



ACTUALIDAD FISCAL

Temas de hoy

La concertación de los nuevos impuestos digitales y financieros

Iñaki Alonso Arce

Doctor en Derecho

El pasado 29 de julio se reunía en Madrid la Comisión Mixta del Concierto Económico para, entre otras cosas, aprobar una modificación del Concierto Económico que incorpora los puntos de conexión aplicables a los nuevos impuestos creados el año pasado por la Cortes Generales, es decir, el Impuesto sobre Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, así como los relativos a los regímenes de ventanilla única intracomunitaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Comisión Mixta ha tardado mucho más de lo debido puesto que los nuevos impuestos digitales y financieros entraron en vigor el pasado 16 de enero, con lo que han pasado más de seis meses incumpliendo tanto lo previsto en la disposición adicional segunda del Concierto Económico como en las propias leyes reguladoras de ambos impuestos, que preveían la necesidad de concertarlos antes del 16 de enero.

Aunque haya sido tarde, es una buena noticia que se hayan cumplido las previsiones establecidas en el ordenamiento jurídico y en el propio Concierto Económico y que se haya dado seguridad jurídica a todos los operadores en relación con los mencionados impuestos.

Obviamente debe procederse todavía a la formalización mediante la correspondiente Ley de la modificación del Concierto Económico, pero es lo cierto que ya se han acordado en el foro competente para ello los puntos de conexión que van a resultar aplicables a ambos impuestos con efectos retroactivos a 16 de enero de 2021.

El Impuesto sobre las Transacciones Financieras se configura como un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, aunque, como es habitual en este tipo de tributos, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En cuanto al punto de conexión, se ha acordado que los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el período de liquidación.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio se determinará en función del porcentaje que representa la base imponible del Impuesto correspondiente a operaciones relativas a acciones de sociedades con domicilio social en territorio común o foral respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo.

Por su parte, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales también se configura como un tributo concertado de normativa común, cuyo punto de conexión se establece al determinar que los contribuyentes tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de prestaciones de servicios digitales realizado en cada territorio.

Esta proporción se determinará en función del porcentaje que representen los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios sujetas realizadas en el territorio de cada administración respecto a los ingresos totales obtenidos en territorio

español. A estos efectos, del importe de los ingresos se excluirá el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes.

También se ha acordado, que las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en territorio común o foral, según el lugar en el que estén situados los usuarios, determinado de acuerdo con las reglas de localización contenidas en la normativa reguladora del impuesto.

Por lo que se refiere a los regímenes de ventanilla única en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Comisión Mixta del Concierto Económico ha acordado incorporar al Concierto Económico la regla de que la exacción del impuesto correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital y al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes.

De esta manera, se ha adecuado la regulación del Concierto Económico a las modificaciones producidas en el sistema tributario del Estado, pero ello no hace sino poner de manifiesto una vez más la necesidad de que se cumplan las previsiones establecidas en el propio Concierto Económico y en el Estatuto de Autonomía en tiempo y forma para garantizar la seguridad jurídica de todos los operadores, así como los problemas derivados de los retrasos en la concertación de las nuevas figuras tributarias, como también sucedió en 2012 con la creación de los impuestos medioambientales que el Gobierno del Estado incorporó al ordenamiento jurídico en aquel momento.

Hay que tener presente que el contenido de la disposición adicional segunda del Concierto Económico tiene toda la lógica jurídica si unimos, por un lado, la competencia general para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los Territorios Históricos (de la que sólo están excluidos los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales), y por otro, la necesidad de que los territorios forales establezcan sus sistemas tributarios con atención a la estructura general impositiva del Estado, lo que exige que se establezcan las normas pertinentes para que los Territorios Históricos puedan desarrollar su competencia con respeto a ese principio de atención a la estructura general impositiva del Estado.

La disposición adicional segunda del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece que *«cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación»*, y lo que es más importante en el punto que ahora nos ocupa, 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»*, concluyendo con el mandato de que *«la correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros»*.

Como consecuencia del principio general de que los Territorios Históricos deben atender a la estructura general impositiva del Estado y de que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a las instituciones forales la competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario, con la única excepción de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, es evidente que hay que arbitrar mecanismos en el propio Concierto Económico para que pueda adaptarse su contenido a la evolución del sistema tributario estatal.

Ese principio general implica que cualquier nuevo impuesto que sea creado por el Estado, salvo que se encuentre en el ámbito de los gravámenes a la importación mencionados, donde va a ser difícil la creación de nuevas figuras tributarias salvo que se modifiquen igualmente las Directivas europeas de armonización tanto en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios como en el de los impuestos sobre consumos específicos o accisas, en terminología de la Unión Europea, debe ser objeto de concertación con los Territorios Históricos vascos (y con la Comunidad Foral de Navarra), por cuanto la competencia para regularlo en el caso del País Vasco corresponde a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales.

Además el Estatuto de Autonomía y el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establecen que *«la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección»* (letra b) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco).

Ello quiere decir que si el Estado crea un nuevo Impuesto, por prescripción estatutaria, las competencias de aplicación de

los tributos correspondientes a ese nuevo Impuesto en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco corresponden a sus Haciendas Forales, sin necesidad de que el Estado determine expresamente esa atribución en la norma de creación del Impuesto de que se trate.

Prueba de ello es que todos los impuestos que crea el Estado incluyen la tradicional cláusula de salvaguarda foral en virtud de la que su aplicación se entiende sin perjuicio del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra).

Pero siendo ciertos ambos principios, es también evidente que la adaptación del Concierto Económico es imprescindible en cada supuesto porque deben fijarse los puntos de conexión que permitan distribuir la competencia normativa y las competencias de aplicación de los tributos entre las dos Administraciones, la común o la foral que corresponda en cada caso.

Éste es el contenido fundamental del Concierto Económico en su Capítulo I, dedicado a los tributos, establecer respecto a cada impuesto qué Administración es la competente para establecer la normativa aplicable a cada contribuyente, ante cuál o cuáles Administraciones deben cumplir sus obligaciones tributarias correspondientes a ese impuesto los contribuyentes del mismo y cómo se determina a quién corresponde la inspección de aquéllos, en los supuestos en los que la exacción del Impuesto se reconoce a varias Administraciones en las proporciones que correspondan.

Es evidente que todo nuevo impuesto nace con la vocación ineludible de ser concertado, porque la competencia para regularlo y las competencias para los procedimientos de aplicación de los tributos en los Territorios Históricos vascos corresponden a sus instituciones propias, tal y como se deduce de lo previsto en el Estatuto de Autonomía, pero hay que determinar qué contribuyentes son los que van a quedar sometidos a la competencia de esas instituciones, y es preciso determinar igualmente si la competencia normativa de los Territorios Históricos va a corresponderse con un modelo de tributo concertado de normativa autónoma o de tributo concertado de normativa común.

En cualquier caso, no se permiten modificaciones unilaterales del Concierto Económico, ni tan siquiera invocando el ejercicio de competencias propias por parte de las Administraciones afectadas, y por ello el propio Concierto Económico establece que cualquier modificación del mismo debe seguir el procedimiento de acuerdo unánime en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de la que luego hablaremos en algo más de detalle, y posteriormente tramitación parlamentaria ante las Cortes Generales para su incorporación al ordenamiento jurídico mediante una Ley ordinaria, como establece igualmente el Estatuto de Gernika, si bien, mediante un procedimiento legislativo específico en el que el texto acordado del Concierto Económico o de su modificación se tramita como un proyecto de ley de artículo único, que no permite la presentación de enmiendas parciales y que solamente es sometido a un voto general de ratificación o rechazo por parte de las Cortes.

Ésta es la esencia básica del Concierto Económico, la necesidad de pacto entre las dos partes, la necesidad de llegar a acuerdos porque ninguna de las partes puede imponer a la otra su criterio, y este modelo de pacto es lo que da verdadera carta de naturaleza al régimen de Concierto Económico, lo que supone la imagen mínima de la foralidad cuya garantía institucional predicó el Tribunal Constitucional al estudiar la Ley de Territorios Históricos.

Ahora bien, la historia nos indica, y así ha sucedido una vez más en relación a los nuevos impuestos financieros y digitales, que no siempre se produce la adaptación del Concierto Económico a las innovaciones del sistema tributario estatal al ritmo que sería deseable tanto desde el punto de vista del principio de lealtad institucional, como, sobre todo, desde la fundamental perspectiva del respeto al principio de seguridad jurídica, garantizado en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución.

Se contraponen en este punto dos visiones antagónicas: por una parte, la Administración del Estado entiende que en tanto no se concierten los impuestos, resulta de aplicación en todo el Estado la normativa estatal y la competencia para la exacción de los tributos corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero obviamente este planteamiento choca frontalmente con lo previsto en el artículo 41.2.b) del Estatuto de Autonomía, precepto que solamente podría verse modificado por medio de su propia reforma o de una reforma constitucional, y por lo tanto, la legislación ordinaria u orgánica del Estado no puede vulnerar su contenido.

La otra visión implica que los impuestos nuevos se consideran automáticamente como impuestos concertados y son los Territorios Históricos los que pueden ejercer las competencias normativas y de aplicación de los tributos con carácter inmediato, en consonancia con las previsiones estatutarias y con los principios de los artículos 1 a 3 del Concierto Económico, puesto que la competencia normativa corresponde a los Territorios Históricos y también las de aplicación de los tributos.

En este punto, queda obviamente abierta la cuestión del alcance de las competencias normativas, donde podríamos hacer una distinción entre impuestos directos e indirectos, ya que para los primeros no existe ninguna previsión genérica de sometimiento a la normativa vigente en cada momento en el territorio de régimen común, mientras que para los impuestos indirectos el artículo 35 del Concierto Económico establece un principio en virtud del cual las instituciones forales deben regular de manera similar a la normativa estatal determinadas cuestiones como la definición del hecho imponible, normas sustantivas, deducciones, etc.

Pero, en principio, ése no sería un obstáculo para el ejercicio de las competencias normativas de los Territorios Históricos, puesto que es fácilmente incardinable en el esquema general de reparto de competencias la regulación de los nuevos impuestos, sino que la cuestión fundamental, que no sólo afecta a la normativa sino también a las competencias de aplicación de los tributos, es fijar los puntos de conexión que reparten los contribuyentes entre la competencia de las dos Administraciones, y eso es algo que no pueden suplir ni los principios generales del Concierto Económico, ni, por supuesto, la actuación unilateral de una de las Administraciones.

En la anterior ocasión que se produjo este retraso en la adaptación del Concierto Económico (2012), en el Territorio Histórico de Bizkaia se aprobó el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia, que establecía la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de los cinco impuestos creados en los meses anteriores por parte de las Cortes Generales, determinando provisionalmente y hasta que fueran objeto de concertación en aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Concierto Económico que la Diputación Foral de Bizkaia los exigiría conforme a la normativa vigente en territorio de régimen común, y marcando además, y en este punto es en el que probablemente la Diputación Foral de Bizkaia dio un paso atrevido, a qué contribuyentes se sometería a la competencia de la Hacienda Foral, partiendo de los elementos de determinación del hecho imponible de cada uno de los impuestos.

El Presidente del Gobierno interpuso recurso ante el Tribunal Constitucional frente al mencionado Decreto Foral Normativo defendiendo, en lo fundamental, que las instituciones forales no podían regular los nuevos impuestos hasta que no fueran objeto de concertación, y que la competencia mientras tanto radicaría en la Administración del Estado, con evidente exceso igualmente respecto al marco constitucional y estatutario al asumir una competencia que el Estatuto ha atribuido claramente a los Territorios Históricos.

Aquel conflicto no llegó a resolverse por parte del Tribunal Constitucional ya que la Comisión Mixta del Concierto Económico se reunió el 16 de enero de 2014 para acordar los puntos de conexión aplicables a los citados impuestos y dio efectos retroactivos a los mismos, desapareciendo, por tanto, el objeto de la controversia, pero también es cierto que es un imperativo la concertación en tiempo y forma de los nuevos impuestos que se creen por parte del Estado por todo lo que hemos expuesto y por ser esencial para el adecuado funcionamiento del régimen de Concierto Económico.

Es una pena que la Administración del Estado no tenga la sensibilidad necesaria para incorporar en su calendario legislativo la necesidad de concertar los nuevos impuestos que se creen antes de generar problemas y lagunas a los contribuyentes afectados.