ACTUALIDAD FISCAL

Temas de hoy

La modificación del Concierto Económico incorporada al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 1/2022, de 8 de febrero.

Iñaki Alonso Arce (http://www.wolterskluwer.es/sobre-wolters-kluwer/wolters-kluwer-espana/nuestros-autores/fichas/inaki-alonso-arce.html)
Doctor en Derecho

El 9 de febrero de 2022 el Boletín Oficial del Estado publicaba la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Se trata de la cuarta modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado con carácter indefinido en 2002 y viene a dar cumplimiento, entre otras cosas, a lo dispuesto en la disposición adicional segunda del propio Concierto Económico, que establece dos principios fundamentales del régimen concertado, como son que cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, es decir, por el procedimiento de lectura única ante el Pleno de ambas Cámaras y por Ley de artículo único, no enmendable de forma parcial, que se limita a recoger el consentimiento del poder legislativo para incorporar al ordenamiento jurídico el acuerdo alcanzado en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico entre los representantes de la Administración General del Estado, los de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los de cada uno de los Territorios Históricos de esta última, como instituciones competentes para mantener, establecer y regular el régimen tributario.

Precisamente en esta última modificación del Concierto Económico se ha puesto el acento por algunos grupos políticos de la oposición en las Cortes Generales en que se estaba hurtando al poder legislativo la posibilidad de enmendar el acuerdo alcanzado entre las Administraciones competentes, lo que no es cierto en modo alguno porque el pacto, el consenso entre Administraciones, es el elemento esencial que forma parte de lo que el Tribunal Constitucional denominó como el núcleo intangible de la foralidad, la esencia misma sin la cual se desdibujaría la imagen misma de la foralidad y con ello se quebraría el amparo y respeto a los derechos históricos de los territorios forales que proclama la disposición adicional primera de la Constitución.

No está de más echar un vistazo al diario de sesiones, tanto de la sesión plenaria celebrada en el Congreso de los Diputados el 23 de diciembre de 2021 como a la celebrada en el Senado el 2 de febrero de 2022, en la que las Cortes Generales aprobaron definitivamente la Ley por la que se modifica el Concierto Económico. Me quedo con la reflexión que hacía la senadora Etxano Varela, del grupo parlamentario vasco, al respecto: *"La jurisprudencia constitucional ha ratificado la tesis según la cual la justificación de la aplicación del procedimiento de lectura única reside, precisamente, en la naturaleza negociada y paccionada de los textos tramitados conforme a esta variante procedimental. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en varias sentencias: en la 79, en el año 1988; en la 208, de 2012, y la 179 de 1989, que vienen a decir que el concierto y el cupo —hoy no debatimos el cupo, insisto— son paccionados entre administraciones. Hay una fase de negociación previa entre ambos Gobiernos, que se plasma en un texto acordado, y una segunda fase aprobada mediante leyes del Estado, con artículo único, sin que puedan introducirse enmiendas de ninguna clase, ya que el núcleo esencial de la garantía institucional de la foralidad reside en su carácter paccionado. El carácter paccionado es, en términos de la doctrina constitucional, el núcleo identificable de la institución, el mismo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad. Si no existe este contenido paccionado, desaparece la foralidad que ampara y respeta la disposición adicional primera de la Constitución. Por tanto, derivado de esta jurisprudencia del Constitucional, el resumen es que estamos ante un proyecto de ley que no se puede enmendar, de artículo único; se aprueba o se rechaza aquello que ha sido pactado entre dos gobiernos y, por eso, el trámite que se establece es el de lectura única, al uso del trámite de los tratados internacionales."*

Pero por si esto fuera poco, el propio Concierto Económico, en su disposición adicional segunda, establece estos principios, y no está de más recordar que el Concierto Económico forma parte del denominado bloque de la constitucionalidad, además de la propia Constitución y el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, con lo que esta regulación está situada en la cúspide del ordenamiento jurídico, de ese ordenamiento jurídico y de esa Constitución que algunos parecen defender solamente la parte que les interesa y no en los demás aspectos de la misma.

Además de este aspecto, la disposición adicional segunda del Concierto Económico establece también un mandato de 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 Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento, previendo además que la correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros.

Este principio tampoco es baladí, ni un capricho incorporado al Concierto Económico por mor de la voluntad de las partes representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico, sino una consecuencia ineludible de los principios de actualización de los derechos históricos de los territorios forales que se contienen en el Estatuto de Autonomía de Gernika, como establece la propia Constitución en su disposición adicional primera, ya que el artículo 41.2 del Estatuto de Gernika dispone expresamente que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a varios siguientes principios y bases, entre los que nos interesa por lo que estamos comentando el que dispone 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).

Por lo tanto, es el propio Estatuto de Autonomía el que establece que todos los impuestos, todos sin excepción, y por lo tanto, también los que se creen nuevos, excepto la renta de aduanas (hoy en día un tributo de competencia exclusiva de la Unión Europea de conformidad con lo dispuesto en el Tratado de la Unión Europea y en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y los que se recaudaban en 1979 a través de monopolios fiscales (desaparecidos los monopolios fiscales como consecuencia de la incorporación de España a la Unión Europea y de la recepción en nuestro ordenamiento del Derecho de la Unión), son competencia de las Diputaciones Forales, por lo que esta competencia no puede ser sustraída a las instituciones forales por ninguna otra institución, ni de la Administración General del Estado ni por parte de las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esto hace que si se crea un impuesto, la recaudación y las demás competencias de aplicación de los tributos sobre el mismo, corresponden, ex Estatuto de Autonomía a las Haciendas Forales, con lo que es ineludible que debe acordarse la correspondiente adaptación del Concierto Económico para fijar los puntos de conexión aplicables a esos nuevos impuestos e incorporarse al ordenamiento jurídico a la mayor brevedad posible, porque lo contrario supone una vulneración de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución y en el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía de Gernika.

Por lo tanto, desde un punto de vista teórico, lo más respetuoso con la garantía institucional de la foralidad que establece la disposición adicional primera de la Constitución sería que la concertación se realizase y se incorporase al ordenamiento jurídico antes de la entrada en vigor de los nuevos impuestos que se creen en el sistema tributario del Estado.

La realidad nos indica que esto no se ha cumplido en prácticamente ningún supuesto en la historia del Concierto Económico, y siempre la concertación ha tenido que esperar un tiempo, más o menos dilatado, con el impuesto creado y una situación no compatible con la plena seguridad jurídica para los contribuyentes que puedan estar llamados a tributar ante las Haciendas Forales vascas por esos impuestos.

De hecho, en las leyes que han creado los últimos impuestos en el ordenamiento estatal, incluidas las que aprueban los impuestos que son objeto de la concertación incorporada al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 1/2022, de 8 de febrero, han establecido un plazo de tiempo (tres meses desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado, coincidente en aquel caso con el plazo de *vacatio legis* establecido para la aplicación de esos nuevos impuestos) que ha sido ampliamente rebasado, porque vencía el 16 de enero de 2021 y hemos tenido que esperar hasta el 10 de febrero de 2022 para que entrara en vigor la incorporación al Concierto Económico de la concertación.

Es cierto que para salvaguardar formalmente el respeto a lo establecido en el Concierto Económico, estas modificaciones del Concierto Económico suelen incorporar al mismo una disposición transitoria que establece los efectos temporales de la concertación de los nuevos impuestos, retrotrayéndolos al momento de la entrada en vigor del tributo y previendo las medidas necesarias para garantizar que los recursos correspondientes se transfieren por parte de la Administración General del Estado a las Haciendas Forales y para que mantengan su vigencia los actos administrativos y las actuaciones de los obligados tributarios realizadas durante ese período de tiempo como si se hubieran realizado por o ante la Administración realmente competente *ex* Estatuto de Autonomía.

Lo deseable, ya digo, es que no vuelva a pasar esto en el futuro, sino que se respete desde un principio lo establecido en el Estatuto de Autonomía, sin generar paréntesis temporales de inseguridad jurídica que luego deben colmarse con disposiciones transitorias que serían del todo innecesarias si se estableciese una metodología adecuada para dar cumplimiento a lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Concierto Económico, ya que nada impide que las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico pudieran ir negociando los puntos de conexión incluso mientras está siendo objeto de tramitación parlamentaria la Ley que cree el nuevo impuesto. Sin duda, esto sería cumplir mucho más fielmente los mandatos del bloque de la constitucionalidad y ser plenamente respetuosos con el reparto de competencias establecido en el Concierto Económico.

En cuanto al contenido concreto de la Ley 1/2022, de 8 de febrero, incorpora al ordenamiento jurídico los puntos de conexión establecidos para la distribución de competencias entre la Administración General del Estado y las Haciendas Forales en relación con el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y con el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, ambos considerados como tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien, 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 relación con el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales se establece como punto de conexión la tributación 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, proporción, que se expresará en porcentaje redondeado en dos decimales y que 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, excluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, y teniendo presente 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 su parte, el punto de conexión del Impuesto sobre las Transacciones Financieras se fija al establecer que los contribuyentes tributarán 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, lo que 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, proporción que se expresará también en porcentaje redondeado en dos decimales.

El último elemento a destacar de la concertación que se incorpora al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 1/2022, de 8 de febrero, es la incorporación a las reglas establecidas para la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido de un nuevo principio que se aplica a los regímenes de ventanilla única derivados de las Directivas establecidas por la Unión Europea, al establecer 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.

Se completa esta regla con otra relacionada con la presentación de declaraciones censales o informativas correspondientes a estos regímenes, que sigue el mismo principio, y en realidad, lo que se está reconociendo con carácter general es el principio que ya se había acordado en la Comisión Mixta del Concierto Económico celebrada el 11 de marzo de 2020 en Madrid para estos supuestos.

Es muy importante este reconocimiento porque da plena validez a la atribución competencial establecida en el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía de Gernika que antes mencionábamos en un contexto que está llamado a tener cada vez más relevancia en el ámbito de la Unión Europea, porque si las propuestas de la Comisión Europea acaban siendo aceptadas por el Consejo el régimen definitivo intracomunitario de operaciones entre empresarios o profesionales se articulará a través de procedimientos de ventanilla única.

Se ha hecho lo que había que hacer, y hay que felicitarse por ello, pero sería deseable que la concertación se pudiera cometer antes de la entrada en vigor de las nuevas figuras tributarias.