello se requiere o precisa un acuerdo entre las Administraciones que intervienen sobre el nuevo contenido del Concierto Económico.

Lo anterior vuelve a verse refrendado con palabras textuales del Concierto Económico que señala que en el supuesto de que el Estado proceda a reformar su régimen tributario y esta reforma llegara a afectar a la concertación de tributos, así como en el caso de que se altere la distribución de competencias normativas que afecten a la imposición indirecta o se creen nuevos tributos, se debe proceder, de común acuerdo, entre las Administraciones del Estado y las del País Vasco, a adaptar el texto concertado a las nuevas situaciones que se produzcan.¹⁹

¹⁹ Disposición adicional segunda, apartado dos del Concierto Económico aprobado por la [Ley 12/2002, de 23 de mayo](#).

Junto a los supuestos anteriores, los más sobresalientes, a lo largo del articulado del Concierto Económico se recogen otras referencias al acuerdo que debe alcanzarse entre la Administración del Estado y las Instituciones correspondientes del País Vasco. Veamos algunos ejemplos:

La determinación del cupo y de la metodología para su señalamiento debe realizarse cada cierto tiempo²⁰ y tiene que contar con el previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Dentro de las competencias de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa²¹ se encuentra la relativa a evaluar la adecuación al Concierto Económico de la normativa aprobada tanto por las Instituciones del Estado como por las Instituciones Forales.

En el caso de que alguna Administración considere que la normativa que proyecta aprobar la otra puede vulnerar el texto concertado, se reunirá dicha Comisión para propiciar que «las Instituciones y Administraciones...alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria»²².

El domicilio fiscal es uno de los criterios o puntos de determinación del ámbito de aplicación de la normativa (foral o común) y de la competencia de aplicación de los tributos (Diputaciones Forales o Agencia Tributaria del Estado).

A este respecto puede suceder que una Administración considere que el domicilio del contribuyente es uno diferente del que se está utilizando como criterio de distribución competencial entre las Administraciones. Por este motivo, la Administración del Estado o las Administraciones Forales pueden promover el cambio de domicilio del obligado tributario. Esta modificación del domicilio fiscal puede realizarse previo acuerdo²³ de las Administraciones afectadas o, caso contrario, por resolución de la Junta Arbitral que regula el propio Concierto Económico para resolver estos conflictos entre las Administraciones común y foral.

²⁰ En concreto, cada cinco años se debe proceder a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, así como a la aprobación del cupo del primer año del quinquenio.

²¹ También de composición paritaria entre la representación del Estado y la del País Vasco.

²² [Artículo 64.a\)](#) del Concierto Económico aprobado por la ley 12/2002, de 23 de mayo.

²³ [Artículo 43.nueve](#) del Concierto Económico aprobado por la ley 12/2002, de 23 de mayo.

2 . Tribunal Constitucional

Por otra parte, también el Tribunal Constitucional también hace referencia al carácter paccionado del Concierto Económico. En efecto, este Tribunal señala expresamente lo siguiente:²⁴

²⁴ [Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril](#) .

«...no puede desconocerse que, históricamente, la determinación de las aportaciones de las Haciendas Forales a la estatal ha venido realizándose mediante el sistema de conciertos, que implica un elemento acordado o paccionado, integrante del núcleo del régimen foral (y en forma casi exclusiva desde la ley de 21 de julio de 1876) y que constituye, por tanto, parte del contenido mínimo de la garantía institucional de ese régimen..».

3 . Tribunal de Justicia Europeo

Finalmente hay que señalar que el Tribunal de Justicia Europeo²⁵ en una sentencia referida a los Territorios Forales²⁶ señala, en referencia al cálculo del cupo y en concreto al coeficiente de imputación,²⁷ que el mismo se determina en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Y en estas negociaciones el Estado español defiende tanto el interés general («nacional» señala la sentencia) como el de las demás regiones del Estado español.

²⁵ En este trabajo utilizaremos la referencia de Tribunal de Justicia Europeo para referirnos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con sede en Luxemburgo.

²⁶ [Sentencia de 11 de septiembre de 2008](#) que se comenta, con cierto detalle, más adelante.

²⁷ Actualmente fijado en el 6,24%.

4 . Sobre el procedimiento especial de aprobación de la ley del Concierto Económico

Directamente relacionado con el concepto de pacto se encuentra el mecanismo o procedimiento de aprobación de la ley del Concierto Económico.

Partiendo de la premisa de que la ley (ordinaria) que aprueba el Concierto Económico tiene como objeto un acuerdo entre la representación del Estado y la del País Vasco, lo que implica que su contenido se pacta entre las Administraciones implicadas, se produce como consecuencia, como una de ellas que es la que aquí interesa destacar, que, a diferencia del resto de leyes o al menos de la inmensa mayoría de las leyes, su aprobación se realiza mediante ley de artículo único que impide la introducción de enmiendas al articulado del texto pactado.

En concreto, el procedimiento que se utiliza para su tramitación es el correspondiente a proyectos de ley en lectura única. Este procedimiento se encuentra previsto²⁸ para los casos en que la naturaleza del proyecto o proposición de ley tomada en consideración aconsejen su utilización, así como en los casos en que la simplicidad de su formulación lo permita. El proceso legislativo presenta esta modalidad procedimental para los casos en que, por lo que ahora interesa, al existir consenso, resulta justificado abreviar los trámites parlamentarios.

²⁸ [Artículo 150](#) del Reglamento del Congreso de los Diputados de 24 de febrero de 1982.

Pues bien, en la aprobación por las Cortes Generales de la ley del Concierto Económico se utiliza este procedimiento que se caracteriza por la supresión de determinados trámites del procedimiento legislativo común. Básicamente se produce la imposibilidad de presentar enmiendas y consiguientemente la imposibilidad de modificar el texto legislativo.

De esta forma, el Pleno de la Cámara, a propuesta de la Mesa y oída la Junta de Portavoces, es la que decide la utilización de esta tramitación en lectura única.

El debate parlamentario sigue las normas establecidas para la totalidad y el texto, en su conjunto, se somete a una sola votación. Si la votación es favorable en el Congreso de los Diputados, el texto queda aprobado y se remite al Senado. Por el contrario, si la votación es desfavorable el proyecto queda rechazado.

En el Senado la tramitación es similar²⁹ si bien ajustada a su peculiaridad institucional y por eso se señala que antes de su debate en el Pleno y dentro del plazo señalado por la Mesa de la Cámara, podrán presentarse únicamente propuestas de veto. Caso de ser aprobada alguna de estas propuestas de veto, el Presidente del Senado dará por concluido el debate sobre el proyecto afectado y se considerará rechazado, comunicándolo así el Presidente del Senado al Congreso de los Diputados.

²⁹ [Artículo 129](#) del Texto Refundido del Reglamento del Senado de 3 de mayo de 1994.

Sobre este procedimiento de aprobación se trae a colación la [sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 2000](#)³⁰. El objeto del litigio era la decisión de la Mesa del Parlamento Vasco de no admitir a trámite las enmiendas presentadas por un grupo parlamentario al proyecto de ley de adaptación de la metodología de determinación de las aportaciones de las Diputaciones Forales a los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al quinquenio 1997-2001. En esta sentencia del Tribunal Constitucional se contienen comentarios interesantes sobre este procedimiento y su objeto. Resaltamos a continuación los siguientes, que han sido convenientemente sistematizados:

³⁰ [Sentencia del Tribunal Constitucional 27/2000, de 31 de enero de 2000](#).

Este tipo de leyes incorporan al ordenamiento jurídico los contenidos de acuerdos alcanzados por Instituciones.

Su base o fundamento se encuentra en el elemento o carácter acordado o paccionado.

Existe una composición paritaria del órgano o consejo en el que se negocia y acuerda el contenido que se trata al proyecto de ley.

La intervención del Parlamento se realiza sin que se puedan presentar enmiendas y sin que afecte al contenido del acuerdo alcanzado.

La naturaleza paccionada del contenido del proyecto de ley permite el procedimiento de lectura única sin posibilidad de presentar enmiendas.

La imposibilidad de presentar enmiendas no supone una limitación o restricción ilegítima y desproporcionada del derecho de participación de los parlamentarios en la discusión y aprobación del proyecto de ley.

En definitiva, el Concierto Económico y la determinación del cupo son «leyes aprobadas por el Parlamento español, pero por el procedimiento de leyes de artículo único: las Cámaras se limitan a ratificar el acuerdo alcanzado por las Instituciones vascas y el Gobierno del Estado, careciendo los parlamentarios del derecho de enmienda y careciendo en principio el Estado de capacidad para modificar por sí sólo tales normas»³¹.

³¹ Corcuera Atienza, J. «La Autonomía del País Vasco. Sus singularidades. El Concierto económico y el Cupo». Fundación para la Libertad.

Respuesta a la pregunta :

1. Desde las perspectivas histórica y jurídico-positiva, se puede afirmar que el Concierto Económico es un acuerdo o pacto sobre materia tributaria y financiera entre el Estado y el País Vasco, incluyendo a sus Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.
2. El propio Concierto Económico, el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia Europeo reconocen y destacan el carácter paccionado del Concierto Económico.

IV . ¿La ley de prórroga del [concierto económico de 1981](#) es una ley que se pueda calificar de respetuosa con el marco institucional básico?

Antes de finalizar la vigencia temporal del [texto concertado de 1981](#) (lo que sucedía el 31 de

diciembre de 2001) se inició un proceso negociador que no culminó antes de que llegara la fecha de finalización de su vigencia.

Es en este momento cuando las Instituciones del Estado aprueban, de forma unilateral, esto es, sin acuerdo previo con la representación vasca, la ley que prorroga la vigencia del [Concierto Económico de 1981](#) ³². Esta ley de prórroga establecía, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

³² [Ley 25/2001, de 27 de diciembre](#) .

«La... [Constitución española](#) ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. El [Estatuto de Autonomía para el País Vasco](#) ...plasma y conforma la previsión constitucional en el ámbito tributario y financiero estableciendo...que: “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”; recogiendo además los principios y bases del contenido del régimen del Concierto.

La [Constitución española](#) y el [Estatuto de Autonomía para el País Vasco](#) garantizan la existencia de un régimen de Concierto como rasgo esencial de la foralidad. En este sentido la existencia y continuidad del Concierto constituyen la expresión material de la misma. Garantizar en todo momento las condiciones de existencia y continuidad del Concierto y la seguridad plena sobre el mismo es una exigencia para las Instituciones del Estado.

.....
 El... [Concierto Económico \(de 1981\)](#) ...señala que: “El presente Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco...durará hasta el día treinta y uno de diciembre del año dos mil uno”, sin que se prevea expresamente la posibilidad de su continuidad más allá de esta fecha.

Durante el presente año, las representaciones de la Administración del Estado y de las Instituciones del País Vasco han venido desarrollando los trabajos de análisis y valoración de los términos del nuevo Concierto Económico aplicable a partir del uno de enero del año dos mil dos. Estos trabajos, que pueden demorarse más allá de los plazos establecidos para la tramitación y aprobación de la norma con anterioridad al uno de enero del año dos mil dos, no deben culminar sino con el logro de un buen acuerdo para todos.

En estas circunstancias, se considera adecuado y oportuno aprobar una norma con rango de Ley que propicie la continuidad del Concierto Económico y refuerce la seguridad jurídica de todos los españoles. Con esta finalidad...esta Ley establece la continuidad de la vigencia del Concierto Económico acordado, y aprobado por la [Ley 12/1981, de 13 de mayo](#) , manteniéndolo temporalmente, durante el año dos mil dos, en todos sus términos, hasta la fecha en que el Estado y el País Vasco alcancen un acuerdo de aprobación de un nuevo Concierto Económico...»

Como puede deducirse de lo anterior, las Instituciones del Estado justificaron la prórroga unilateral del Concierto Económico en garantizar la continuidad en el tiempo del mismo más allá de su fecha de finalización de efectos (esto es, más allá del 31 de diciembre de 2001) y evitar la inseguridad jurídica.

Ahora bien, sobre este particular se pueden realizar, entre otras, las siguientes observaciones:

Es cuanto menos dudoso afirmar que el régimen terminaba el 31 de diciembre de 2001 pues ello olvida que el Concierto Económico esté anclado en la [Constitución de 1978](#) y en el [Estatuto de Autonomía del País Vasco](#) .

Que en estos casos hay que tener en cuenta no únicamente el principio de seguridad jurídica, sino que es preciso ponderar los diferentes principios constitucionales que intervienen o pueden intervenir.

La seguridad jurídica se puede salvaguardar mejor siguiendo el procedimiento establecido en el propio texto concertado y acordar la prórroga entre las correspondientes Administraciones.

Respuesta a la pregunta:

No se puede considerar la ley de prórroga del Concierto Económico respetuosa con el marco institucional básico del Estado.

V. ¿Se encuentran en el concierto económico todos los principios que tienen en cuenta las instituciones forales a la hora de ejercer su competencia normativa en materia tributaria?

El ejercicio de la potestad legislativa por parte de las Instituciones Forales para regular su propio sistema tributario tiene que tener en cuenta determinadas disposiciones o principios generales.

En este sentido, y con carácter general, se puede señalar que las normas que modulan la capacidad legislativa de las Instituciones Forales son las siguientes:

Normas procedentes de la normativa institucional básica que contiene principios generales que todas las Instituciones deben tener en cuenta a la hora de ejercer sus competencias.

Se trata de principios que se encuentran en normas básicas, como la [Constitución de 1978](#), que no pueden desconocerse por las Instituciones Forales a la hora de regular, en este caso, su propio régimen tributario.

Normas contenidas en el [Estatuto de Autonomía para el País Vasco](#). En este Estatuto se contienen preceptos específicos directamente relacionados con el Concierto Económico.

Normas expresamente contenidas en el propio texto concertado. En este apartado se pueden diferenciar, por una parte, las normas generales que afectan al conjunto del régimen tributario de los Territorios Históricos y, por otra parte, las disposiciones que se refieren o afectan de forma concreta a cada uno de los tributos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, etc.).

Normas a las que se remite el Concierto Económico y que se encuentran en disposiciones generales del Parlamento Vasco aprobadas para la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos.

A lo anterior cabe añadir otro elemento conceptual más que normalmente no suele ser objeto de referencia expresa. Me refiero al contexto socioeconómico –entendido como tal y no en relación a la titularidad de las funciones o facultades relacionadas con sus propios términos– en que se mueven los Territorios Históricos u otras Instituciones de otros Estados u organizaciones.

En efecto, se trata de un aspecto o condicionante que no aparece expresamente recogido como tal en los textos legales antes señalados, pero que tiene una presencia relevante en la configuración del sistema tributario.

Este condicionante es tal que en ocasiones las Administraciones tributarias pueden derivar o desviar su política fiscal hacia derroteros que no siempre desearían y desde luego no lo harían si dicho contexto fuera diferente.

Sirva como ejemplo de lo anterior el siguiente comentario de Francisco Gascue³³:

³³ Gascue Murga, F. «El Concierto Económico con el Estado. Nuevos cupos tributarios de Guipúzcoa. Tributación total de Guipúzcoa a la Hacienda Pública». San Sebastián. Martín, Mena y compañía. 1907.

«...Vizcaya y Guipúzcoa, han ido, año tras año, día tras día, copiando tranquilamente hoy uno y mañana otro de los impuestos del Estado, no solo en cuanto al principio general o esencial de cada uno, sino, lo que acaso es aún más lastimoso, calcándose reglamentación. Varía solamente en algunos impuestos, como por ejemplo en los derechos reales, el número de conceptos; varían las cuotas contributivas; se eliminan del reglamento unos cuantos artículos aquí innecesarios, etc. Cuestión de detalles; en lo esencial se copia tranquila y sosegadamente».

Respuesta a la pregunta:

El contexto socioeconómico en que se mueven los Territorios Históricos tiene una presencia relevante en la configuración efectiva del sistema tributario de los mismos.

VI . ¿Hasta qué punto puede legislar el parlamento vasco en orden a conseguir la armonización de los sistemas tributarios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa?

El [Estatuto de Autonomía del País Vasco](#) contiene unas reglas generales que han de tenerse en cuenta a la hora de configurar el contenido concreto del Concierto Económico³⁴. Estas reglas, en relación con la armonización, determinan que las Instituciones Forales pueden establecer su sistema tributario atendiendo a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto Económico y a las que dicte el Parlamento Vasco, para idéntica finalidad, dentro de la Comunidad Autónoma.

³⁴ Se refiere al Concierto Económico a aprobar con posterioridad al [Estatuto de Autonomía de 1979](#) .

Consecuencia de lo anterior es que las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración en un caso dependen de lo que se incorpore al propio Concierto Económico (respecto de la armonización fiscal con el Estado) y en otro caso (dentro del País Vasco) depende de las disposiciones que a tal efecto apruebe el Parlamento Vasco.

1 . Armonización fiscal con el Estado

En relación con la armonización fiscal con el Estado, es el propio texto concertado el que establece su contenido concreto al señalarse expresamente que el mismo se articula «de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico».

Esta referencia a que las normas de armonización con el Estado tienen que encontrarse dentro del propio texto concertado entronca perfectamente con su naturaleza paccionada, que implica que dichas reglas tienen que estar, en todo momento, acordadas por la representación vasca y la del Estado. Por este motivo estas reglas se recogen en el propio Concierto Económico.

Igualmente hay que resaltar que los criterios de armonización fiscal con el Estado han de ser analizados desde la perspectiva de la elaboración de la normativa tributaria, no desde los resultados de la aplicación de la misma.

Por otra parte interesa destacar el contenido de la doctrina del Tribunal Supremo³⁵ que, al examinar el principio de armonización, señala que «en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden tener su origen en el [artículo 4](#)³⁶ del Concierto Económico».

³⁵ [Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996](#) .

³⁶ Esta referencia hay que entenderla, respecto del vigente [Concierto Económico de 2002](#) , al artículo dedicado a la armonización del País Vasco y el Estado.

En efecto, la aplicación de estos principios no puede menoscabar o eliminar la capacidad normativa de que disponen las Instituciones Forales de tal forman que conviertan a éstas en meros amanuenses de la legislación de régimen común.

2 . Armonización fiscal entre las Instituciones Forales

Otro de los principios generales que deben tener en cuenta las Instituciones de los Territorios Históricos, a la hora de establecer su sistema tributario, es el de armonización fiscal entre dichas Instituciones según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

En este caso, y a diferencia de las reglas armonizadoras con el Estado, las mismas no se recogen en el Concierto Económico, sino que su determinación y delimitación se deja en manos del Parlamento Vasco, algo lógico teniendo en cuenta que el Concierto Económico regula las relaciones

entre el Estado y el País Vasco y no las relaciones entre los Territorios Forales y entre éstos y el Gobierno Vasco.

El Parlamento Vasco, en base a la autorización que le otorga tanto el Estatuto de Autonomía como el Concierto Económico, aprobó la [Ley 3/1989, de 30 de mayo](#), de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal (que posteriormente fue modificada por la [Ley 4/1998, de 6 de marzo](#)).

Esta legislación del Parlamento Vasco parte de las siguientes premisas:

a. La coordinación, armonización y colaboración fiscal se puede alcanzar desde dos perspectivas:

A través de la primera se regularían todos y cada uno de los aspectos que posteriormente las Instituciones Forales deberían recoger en su normativa.

A través de la segunda fórmula se elaboraría una ley marco dejando a futuras leyes del Parlamento Vasco el desarrollo de aspectos más concretos.

El Parlamento Vasco opta por la segunda de estas vías a fin de ser lo más respetuoso posible con las competencias de las Instituciones Forales. Por lo tanto la característica fundamental de la ley del Parlamento Vasco sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal es que se trata de una ley marco.

b. Por la vía de la armonización no debe alcanzarse una situación de uniformidad de la normativa de los Territorios Forales. En efecto, debe haber la posibilidad de que existan diferencias entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

c. La ley del Parlamento Vasco establece el marco de armonización de los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Tributo sobre el Juego y Tributos Locales.

Quedan fuera del ámbito de esta legislación del Parlamento Vasco los siguientes impuestos: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuestos sobre los que la competencia de las Instituciones Forales es escasa o reducida, esto es, la mayoría de los impuestos indirectos (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, etc.)

Si se compara la capacidad de las Instituciones Forales en orden a legislar sobre los tributos y los impuestos que se consideran armonizables en base a la ley del Parlamento Vasco, resulta lo siguiente:

a. Impuestos con amplia capacidad legislativa.

Impuesto:	Ley del Parlamento Vasco:
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	Armonizable.
Impuesto sobre Sociedades.	Armonizable.
Impuesto sobre el Patrimonio.	Armonizable.
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	Armonizable.
Otros tributos sobre el juego, que no sea el Impuesto sobre Actividades de Juego:	Armonizable.
Haciendas Locales:	Armonizable.

b. Impuestos con escasa capacidad legislativa.

Impuesto:	Ley del Parlamento Vasco:
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre el Valor Añadido.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre las Primas de Seguro.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuestos Especiales.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.	Fuera del ámbito de armonización.
Otros Impuestos indirectos.	Fuera del ámbito de armonización.
Impuesto sobre Actividades de Juego.	Fuera del ámbito de armonización.

Una vez establecidas las líneas generales y relacionados los impuestos objeto de armonización, señala la legislación del Parlamento Vasco que las disposiciones de los Territorios Forales deben regular de modo uniforme los elementos sustanciales de los tributos objeto de armonización, si bien el nivel de ésta deberá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes, siempre que ello garantice una presión fiscal global equivalente en todo el País Vasco.

A continuación la Ley del Parlamento Vasco procede a fijar los aspectos que se armonizarán respecto a los tributos antes señalados. Así y de forma esquemática se puede señalar que son armonizables:

	Renta	Patrimonio	Sociedades	ITP-AJD	Juego	Locales	No Residentes
Ámbito de aplicación	X	X	X		X	X	
Hecho imponible	X	X	X	X		X	
Sujeto pasivo	X	X	X			X	
Base imponible	X	X	X	X	X	X	
Base liquidable	X	X	X				

Tarifa o tipo de gravamen	X	X	X		X	X	
Deducciones	X	X	X			X	
Devengo	X	X	X		X	X	
Retenciones	X		X				
Ingresos a cuenta	X		X				
Pagos fraccionados o a cuenta	X		X				
Regímenes especiales			X				
Regularización o actualización de valores de los activos	X		X				
Cuota cuando se opere en más de un Territorio Histórico			X				
Exenciones o bonificaciones					X		
Gravamen sobre inmuebles de entidades no residentes							X

En mi opinión todo lo anterior hay que interpretarlo en su adecuada medida. En efecto, la estructura general de un impuesto cualquiera está formada por los siguientes conceptos básicos: hecho imponible, base imponible, base liquidable, tarifa o tipos tributarios y deducciones de la cuota. Si se ponen en relación estos conceptos estructurales básicos con los impuestos objeto de

armonización (exceptuando el Impuesto sobre la Renta de No Residentes) y con las materias objeto de armonización resulta lo siguiente:

	Renta	Patrimonio	Sociedades	ITP-AJD	Juego	Locales
Hecho imponible	X	X	X	X		X
Base imponible	X	X	X	X	X	X
Base liquidable	X	X	X			
Tarifa o tipo de gravamen	X	X	X		X	X
Deducciones	X	X	X			X

De lo anterior puede deducirse que de armonizarse todos los elementos anteriores (hecho imponible, base imponible, etc.) la capacidad de las Instituciones Forales quedaría reducida a elementos menores algo que iría en contra de lo establecido tanto en el Estatuto de Autonomía, como en el Concierto Económico.

Respuesta a la pregunta:

A este respecto hay que señalar que vía armonización fiscal no es posible reducir de forma notoria la capacidad o competencia establecida, en este caso, a favor de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos.

Por este motivo, la competencia del Parlamento Vasco para dictar leyes de armonización debe interpretarse en idéntica relación que las reglas de armonización con el Estado, de tal forma que así como estas últimas no pueden, en modo alguno, anular o menoscabar la competencia de las Instituciones Forales, de igual modo las reglas de armonización del Parlamento Vasco tampoco pueden producir dicho efecto.

Otra cosa diferente es si es razonable o comprensible la coexistencia de tres sistemas tributarios diferentes en el ámbito del País Vasco. En este sentido la cuestión se complica más teniendo en cuenta que las políticas fiscales proceden de las Diputaciones Forales y la prestación de multitud de servicios, bastantes de ellos básicos, los presta el Gobierno Vasco. Difícilmente se entendería que a diferente presión fiscal procedente de las Instituciones Forales se correspondiesen iguales servicios públicos.

VII . ¿Cuál es la ubicación del concierto económico en el contexto de la Unión Europea?

La ubicación del Concierto Económico en el marco de la Unión Europea queda determinada en la [sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 11 de septiembre de 2008](#) , que afecta y se refiere directamente a los Territorios Históricos.

1 . Antecedentes

El Tribunal Supremo dictó una sentencia³⁷ en la que declaraba la nulidad de pleno Derecho de diversos preceptos de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades aprobada por las Instituciones Forales. La razón fundamental en que se basaba la decisión del Tribunal Supremo era que, al poder constituir determinadas medidas ayudas de Estado, deberían haberse notificado a la Comisión Europea.

[37 Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 .](#)

Tras esta sentencia las Instituciones Forales aprobaron una normativa del Impuesto sobre Sociedades similar a la anulada por el Tribunal Supremo. Esta «nueva» normativa foral consistía en fijar un tipo del Impuesto sobre Sociedades inferior al de territorio de régimen común y unos incentivos fiscales que no existían en dicho territorio común³⁸.

38 La normativa foral tenía el siguiente contenido: a. Tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades: se fijaba en el 32,5 %. b. Deducción de la cuota por inversiones: se establecía una deducción de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades del 10 % del importe de las inversiones que se realizasen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad. c. Deducción de la cuota por reservas en inversiones productivas: se establecía una deducción de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades del 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinasen a una «Reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético». En la normativa de régimen común el tipo general del Impuesto sobre Sociedades era del 35%, esto es 2,5 puntos porcentuales superior, y no existían las deducciones a que se acaba de hacer referencia.

Estas medidas aprobadas por las respectivas Juntas Generales fueron recurridas ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

2 . Cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ante el Tribunal de Justicia Europeo

Ante el recurso presentado contra la normativa foral, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se preguntó si determinadas medidas fiscales de alcance general (esto es, las Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales) que no implican la concesión de una ventaja a determinadas empresas o determinadas producciones (esto es, que se dirigían a la generalidad de los obligados tributarios) debían ser consideradas selectivas y, en consecuencia, quedar sujetas a la normativa de ayudas de Estado por el solo motivo de que afectaban exclusivamente al territorio de una entidad infraestatal que es autónoma en materia tributaria.

O traducido a los términos a que se refiere la materia que interesa: ¿las medidas tributarias aprobadas por las Instituciones Forales deben ser calificadas como ayudas de Estado o son auténticas normas generales?

Cuestión prejudicial:

En concreto, la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia Europeo era la siguiente: ¿Debe interpretarse que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales de los Territorios Forales consistentes en establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, y que resultan aplicables en el ámbito territorial de la entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado y, por tanto, han de comunicarse por ello a la Comisión?

3 . Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo

El Tribunal de Justicia Europeo considera, desde la sentencia de las Azores, que, si se cumplen determinados requisitos, la entidad infraestatal adopta sus decisiones en el marco de atribuciones o competencias suficientemente autónomas y, por lo tanto, sus medidas no son selectivas lo que significa que no pueden ser calificadas, por sí mismas, como ayudas de Estado.

Los requisitos que a estos efectos deben cumplirse son los siguientes:

Autonomía:	
a. Institucional.	Se precisa que la medida proceda de una autoridad regional o local que desde el punto de vista constitucional cuente con un estatuto

	político y administrativo distinto al del Gobierno central.
b. En materia de procedimiento.	La medida debe ser adoptada por la autoridad regional o local sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.
c. Económica y financiera.	Las consecuencias financieras de la medida adoptada por la autoridad regional o local no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

El Tribunal de Justicia Europeo, en relación con la situación de los Territorios Forales, analiza si se cumplen los tres requisitos anteriores y, a modo de resumen general, señala lo siguiente:

a. Sobre el requisito de autonomía institucional.

Este criterio se cumple en el caso del País Vasco, ya que las entidades infraestatales (esto es, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco) disponen de un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central.

b. Sobre el requisito de autonomía en materia de procedimiento.

También considera el Tribunal de Justicia Europeo que este requisito se cumple en el caso del País Vasco en la medida en que la decisión de las autoridades forales es adoptada sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.

Además el Tribunal de Justicia Europeo señala que este criterio no se ve perjudicado por el hecho de que exista un procedimiento de conciliación, entre la Administración del Estado y las Administraciones Forales, para el caso de que existan discrepancias entre ellas sobre el ejercicio de la capacidad legislativa.

Tampoco invalida el cumplimiento de este requisito el hecho de que haya un control por parte de los Tribunales de Justicia sobre la actividad normativa de las Instituciones Forales.

c. Sobre el requisito de autonomía económica y financiera.

Este criterio exige, tal como se ha indicado anteriormente, que las consecuencias financieras de, por ejemplo, una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en una parte del territorio del Estado, en este caso en el País Vasco, no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

En este punto, el Tribunal de Justicia Europeo señala que corresponde al Tribunal de Justicia del Estado español determinar si el Gobierno central compensa el coste de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos. Si se produce esta compensación se demostrará que las Entidades Forales no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, deberá concluirse que no gozan de autonomía financiera y, en consecuencia, al no cumplirse este requisito las disposiciones de los Territorios Históricos no tendrán la naturaleza de normas legislativas generales.

En definitiva y a modo de conclusión, si se cumplen todos los requisitos señalados, los tres criterios de autonomía, las disposiciones aprobadas por las Instituciones Forales tienen carácter normativo y no pueden ser calificadas como ayudas de Estado.

4 . Sentencias posteriores de los Tribunales de justicia que complementan la [sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 11 de septiembre de 2008](#)

De la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo se desprende que para conocer si en el caso del

País Vasco se cumplen los requisitos o criterios de autonomía antes señalados, dicha sentencia debe ser completada por los Tribunales de Justicia internos.

A este respecto, el Tribunal Supremo³⁹ contiene la doctrina que complementa la del Tribunal de Justicia Europeo. En esta doctrina se señala, en lo que ahora interesa y por lo que se refiere a los tres criterios de autonomía indicados, lo siguiente:

³⁹ Por ejemplo, [sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2012](#).

a. En cuanto a la autonomía institucional y la autonomía en materia de procedimiento, ningún margen de apreciación quedaba en manos del Tribunal interno, al haber agotado el Tribunal de Justicia Europeo el examen del Derecho interno.

b. Al argumentarse, en relación a la autonomía económica, que el coeficiente de imputación (que se aplica para determinar la cantidad que debe satisfacer el País Vasco al Estado por los servicios que éste presta a aquél) se encuentra infravalorado, (lo que conduce a que los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas de Estado), así como las sospechas de la existencia de compensaciones ocultas del Gobierno central en sectores como la Seguridad Social, o derivados de la garantía del Gobierno central de un servicio público mínimo o del propio funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial, el Tribunal de Justicia Europeo dejó al Tribunal interno la última decisión para determinar si los flujos financieros entre el País Vasco y el Gobierno central esconden, o no, compensaciones financieras que compensen las caídas de recaudación debido a las medidas legislativas adoptadas por las Instituciones propias de los Territorios Forales.

A este respecto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tiene declarado que el País Vasco responde fiscalmente de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que puedan derivarse de una menor recaudación procedente de las medidas adoptadas.

En efecto, tras analizar los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de las relaciones entre el Estado y el País Vasco, el Tribunal afirma que no se encuentra en condiciones de identificar el flujo financiero que haya podido derivar de las medidas forales, de la hipotética garantía de un servicio público mínimo o del Fondo de Compensación Interterritorial, aunque señala, en relación al primer extremo, que no le consta la existencia de disposición que lo establezca, y que la experiencia pone en duda tal flujo compensatorio en el contexto de las Normas Forales tributarias, dado que la Comunidad Autónoma de País Vasco se sitúa en el grupo de las Comunidades españolas de mayor renta por habitante y que no ha estado entre 1996 y 2005, ni está actualmente, en situación que requiera la ayuda del Gobierno central para la atención de servicios mínimos básicos, ni de dotaciones a la inversión con recursos del Fondo de Compensación Interterritorial.

Por otra parte, respecto al método de cálculo del cupo previsto en el Concierto Económico, se recuerda que en el planteamiento de la cuestión prejudicial no se introdujo ninguna alusión al cálculo del índice de imputación, no sólo porque su definición normativa es ajena a toda idea de compensación de concretas medidas incentivadoras, sino también porque a nivel puramente fáctico e histórico, desde que se fijó en 1981 en el 6,24 %, ha permanecido como un elemento general y estable del régimen de Concierto Económico, por lo que no puede establecerse una solvente relación de causa a efecto con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas por las Instituciones Forales.

Esto es, el señalamiento del cupo, en sus aspectos estructurales esenciales, ha permanecido invariable desde el primer Concierto Económico y ha convivido con distintas regulaciones forales del Impuesto sobre Sociedades, en algunas ocasiones idénticas a la del territorio común, lo que resulta incompatible con la idea compensatoria que se pretende atribuir al señalamiento del cupo.

Asimismo, se niega que dicho índice de imputación exprese la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, pues la cuantía de la contribución o cupo se determina en función de la relación porcentual entre la economía del País Vasco y la del conjunto del Estado.

Finalmente, ante la posibilidad de existencia de compensaciones ocultas, el Tribunal de Justicia

del País Vasco mantiene que no se pueden extraer consecuencias de hechos no conocidos o de situaciones meramente hipotéticas.

Por lo tanto el Tribunal Supremo señala que deben mantenerse las conclusiones de la sentencia impugnada del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al no haberse acreditado la existencia de aportaciones financieras del Gobierno central y su relación con la adopción de las medidas fiscales adoptadas por las Instituciones Forales.

Conclusión:

Al ser el cupo o aportación del País Vasco al Estado plenamente independiente de la recaudación en el País Vasco, una eventual merma de ésta sólo puede revertir en una reducción de los fondos disponibles para las Haciendas de la Comunidad del País Vasco para hacer frente a sus propios gastos.

Por otra parte, no cabe mantener la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco por los ajustes a la recaudación y otras correcciones que se aplican sobre el cupo, ya que no se trata de reducciones en la aportación de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos, que se descuentan en algunos casos directamente de la aportación y que vienen a compensar la recaudación por tributos que, siendo imputables al País Vasco, son recaudados por el Estado.

Finalmente, así como la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común descansa en gran medida en transferencias del Estado a través del denominado Fondo de Suficiencia, la Comunidad Autónoma Vasca no participa en el mecanismo de este Fondo de Suficiencia⁴⁰ que le garantice un nivel mínimo de financiación, por lo que tiene que asumir la menor recaudación en caso de aprobación de ventajas fiscales en relación con la normativa de territorio común.

⁴⁰ Este Fondo de Suficiencia se encuentra previsto en la [Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas](#).

A su vez, el propio Concierto Económico precisa que se consideran cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, entre otras, las cantidades designadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial, mecanismo de política regional destinado a financiar inversiones en las regiones menos desarrolladas, a cuya dotación contribuye el País Vasco por medio del cupo.

En todo caso, aunque se partiese de una recaudación fiscal en los Territorios Históricos superior a la media y de un utilización de los servicios públicos inferior, el hecho de que la Comunidad Autónoma del País Vasco no participe en el mecanismo del Fondo de Suficiencia no puede constituir un obstáculo al reconocimiento de su autonomía financiera, puesto que cualquier merma recaudatoria minoraría los recursos disponibles de las Diputaciones Forales, exactamente igual que si el cupo incluyese mecanismos de nivelación del sistema.

En el presente caso, desde el momento que se confirma que las Instituciones del País Vasco asumen la pérdida de recaudación procedente de sus medidas fiscales, sin que el coste haya sido trasladado al Estado, no cabe hablar de infracción del principio de solidaridad.

Respuesta a la pregunta:

Los Territorios Históricos cumplen todos los criterios o requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia Europeo y, por lo tanto, las Instituciones Forales disponen de amplia competencia para regular el Impuesto sobre Sociedades y, por extensión, para regular su propio sistema tributario de acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico.

VIII . ¿Qué implica el denominado blindaje del concierto económico?

A través de una ley orgánica⁴¹ se reguló el mal llamado «blindaje» del Concierto Económico. Las razones más sobresalientes por lo que se califica de «mal llamado blindaje» son las siguientes:

[41 Ley orgánica 1/2010, de 19 de febrero](#) .

Lo único que hace dicha ley orgánica es equiparar, a efectos de su control, las Normas Forales que regulan los tributos a las leyes que sobre esta misma materia son aprobadas por las Instituciones de régimen común.

Las Normas Forales siguen encontrándose sujetas a los principios generales y de control de cualquier sistema en el que opera la división de poderes.

Como con gran acierto señala Enrique Lucas⁴² «la expresión “blindaje” siendo muy plástica y habiendo causado fortuna en el debate político, no es satisfactoria ya que...se presta a ser interpretada como una maniobra artificiosa para sustraer a las Normas Forales de cualquier atisbo de control jurisdiccional que las haga inmunes frente a todos».

[42](#) Lucas Murillo de la Cueva, E. «El blindaje de las Normas Forales: perspectiva constitucional». El Concierto Económico. Retos actuales. II Seminario celebrado en Vitoria-Gasteiz los días 22 y 23 de enero de 2015. Eusko Legebiltzarra.

La cuestión que ahora se analiza se plantea bajo las siguientes premisas o puntos de partida:

Las Juntas Generales de cada Territorio Histórico tienen competencia para establecer, mantener y regular los distintos tributos que conforman su respectivo sistema tributario foral.

Esta regulación se realiza mediante la aprobación de Normas Forales, que tienen naturaleza reglamentaria puesto que la [Ley de Territorios Históricos](#)⁴³, reserva en exclusiva al Parlamento Vasco la facultad de dictar normas con rango de ley.

Las Normas Forales reguladoras de los Impuestos eran recurribles, antes del cambio que ahora se comenta, ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa. Esta situación contrastaba con las normas fiscales de régimen común (del Estado) que tienen rango de ley y que únicamente pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional y, además, por una reducida lista de sujetos que se encuentran legitimados para ello.

En ese espacio exclusivo constitucionalmente garantizado, en el que ni las Cortes Generales ni el Parlamento Vasco pueden entrar, las Instituciones Forales han de operar con normas que, al carecer de rango de ley, resultan más vulnerables y, por lo tanto, más frágiles, lo que hace consecuentemente 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 [Constitución de 1978](#)). Esta diferencia de trato no tiene justificación alguna.

Todo se reduce a una diferencia formal que resulta del hecho de que los Territorios Históricos no tienen el reconocimiento de la potestad legislativa formal.

Las Normas Forales reguladoras de los Impuestos concertados suplen a las leyes estatales. Por ello, parece lógico que deban tener un régimen de impugnación equivalente.

[43](#) De 25 de noviembre de 1983.

La consecuencia que deriva de las premisas anteriores es que existe una razón suficiente para postular un cambio en el régimen jurisdiccional de las Normas Forales de contenido tributario.

Junto a lo anterior, se debe resolver también el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca que resulta de la falta de reconocimiento a los Territorios Históricos para proceder a la defensa en vía constitucional de su régimen foral frente a eventuales agresiones del legislador estatal.

A fin de dar solución a las cuestiones anteriores se procede a modificar tres leyes, a saber, la [ley orgánica reguladora del Tribunal Constitucional](#), la [ley orgánica del Poder Judicial](#) y [ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa](#). Las modificaciones de estas tres leyes tienen como finalidad establecer lo siguiente:

Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las

Normas Forales de contenido fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la [Constitución de 1978](#) y reconocidas en el [Estatuto de Autonomía de 1979](#) .

Igualmente, el Tribunal Constitucional resolverá las cuestiones prejudiciales que se planteen por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas Normas Forales de contenido fiscal.

Respuesta a la pregunta:

Dado que las Normas Forales satisfacen la reserva de ley en materia tributaria, se produce una equiparación procesal y procedimental de las Normas Forales con las leyes.