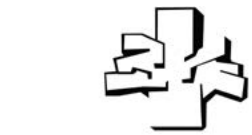
EL CONCIERTO ECONÓMICO
Los retos actuales



VITORIA-GASTEIZ, 2015

TXOSTEN ETA AGIRIAK BILDUMA. MAIOR SAILA
COLECCIÓN INFORMES Y DOCUMENTOS. SERIE MAIOR

Un registro bibliográfico de esta obra puede consultarse en el cátalogo de la biblioteca del Parlamento Vasco: http://www.parlamento.euskadi.net/pfrm_cm_catc.html

Edita: © Eusko Legebiltzarra / Parlamento Vasco



Portada: Firma del Concierto Económico de 1981. El Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco Pedro Luis Uriarte Santamarina y el Ministro de Hacienda Jaime García Añoveros (09.01.1981)

Colaborador: Ad Concordiam. Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico



Imprime: Composiciones RALI, S.A.
Particular de Costa, 12-14, 7.º - 48010 BILBAO

ISBN: 978-84-939774-3-6

D.L.: BI 1942-2015

EL CONCIERTO ECONÓMICO
Los retos actuales

II Seminario celebrado en Vitoria-Gasteiz
los días 22 y 23 de enero de 2015

ÍNDICE

ÍNDICE

Prólogo 11

Discurso de inauguración
Bakartxo TEJERIA OTERMIN. 15

Retos del Concierto Económico ante un nuevo orden fiscal internacional
Gemma MARTÍNEZ BÁRBARA 21

El proceso de armonización fiscal en el País Vasco
Esther URRUZOLA MORENO. 65

Las relaciones horizontales entre Navarra y el País Vasco y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la capacidad normativa de Navarra
Fernando DE LA HUCHA CELADOR 93

El blindaje de las normas fiscales forales: perspectiva constitucional
Enrique LUCAS MURILLO DE LA CUEVA. 153

La situación de las relaciones de carácter tributario entre el País Vasco y el Estado: la concertación de nuevos impuestos y conflictos arbitrales
José Luis HERNÁNDEZ GOIKOETXEA 209

Las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado
José Gabriel RUBÍ CASSINELLO 241

PRÓLOGO

Durante los días 22 y 23 de enero de 2015, el Parlamento Vasco acogió el II Seminario sobre el Concierto Económico. De esta manera se daba continuidad al ciclo sobre esta institución clave de nuestro autogobierno que el Legislativo vasco había iniciado el año anterior.

Si en 2014 el Concierto Económico despertaba interés, en 2015, lejos de rebajarse, esa tendencia se ha acrecentado. El debate en torno al modelo de Estado sitúa a la principal herramienta del autogobierno vasco en el punto de mira. En este contexto, resultaba y resulta pertinente seguir con la línea de estudio, reflexión y difusión multidisciplinar sobre el Concierto Económico. Con ese fin se organizó este II Seminario: para analizar su presente y su futuro.

El "último resto de nuestras veneradas libertades", de nuestro Fuero. Así se definía el Concierto Económico tras la abolición foral de 1876. Desde entonces hasta nuestros días, ha evolucionado de forma considerable hasta convertirse en la columna vertebral de nuestro autogobierno, entendido como un compendio de soberanía económica y política. Y es que para que el autogobierno sea real, además de la gestión del régimen económico, tiene que incluir capacidad de decisión política. No basta con que podamos recaudar, tenemos que poder decidir qué políticas impulsamos con esa recaudación. De ahí, la relación directa entre autogobierno y bienestar que, en el caso vasco, se traduce en "a mayor autogobierno, mayor bienestar".

Para llegar al punto en el que nos encontramos han sido muchos los obstáculos que hemos tenido que superar. Ahora es tiempo de vislumbrar y de poner las bases que aseguren la pervivencia del Concierto Económico como garante de nuestra soberanía economía y política en el cambiante panorama internacional. Este es, precisamente, uno de los temas de reflexión del II Seminario del Concierto Económico, cuyas ponencias recoge esta publicación. Espero que las aportaciones aquí recogidas contribuyan a garantizar ese futuro.

Bakartxo Tejeria Otermin
Presidenta del Parlamento Vasco

DISCURSO DE INAUGURACIÓN

Bakartxo TEJERIA OTERMIN
Presidenta del Parlamento Vasco

Buenos días a todos y bienvenidos al Parlamento Vasco.

Gracias por participar en este II Seminario sobre el Concierto Económico.

El año pasado –coincidiendo con el 135 aniversario de la aprobación del primer Concierto Económico, en 1878– el Parlamento Vasco observó la necesidad de abrir una línea de estudio, reflexión y difusión multidisciplinar sobre el Concierto Económico. Constatamos que, a pesar de que constituye uno de los elementos clave de nuestro autogobierno, no deja de ser un gran desconocido.

Aquel primer seminario sirvió para presentar las bases del Concierto Económico, para explicar su origen y su trascendencia. Protagonistas de su desarrollo durante las últimas décadas, como Pedro Luis Uriarte, José Luis Larrea y el Lehendakari Juan José Ibarretxe, junto con otros expertos en la materia, nos ayudaron a tener mayor conciencia de la auténtica dimensión de este instrumento del autogobierno de Euskadi. También nos expusieron, desde su experiencia y opinión, la evolución que debería tener en el futuro.

Ahora, pretendemos dar continuidad a esa reflexión. Y para ello proponemos centrarnos en el presente y en el futuro del Concierto. Con ese fin, abordaremos cuestiones tan relevantes y de tanta actualidad como el proceso de armonización fiscal en Euskadi, la importancia del denominado *"blindaje"* de las normas forales tributarias, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre nuestra capacidad normativa, las relaciones financieras entre Euskadi y el Estado o los retos del Concierto en el nuevo orden fiscal internacional.

Son cuestiones de las que, con frecuencia, de una manera directa o indirecta, hablamos u oímos hablar en diferentes medios de comunicación. Son aspectos del Concierto sobre los que las distintas instituciones vascas nos pronunciamos en numerosas ocasiones a lo largo del año. Y, por eso mismo, son temas que deben ser abordados en profundidad y atendiendo a la opinión de los expertos. Expertos como los que van a intervenir en estas jornadas.

El Concierto Económico es un derecho del Pueblo Vasco, un derecho histórico y, por lo tanto, un derecho previo a la legislación vigente. Tras la abolición foral en 1876, el Concierto Económico se convirtió en el último vestigio de nuestras libertades. Posteriormente, la propia Constitución española declaró derogadas las leyes abolitorias de 1839 y 1876; así mismo, recogió, en su Disposición Adicional I, que "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", con lo que reconoce que los derechos de los territorios vascos son anteriores a la propia Constitución.

Así, en la actualidad, el autogobierno vasco incluye autogobierno político y económico. Y es que la soberanía política y la económica están intrínsecamente unidas. No cabe soberanía política sin soberanía económica; ni cabe soberanía económica sin soberanía política. Son dos caras de la misma moneda.

Y la columna vertebral de nuestro autogobierno económico es, precisamente, el Concierto Económico, que tiene carácter general, y es de aplicación universal en su ámbito. Es el que fija y regula las relaciones financieras y tributarias entre la Comunidad Autónoma y el Estado.

El Concierto establece un sistema sustentado en el pacto. Esa es una de sus características más relevantes. No cabe la subordinación; los acuerdos tienen que ser pactados entre las instituciones vascas y las españolas, de otro modo no hay acuerdo. Se trata de una relación bilateral entre ambas instituciones.

Y, por su propia naturaleza, esa bilateralidad debería aplicarse tanto en el ámbito económico como en el político. Y es que los vascos recaudamos pero también decidimos el destino que damos a esa recaudación; son las instituciones vascas las que determinan qué inversiones se hacen y los servicios que se prestan a la ciudadanía. Esas decisiones políticas son exclusivas de las instituciones vascas en el ámbito de sus competencias.

En la actualidad, resulta evidente el balance altamente positivo del Concierto. Y es que el autogobierno supone bienestar. Los datos lo corroboran. Euskadi ha pasado de tener un PIB per cápita que suponía el 89% de la renta europea, en 1980, a tener una renta per cápita casi 30 puntos por encima de la media europea. Porque a más soberanía, mayor grado de bienestar para las vascas y los vascos.

Pero, durante todos estos años de vigencia, el Concierto ha tenido que hacer frente a diferentes obstáculos y ha tenido que ir actualizándose. Nada o poco tiene que ver el contexto en el que se aprobó en 1981 –en el que difícilmente se vislumbraba la configuración de la actual Unión Europea– con el actual. Y en los ocho años transcurridos desde su última actualización en profundidad –más allá de la concertación de algunos impuestos el año pasado–, también se han producido cambios notables. Durante todo este tiempo, desde las instituciones vascas, hemos tenido que luchar para que se nos reconociera nuestro sistema fiscal propio en Europa, ya que el Estado, lejos de protegerlo y defenderlo, en muchas ocasiones, era el primero en cuestionarlo. Y es que, todavía hoy, con cierta asiduidad, tenemos que escuchar voces que

se refieren al Concierto como un "privilegio" de los vascos, en vez asumir que se trata de un derecho derivado de nuestra historia. Pero, afortunadamente, el Concierto ya está aceptado en la Unión Europea, y las haciendas vascas, a pesar de no ser estado, es una más de las haciendas europeas.

No obstante, casi una década después de su última actualización profunda, toca renovarlo y adaptarlo a las nuevas circunstancias. Porque el futuro del Concierto juega un papel importante en el futuro de nuestro Pueblo.

Espero y confío en que estas jornadas contribuyan a profundizar en su conocimiento y a vislumbrar su futuro.

Eskerrik asko.

RETOS DEL CONCIERTO ECONÓMICO ANTE UN NUEVO ORDEN FISCAL INTERNACIONAL

Gemma MARTÍNEZ BÁRBARA
Jefa del Servicio de Política Fiscal
Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Bizkaia

I. INTRODUCCIÓN

Al abordar el régimen de Concierto Económico, instrumento clave en el autogobierno económico y político de Euskadi, el mundo académico y de la administración pública se ha centrado tradicionalmente en el análisis de las relaciones tributarias y financieras entre el País Vasco y el Estado central. Debates y estudios sobre los principios que inspiran dichas relaciones, tales como la bilateralidad, la responsabilidad, el riesgo unilateral o la armonización fiscal, que convierten al régimen de Concierto en un modelo de relaciones financieras y tributarias de rasgos federales únicos en derecho comparado, han sido los claros protagonistas hasta fechas muy recientes. Indudablemente también hoy, en el siglo XXI, esta dimensión interna del Concierto Económico, tan compleja, rica y en continua evolución, continúa suscitando un sinfín de cuestiones a las que dedicamos gran parte de nuestros esfuerzos.

Sin embargo, ya desde principios de este siglo los aspectos relacionados con el sistema de Concierto que sobrepasan las meras relaciones internas emergen con fuerza. Las presentes reflexiones abren una ventana a esta dimensión internacional del Concierto Económico que ha ido tomando cuerpo desde el aprobado en 2002 y se ha visto impulsada, en mi opinión, tanto por la tenacidad de las instituciones vascas en ejercitar sus competencias sin cortapisas, como por el contexto económico mundial de crisis iniciado en 2008. Les voy a invitar a que nos adentremos en esta dimensión que coloca a Euskadi en el escenario fiscal internacional en un marco histórico y económico concreto, el actual, caracterizado en parte por la aparición de un movimiento general de regeneración del orden fiscal global.

Con certeza hay quienes durante mucho tiempo han negado la premisa mayor de este enfoque, es decir, la legitimidad y necesidad de la presencia de las instituciones vascas en el escenario fiscal internacional, y, en particular, en el de la Unión Europea, siendo varias las razones en las que se sustenta tal negación. Entre ellas destaca la que recuerda que Euskadi es una región dentro de un Estado y que se encuentra suficientemente representada por éste, amparándose en argumentos constitucionales derivados del título competencial relativo a relaciones exteriores reservado al Estado por el artº 149.1.3 de la Constitución[1].

---

[1] Sobre esta materia, véase MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "Armonización fiscal y poder tributario foral en la CAPV", IVAP, 2014.

No es menos cierto que, en una concepción clásica del Derecho Internacional, son únicamente los estados los actores del ordenamiento jurídico y que, incluso tratándose de estados federales o estados descentralizados, existe un solo sujeto, que es el estado federal o central. Sin embargo, este tradicional principio dista mucho de ser absoluto en la actualidad y encontramos ordenamientos jurídicos, como por ejemplo el austriaco, que prevén que los estados federados pueden firmar también tratados internacionales en cuestiones de su ámbito de competencia, bajo el principio de supremacía en materia de política exterior de la federación a la que pertenecen. Recientemente también el ordenamiento jurídico español, mediante la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos, a la que haremos referencia en nuestra reflexión final, reconoce de manera expresa y desarrolla la participación de las Comunidades Autónomas tanto en la celebración de tratados internacionales como de acuerdos administrativos y acuerdos no normativos, en razón de la naturaleza de la organización territorial del Estado y las competencias asumidas en materia de acción exterior por aquéllas a través de sus respectivos Estatutos de Autonomía[2].

En mi opinión, a efectos de la fiscalidad internacional, que es el ámbito competencial que nos ocupa, lo realmente relevante es la participación de los actores que tienen la capacidad de crear y configurar el Derecho Tributario, con independencia de que se trate de estados o de entidades de carácter sub estatal.

En lo que al País Vasco se refiere, este enfoque se introdujo, en el proceso de concertación de 1997, en el apartado tres del artículo 5 del Concierto Económico de 1981[3] que, reconociendo la necesidad de colaboración del País Vasco con el Estado en el ámbito de la fiscalidad internacional, deja en manos de éste la determinación de los cauces y mecanismos para la articulación de la misma. Idéntico enfoque se recoge en el vigente Concierto Económico aprobado en 2002.

En este marco, siendo los Territorios Históricos del País Vasco soberanos en relación a sus sistemas tributarios, resulta difícil negar con argumentos jurídicos

[2] BOE 28.11.2014

[3] Así el apartado tres del artículo 5 contenía la siguiente previsión: "El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico".

la necesidad de su participación en aquellos foros, bien de ámbito comunitario europeo bien de ámbito global, en los que se traten cuestiones o materias que incidan en el contenido del Concierto Económico.

Cuestión distinta es cómo se articula dicha participación y cuáles son los cauces que se acuerden o que se estimen oportunos para hacerla efectiva, para lo cual hoy por hoy, tal y como está configurada la fiscalidad internacional así como el ordenamiento jurídico español, resulta necesario que dicha participación se articule a través del Estado y en conjunción con sus representantes.

A fin de explorar la dimensión internacional del Concierto Económico, realizaré, en primer lugar, un diagnóstico del escenario fiscal internacional y de las medidas que organizaciones supranacionales, como la OCDE o las Instituciones europeas, están impulsando con la finalidad de construir un nuevo modelo de fiscalidad que se adecúe a dicho escenario internacional. En este marco, efectuaré una serié de reflexiones sobre el papel que corresponde a los Territorios Históricos del País Vasco –con competencia exclusiva para mantener, establecer y regular su régimen tributario, así como para aplicar los tributos que lo integran– para, a modo de cierre, ofrecer una reflexión final.

II. DIAGNÓSTICO DEL ESCENARIO FISCAL INTERNACIONAL

Pongamos nuestra mirada en el escenario fiscal internacional, al que las Instituciones del País Vasco se han incorporado recientemente de manera visible y que se encuentra en estos momentos en proceso de reconstrucción, asentándose en nuevos principios más acordes con el modelo económico del siglo XXI.

Globalización y crisis son los dos motores que propulsan la transformación de este escenario en la actualidad.

Existen múltiples definiciones del fenómeno de la globalización o mundialización económica. De entre todas ellas, me quedo con la que nos proporciona el Fondo Monetario Internacional que lo define como *"la creciente dependencia económica mutua entre los países del mundo ocasionada por el creciente volumen y variedad de transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como por la de flujos internacionales de capitales, y por la aceleración de la difusión de la tecnología en más lugares del mundo".*

La globalización no es un fenómeno reciente. Sin embargo, nunca antes el comercio y los servicios financieros han estado tan desarrollados e integrados. El aspecto más sorprendente de este proceso es la integración de los mercados financieros, que ha sido posible gracias a las comunicaciones electrónicas modernas.

En el siglo XX hubo un crecimiento económico sin precedentes, que casi quintuplicó el PIB mundial per cápita. Sin embargo, este crecimiento no fue regular, ya que la mayor expansión se concentró en la segunda mitad del siglo, período de rápida expansión del comercio exterior acompañada de un proceso de liberalización comercial y, un poco más tarde, de la liberalización de las corrientes financieras. En el período entre las dos guerras mundiales, el mundo dio la espalda a la internacionalización, o globalización, y los países cerraron su economía y adoptaron medidas proteccionistas y un control generalizado de los capitales.

El tiempo transcurrido desde el inicio del siglo XXI se está caracterizando fundamentalmente por la fuerte aceleración del proceso de globalización debido a la inmediatez con la que el factor capital puede ser trasladado de un Estado a otro, en un entorno de absoluta liberación de los mercados financieros, en búsqueda de la mayor rentabilidad pero que, como contrapartida, favorece la proliferación de mercados opacos, como los paraísos fiscales.

Asimismo, los avances tecnológicos en el ámbito de la información y la comunicación facilitan las más ágiles y potentes formas de transporte de mercancías y dan paso a nuevas formas de prestar servicios, lo que supone que es posible vender bienes y servicios en cualquier lugar del mundo. Paralelamente a lo anterior, estamos en la era del fuerte desarrollo de los bienes intangibles, que forman parte de los activos de los operadores económicos multinacionales, y que pueden ser empleados por ellos en cualquier lugar del mundo.

Todo ello ha dado lugar a un crecimiento exponencial de las relaciones económicas con un componente internacional y con una proliferación cada vez mayor de los grupos empresariales de carácter multinacional o transnacional, y con ellos de las relaciones económicas de la misma naturaleza. Relaciones transnacionales de gran peso económico e indudable transcendencia tributaria.

Ya en la década de los 70 del siglo pasado, se puso de manifiesto la contradicción entre la globalización económica y social y las soberanías naciona-

les limitadas por las fronteras de los estados. El estadio de globalización del siglo XXI está propiciando la superación de la concepción tradicional de competencia tributaria vinculada a la soberanía estatal, y por tanto al territorio del estado, haciendo patente la obsolescencia del modelo clásico de fiscalidad internacional basado en los principios de bilateralidad y territorialidad, que fue creado teniendo en cuenta unas estructuras corporativas y unos modelos de negocio completamente diferentes.

Además, la importancia creciente del sector servicios y de productos digitales suministrados por Internet ha facilitado sobremanera que las empresas localicen parte de sus actividades productivas en zonas geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Por ello y como consecuencia del fraccionamiento y de la deslocalización de la cadena de producción y de la complicada asignación de valor a cada uno de los eslabones de ésta, los principios tradicionales en los que se fundamentan la mayoría de los sistemas tributarios actuales resultan inoperantes a la hora de gravar los beneficios obtenidos por la empresas multinacionales que operan en diferentes jurisdicciones fiscales.

En este contexto económico de internacionalización y de movilidad de bases imponibles, los sistemas tributarios nacionales y las reglas de la fiscalidad internacional diseñadas para dar respuesta a una economía tradicional presentan notables deficiencias y lagunas que posibilitan que los principales agentes económicos del mundo globalizado, las multinacionales, minimicen enormemente su carga tributaria. Estas lagunas crean oportunidades para una planificación fiscal agresiva que tiene como resultado la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, utilizando estructuras artificiosas que logran una baja o nula imposición mediante la retirada de los beneficios de las jurisdicciones, generalmente de mayor carga impositiva, donde tienen lugar las actividades que los generan.

Paradójicamente estas lagunas en la interacción de los distintos sistemas impositivos derivan en ocasiones de la red de más de 3.000 convenios bilaterales para evitar la doble imposición firmados siguiendo el modelo de la OCDE, que no sólo pueden ir en contra de la realidad económica globalizada, centrada en el multilateralismo, sino que, en muchas ocasiones, facilitan la aplicación de mecanismos de planificación fiscal que pueden incluso generar una doble no tributación. El cada vez más debilitado pero aún existente secreto bancario y la innegable pervivencia de jurisdicciones que todavía pueden ser calificadas como paraísos fiscales agudizan indudablemente esta situación.

Es por todo lo anterior que resulta evidente que las reglas fiscales internacionales vigentes no han seguido el ritmo de la evolución del entorno empresarial.

Como resultado, las soberanías nacionales ven mermados sus ingresos tributarios viéndose obligadas a reducir tanto el nivel de prestación de servicios públicos, en detrimento de los ciudadanos, como la inversión pública, en detrimento del crecimiento económico. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios socavan la integridad del sistema tributario, ya que cuando las normas tributarias permiten que las grandes multinacionales reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que los generan, otros contribuyentes de esa jurisdicción, individuos o empresas que no realizan operaciones transnacionales, tienen que soportar una carga tributaria mayor.

En consecuencia, la evasión y elusión fiscal de las empresas transnacionales se ha convertido en un grave riesgo para los ingresos fiscales, la soberanía fiscal y la equidad fiscal de todos los países.

Como he mencionado, el otro condicionante del escenario fiscal internacional actual es la intensa y compleja crisis global que venimos padeciendo desde 2008, en relación a la que la globalización ha demostrado su potencial multiplicador, ya que muy pocos países han podido aislarse de su onda expansiva parapetados detrás de sus fronteras y de sus legislaciones nacionales. El efecto sobre los presupuestos nacionales de la erosión de los ingresos fiscales correspondientes a las multinacionales coadyuva a la elevación de los déficits nacionales y de la deuda pública a cotas difícilmente asumibles y somete, por ello, a una dura prueba a los gobiernos, poniendo en cuestión, en muchos casos, el propio mantenimiento de las políticas públicas.

III. ¿ANTE UN CAMBIO EN LAS REGLAS DEL JUEGO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL?

Nadie duda en la actualidad –ni gobiernos, ni administraciones tributarias, ni empresas, ni ciudadanía– que es necesario dar una respuesta global a las políticas fiscales ante la evidencia de que la acción unilateral de cada estado no está resultando eficaz. En efecto, las grandes multinacionales diseñan estrategias de planificación fiscal en un contexto global, que requieren una respuesta coordinada de los estados, fruto de un enfoque integral y

amplio que tenga en cuenta las consecuencias en todos los países en los que actúan.

Las tradicionales clausulas anti-abuso unilaterales han sido los únicos instrumentos al alcance de las Administraciones tributarias, carentes de toda competencia para poder aplicar los impuestos más allá de sus fronteras nacionales. La aplicación práctica de la red de Convenios de Doble Imposición que existen en la actualidad también está demostrando su ineficacia para atajar una planificación fiscal agresiva, rayana con la evasión fiscal. De hecho, el comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE ya incluye una serie de ejemplos de disposiciones que podrían utilizarse para abordar situaciones de *treaty shopping*, o búsqueda del tratado más favorable, así como otros casos de abuso de convenio que pueden dar lugar a una doble exención.

Por tanto parece que las únicas reacciones que pueden dar ciertos frutos son las que proceden de las organizaciones que dominan el panorama del derecho tributario internacional, cuyo protagonista hegemónico a nivel mundial es en la actualidad la OCDE. Sin embargo las decisiones y mandatos acordados en su seno, que integran el acervo normativo conocido como *soft law* tan propio del ámbito internacional, se caracterizan por la falta de ejecutividad y quedan sometidas a la voluntad y al consenso de los estados nacionales. En el ámbito de la integración comunitaria europea la situación no es muy diferente, a pesar de que las instituciones de la UE disponen de competencias de armonización fiscal en virtud del TFUE, ya que nos encontramos ante una competencia auxiliar y al servicio de las políticas de integración económica europeas, que además resulta de difícil ejecución debido a la exigencia de unanimidad de todos los estados miembros.

Asimismo y a fin de comprender el porqué de los avances de los estados en la respuesta a la planificación fiscal agresiva de las multinacionales, es imprescindible destacar el impulso y respaldo político del G20, institución económica, escasamente formalizada y ajena en principio a la categorización clásica de las organizaciones internacionales.

El G20 es el principal foro de coordinación macroeconómica y financiera internacional que reúne a las 20 principales economías desarrolladas y emergentes del mundo. En conjunto, los miembros del G20 representan el 85% del PIB global, el 80% de los flujos comerciales y las dos terceras partes de la población mundial.

Si bien el G20 tiene sus orígenes en el año 1999 como organismo técnico financiero, su papel cambió significativamente en 2008, ante los desafíos que presentó la crisis económica más aguda desde la posguerra. A partir de ese año, el G20 se jerarquizó con la participación de los jefes de estado y se transformó en el principal ámbito de coordinación económica mundial, reemplazando en gran medida el papel que cumplía el G8 hasta ese momento.

La notoriedad de su protagonismo se inició con las primeras decisiones adoptadas a nivel mundial como reacción ante el carácter global de la crisis, entre las que, al margen de las decisiones de carácter financiero y al objeto de los presentes comentarios, destacamos fundamentalmente dos. Por una parte, la lucha contra los paraísos fiscales, exigiendo a los estados y territorios no cooperantes, de acuerdo con la terminología de la OCDE, la firma de convenios de intercambio de información tributaria efectiva y, por otra, el desarrollo de una mayor coordinación de las políticas fiscales.

Incluso en el bienio 2009-2010 apreciamos un conato de creación de un sistema tributario internacional por parte de este grupo, superpuesto a las soberanías nacionales, regido por unas mínimas reglas comunes, tales como la lucha contra la competencia fiscal perniciosa o la mencionada desaparición de las jurisdicciones opacas o paraísos fiscales, y dotado de una serie de instrumentos entre los que destacan el fin del secreto bancario, la generalización del modelo de convenio de la OCDE y de los mecanismos de precios de transferencia y la extensión y modernización de los modelos de intercambio de información.

El hito del inicio del cambio del paradigma de la fiscalidad internacional al que estamos asistiendo lo encontramos en la cumbre del G20 de Los Cabos (México), en junio de 2012[4], en la que por primera vez se manifiesta la preocupación por parte de la principales potencias mundiales en relación a la dimensión del problema generado por la planificación fiscal de las multinacionales y, en coherencia, se da un mandato a la OCDE para explorar las causas que posibilitan la erosión de las bases fiscales y el traslado artificioso de las mismas a jurisdicciones de baja o nula tributación.

En dicha cumbre, los líderes del G20 ya avanzaron en la necesidad de colaboración internacional a través de relaciones multilaterales, entendiendo

[4] https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/G20_Leaders_Declaration_Final_Los_Cabos_0.pdf

superada las tradicionales relaciones de bilateralidad características de este ámbito: *"pese a los riesgos a los que nos enfrentamos nacionalmente, estamos de acuerdo en que el multilateralismo tiene una importancia aún mayor en la situación actual y sigue siendo nuestro mejor recurso para resolver los problemas de la economía mundial"*.

El G20 pidió a la OCDE el desarrollo de un Plan de Acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo. Este Plan de Acción, que fue presentado en junio de 2013, tras el diagnóstico lanzado en febrero de ese mismo año[5], tiene como objetivos proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales que alineen mejor la potestad impositiva con las actividades económica, combatiendo la ingeniería fiscal de las multinacionales y limitando la competencia fiscal entre los países. El conocido como Plan BEPS identifica 15 acciones como necesarias para combatir ambos problemas y establece plazos, recursos y metodología para poner en marcha las mismas.

En setiembre de 2013, en la cumbre del G20 en San Petersburgo se aprobó el mencionado Plan BEPS, en un momento en que Europa abanderaba las políticas de consolidación fiscal para equilibrar sus cuentas públicas. Mientras los Gobiernos europeos exprimían las figuras tributarias para encontrar ingresos, las grandes multinacionales aprovechaban los resquicios del sistema fiscal internacional para eludir el pago de impuestos. Por ello, en dicha cumbre del G20 se adoptó el compromiso de que los países examinen *"sus leyes tributarias nacionales para garantizar que las normas fiscales internacionales y nacionales no permitan o alienten a las empresas multinacionales para reducir los impuestos generales al cambiar artificialmente las ganancias a jurisdicciones de baja imposición fiscal"*.

El G20 también está detrás del fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal que supone el instrumento más efectivo para intentar mitigar y, ¿por qué no?, atajar el problema, en la medida en que se establece un equilibrio entre la soberanía de cada país en materia tributaria y la legítima protección de los ingresos fiscales. Por consiguiente, los distintos países tienen cada vez mayor interés en fomentar la cooperación fiscal y la adopción de normas comunes sobre una base geográfica lo más amplia posible.

---

[5] Informe "Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" (BEPS, por su acrónimo en inglés: Base Erosion and Profit Shifting) www.oecd.org

En este sentido, en la Cumbre del G20 de Washington de noviembre de 2008, se alcanzó el compromiso por gran parte de las jurisdicciones de eliminar los obstáculos al intercambio de información en materia fiscal, solicitando al Foro Mundial sobre transparencia e intercambio de información a efectos fiscales *(Global Forum)* informes periódicos de sus progresos en el marco legal del intercambio de información. Consecuencia de ello, los paraísos fiscales y el fin del secreto bancario se convierten en prioridades de la Cumbre del G20 de Londres de abril de 2009 con el llamamiento a las jurisdicciones a adoptar e implementar los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información.

En septiembre de 2009, en respuesta a la petición de los líderes del G20 de adoptar mayores estándares de transparencia e intercambio de información en materia tributaria, se reestructuró el Foro Global como una organización basada en el consenso, donde todos los miembros están en pie de igualdad y en el que hoy participan 126 miembros, constituyéndose así como el mayor foro internacional en materia tributaria.

Por su parte, el proyecto BEPS impulsado por la OCDE y el G20 tiene un calendario definido: se presentarían siete medidas en 2014 y el resto en 2015 para que el proyecto pudiera desarrollarse al completo a finales del próximo año. En setiembre de 2014, la OCDE presentó el primer bloque de medidas que fue refrendado en la cumbre de Cairns en Australia. Pascal Saint-Amans, Director de Política Fiscal y Administración de la OCDE afirmó en la presentación que *"con este plan esperamos cambiar las reglas del juego".*

IV. LA RESPUESTA DE LA OCDE

Pasamos a comentar brevemente el estado de la cuestión en el momento de elaborar la presente ponencia, en relación a los dos instrumentos estrella en el cambio de paradigma de la fiscalidad internacional en los que se está trabajando en el ámbito de la OCDE en la actualidad y que hemos introducido en el apartado anterior.

A. El Plan de Acción BEPS

En cumplimiento del calendario del Plan BEPS, en setiembre de 2014 el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, en el que se reúnen 44 países –todos los de la OCDE más los del G20 y los países en proceso de adhesión–

presentó los informes relativos a las siete acciones que forman el primer paquete de análisis establecido en el Plan de Acción.

Los informes presentados, en relación a siete de las quince Acciones aprobadas en el Plan, se refieren específicamente a:

1. Diseñar los nuevos estándares internacionales que garanticen la coherencia de la tributación empresarial a nivel internacional (Acción 2: *"Neutralizar los efectos de los mecanismos de las entidades hibridas").*

2. Realinear tributación y actividad sustancial a fin de restablecer que los beneficios fiscales cumplan con el fin pretendido según los estándares internacionales tanto en el área de los tratados bilaterales (Acción 6: *"Impedir la utilización abusiva de los tratados")* como en la de los precios de transferencia (Acción 8: *"Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor en el área de intangibles").*

3. Incrementar la transparencia de las administraciones tributarias y garantizar la calidad de información suministrada por los contribuyentes a través de la mejora de la documentación de los precios de transferencia y del modelo común de informe país por país (Acción 13).

Adicionalmente, el CAF ha emitido otros tres informes de gran relevancia. El primero de ellos se encarga de realizar un análisis transversal sobre los retos de la economía digital en el ámbito de la fiscalidad (Acción 1). El segundo analiza la viabilidad de desarrollar un instrumento jurídico multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos BEPS y, como resultado, se modifique la red de tratados bilaterales (Acción 15). Finalmente, el tercer informe se dedica a evaluar el avance realizado para combatir las prácticas fiscales perniciosas de una manera más efectiva, teniendo en cuenta los criterios de transparencia y sustancia (Acción 5).

Con este primer paquete de siete acciones, el proyecto de la OCDE/G20 ha avanzado mucho en el logro de consenso internacional en relación a varios de los elementos claves del plan BEPS. El proceso para alcanzar el acuerdo en torno a estas acciones ha propiciado que los diferentes países participantes sean realmente conscientes de la necesidad de incrementar la seguridad jurídica y de garantizar un entorno fiscal seguro para las empresas y las inversiones.

En el marco acordado, las diferentes jurisdicciones ya pueden comenzar a implementar recomendaciones para la coordinación de las legislaciones fiscales domésticas y a neutralizar los efectos de los mecanismos utilizados por las entidades hibridas. Tras este proceso, se eliminarán gran parte las incoherencias existentes a nivel internacional, tales como la existencia de múltiples deducciones para un mismo gasto, la deducibilidad de un gasto en una jurisdicción sin que el correspondiente ingreso haya tributado en aquella que lo recibe o la generación de varios créditos fiscales para eliminar la doble imposición en jurisdicciones diferentes contra un único impuesto satisfecho. Además, se prevé la futura aprobación de directrices para la correcta implementación de las propuestas contenidas en el informe, de tal manera que las modificaciones normativas que los diferentes estados lleven a cabo ofrezcan claridad y seguridad jurídica, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, y respondan a una política de equilibrio entre los costes de cumplimento exigibles y la neutralización de los efectos producidos por los mecanismos y entidades fiscalmente híbridas.

Asimismo, se pueden observar importantes interacciones con otras acciones del plan BEPS cuyos informes serán presentados por CAF en setiembre de 2015. En concreto con la Acción 3 *("Reforzar la normativa CFC –Transparencia Fiscal Internacional–")* y la Acción 4 *("Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros")*.

En relación al papel del Plan BEPS en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa cabe destacar que el trabajo que se está desarrollando se centra fundamentalmente en minimizar que la localización de las actividades más movibles, como son las financieras y las de servicios, se vea determinada principalmente por los tratamientos fiscales. En este campo, el ritmo de las tareas se ha incrementado notablemente siendo especialmente relevantes las relativas a mejorar la transparencia de los *tax rulings* y a la búsqueda de actividad sustancial en los regímenes fiscales preferenciales para la tributación de la propiedad intelectual y, en particular, de las patentes.

Como hemos mencionado en la parte introductoria, la soberanía y los ingresos fiscales de los estados se ven amenazados por el conocido como *treaty shopping* así como por otras estrategias de abuso de tratados, que cada vez resultan más frecuentes. El informe presentado en relación a la Acción 6 del Plan, que se dedica a esta cuestión, ofrece una serie de posibles alternativas de modificación del Modelo de Convenio OCDE. Parte del acuerdo de todos los países sobre la necesidad de modificar el Modelo de

Convenio y sobre el objetivo común de evitar el abuso de los tratados, sin embargo la existencia de diferentes enfoques para abordar esta cuestión se refleja en la flexibilidad del informe que contiene diversas soluciones alternativas. Es por ello que el informe contiene una recomendación de acordar un mínimo común de protección anti-abuso, si bien cada país tiene margen suficiente para ajustar la regulación a sus propias especificidades y a las circunstancias de la negociación de cada tratado bilateral. Por ejemplo, algunos países pueden verse sometidos a limitaciones constitucionales o de derecho comunitario para establecer una redacción idéntica al modelo propuesto en el informe, otras jurisdicciones ya contemplan clausulas anti-abuso en su legislación interna o cuentan con un acervo jurisprudencial dirigido a evitar el abuso.

Por ello el propio informe reconoce el carácter provisional de las propuestas efectuadas y la necesidad de efectuar trabajos futuros de mejora de las mismas, estableciéndose el compromiso de presentar una propuesta definitiva en setiembre de 2015.

En lo que respecta al aumento de la transparencia ante las administraciones tributarias, proporcionando a éstas una información suficiente para realizar comprobaciones y evaluaciones de riesgos en materia de precios de transferencia, el informe sobre la Acción 13 contiene normas revisadas relativas a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo para la presentación de información desglosada por países (informe país por país), sobre ingresos, beneficios, impuestos pagados y ciertos indicadores de actividad económica.

Los países participantes en el Proyecto BEPS están de acuerdo en que estas nuevas normas de información, junto con la trasparencia que fomentan, contribuirán a alcanzar el objetivo de comprender, controlar y combatir las prácticas de BEPS.

El informe país por país exige a las empresas multinacionales que declaren anualmente, por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de sus ingresos y beneficios antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades abonado y devengado. Asimismo, deben informar sobre el total de sus trabajadores, capital, beneficios no distribuidos y activos tangibles en cada una de ellas.

Las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia exigen a las multinacionales que proporcionen a las administraciones tri-

butarias información global de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en todo el mundo. Dicha información habrá de facilitarse en un archivo maestro *(master file)* que estará a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados. Esas mismas orientaciones exigen también aportar documentación adicional sobre precios de transferencia en un archivo local para cada país, en el que se identifiquen las operaciones con la entidad asociada correspondiente, el monto de dichas operaciones y el análisis de la determinación de precios de transferencia que haya realizado la compañía con respecto a esas operaciones.

En su conjunto, estos tres documentos (informe país por país, archivo maestro y archivo local) obligarán a los contribuyentes a articular unas posiciones coherentes en materia de precios de transferencia, ofrecerán a las administraciones tributarias información útil a efectos de evaluar el riesgo de precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de comprobación y, en caso de que sea necesario abrir una inspección, aportarán información para iniciar y orientar el procedimiento.

Sin embargo y en mi opinión, todos los acuerdos que se han alcanzado en relación a las acciones mencionadas resultarán estériles y no podrán ser implementados de una manera ágil y efectiva sin el instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, al que hace referencia la acción 15 del Plan BEPS.

Después de un periodo de consultas con expertos jurídicos tanto en fiscalidad como en derecho internacional, el CAF ha llegado a la conclusión de que el acuerdo en torno a un instrumento jurídico multilateral, que al menos incorpore las medidas BEPS que afectan a los tratados sobre fiscalidad, puede ser alcanzado en un plazo razonable de tiempo y que la elaboración de dicho instrumento multilateral es necesaria y deseable.

Principalmente por medio de este instrumento multilateral la OCDE pretende agilizar los cambios en los convenios bilaterales, puesto que sin su adopción y teniendo en cuenta el número de convenios en vigor, la implementación de estos cambios en todos ellos se convertiría en un proceso considerablemente costoso y dilatado en el tiempo.

El pasado 27 de mayo de 2015, a petición de la CAF y de los Ministros de Finanzas que componen el G20, se constituyó un grupo *ad hoc* a fin de reforzar e intensificar el trabajo relacionado con el desarrollo del instrumento multilateral.

La propuesta de creación del grupo *ad hoc* de carácter abierto ha sido todo un éxito puesto que cuenta con la participación de más de 80 países, con ausencias notables como la de los Estados Unidos de América, teniendo prevista su reunión inaugural en noviembre de 2015.

B. El intercambio de información tributaria

Desde el año 2000 el marco en el que se ha trabajado de manera multilateral en el área de transparencia e intercambio de información tributaria ha sido el del Foro Mundial sobre transparencia e intercambio de información a efectos fiscales *(Global Forum)*.

El Foro Global se encarga de promover la implementación de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información a fin de dificultar la evasión fiscal internacional, así como de procurar que los países en desarrollo se beneficien de las nuevas normas de transparencia. Así, en 2009 como consecuencia de la preocupación manifestada por los líderes del G20, tras los escándalos que afectaron a un buen número de países y la preocupación derivada de la crisis financiera internacional, el Foro recibió el mandato de garantizar la aplicación de la norma internacional para la transparencia y el intercambio de información bajo petición (EOIR). Aunque durante estos años los avances en la implementación del estándar señalado han sido evidentes, habiendo convertido el intercambio de información *on request* en un proceso de revisión robusto y transparente, con constatables beneficios para los países que han utilizado el sistema[6], la evolución de los medios tecnológicos y de los estándares internacionales aconsejó al G20 a comprometerse con un nuevo sistema de intercambio de información automático entre las autoridades tributarias, basándose en el modelo que inspira a la Ley americana de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA)[7].

---

[6] Según el Informe Anual de 2014, 92 jurisdicciones habían implementado más de 500 recomendaciones en materia de transparencia. Los requerimientos de información han ido incrementándose paulatinamente desde los 38 de 2008 a casi 900 en 2013.

[7] Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) es una legislación aprobada por el Internal Revenue Service (IRS) de Estados Unidos, con el fin de promover la transparencia fiscal y reforzar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ciudadanos o residentes estadounidenses, exigiendo a instituciones financieras de todo el mundo la identificación de los clientes con nacionalidad o residencia fiscal en EEUU y la información sobre sus posiciones y

El nuevo estándar de intercambio automático de información de las cuentas financieras (AEOI), desarrollado por la OCDE, es un paso importante y ambicioso en el campo de la cooperación administrativa. Hay tres aspectos fundamentales en la labor del Foro Global en este ámbito: en primer lugar, procurar el compromiso de los miembros con la nueva norma; en segundo supervisar su aplicación efectiva y finalmente apoyar a los países en desarrollo para su incorporación lo antes posible al nuevo estándar. El proceso iniciado por el Foro Global ha recibido un apoyo decisivo en abril de 2014 en el que los ministros del G5 (España, Francia, Alemania, Italia y Reino Unido) suscribieron una declaración de apoyo al Foro Global para la adopción inmediata del nuevo estándar AEOI. De hecho, 54 países se han comprometido a la adopción en 2017 del nuevo modelo de intercambio de información y otros 38 lo harán en 2018, en un proceso que va a suponer un cambio trascendental en la cooperación administrativa y la lucha contra la evasión fiscal y que, a su vez, está inspirando los avances que en esta materia se están implementando en el seno de la Unión Europea, como veremos en el apartado siguiente.

V. LA RESPUESTA DE LA UNIÓN EUROPEA

Aun cuando la preocupación por los ingresos fiscales ya venía siendo una prioridad en la agenda de la UE, fue el documento de debate presentado a la reunión informal de los ministros del ECOFIN de Verona en 1996, "La fiscalidad en la Unión Europea", el que puso el énfasis, entre otras cuestiones, en la necesidad de la estabilización de los ingresos fiscales de los Estados miembros, amenazada por la competencia fiscal y la economía sumergida[8]. Fue a partir

movimientos. En España esa obligación se instrumenta a través de la administración tributaria, tras la suscripción de un Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), suscrito en Madrid el 14 de mayo de 2013 y cuya primera declaración está prevista para el mes de mayo de 2015.

[8] Literalmente se afirmaba en el documento: "La degradación de la situación fiscal se produce a través de la erosión de la base de imposición provocada tanto por la competencia fiscal (transferencia de las bases tributarias a otros países), como por el desarrollo de la economía sumergida (transferencia de las bases tributarias al mercado negro)… La aparente defensa de la soberanía fiscal nacional ha llevado gradualmente a una pérdida real de la misma por parte de cada uno de los Estados miembros en beneficio de los mercados, a través de la

de aquel momento cuando podemos observar un paulatino acercamiento entre las políticas en materia fiscal impulsadas por la OCDE y las de la Comisión y los Estados miembros, centradas en tres ejes fundamentales: la eliminación de la competencia fiscal perniciosa, el impulso a la gobernanza fiscal a través del fomento de la cooperación, asistencia mutua e intercambio de información y la lucha contra la evasión fiscal.

Hay que advertir, sin embargo, que estos principios que vienen a constituir el mínimo común denominador de las inquietudes de la OCDE y de la UE en los últimos años, se ven complementados, en el caso de esta última, por la existencia de dos circunstancias propias que son ajenas a los objetivos de aquélla: la necesidad de eliminar los obstáculos fiscales a la consecución del mercado único y la salvaguarda de la libre competencia en el marco de la Unión, a través de la política de ayudas de estado de naturaleza fiscal.

En relación con las ayudas de estado, la proscripción de las de naturaleza fiscal recibió un notable impulso a partir de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas[9], constituyendo un potente instrumento en manos de la Comisión para reducir los falseamientos de la competencia en el mercado único.

En lo que respecta a los obstáculos fiscales, en las conclusiones del Consejo ECOFIN de diciembre de 1998 se solicitaba a la Comisión que realizara un estudio analítico sobre la tributación de las empresas en la Unión Europea. El estudio debía precisar las principales disposiciones fiscales que podrían obstaculizar la actividad económica transfronteriza en el mercado único y la cuestión acerca de si los obstáculos fiscales podrían seguir resolviéndose mediante soluciones parciales que dejaran intactos los sistemas nacionales de imposición de las empresas. En relación con ello, la Comisión, además de otras medidas parciales, propuso el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades[10], conocido como Proyecto BICCIS, que fue recuperado en 2011 tras más de diez años de estancamiento

---

erosión de la base imponible, especialmente de aquellos de sus componentes que disfrutan de una mayor movilidad."

[9] Comunicación 98/C 384/03.

[10] Comunicación de la Comisión COM (2001) 582 final, de 23 de octubre de 2001: Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas

mediante la propuesta de Directiva elaborada por la Comisión Europea[11] y que ha recibido un fuerte impulso y cambio de orientación recientemente, como veremos a continuación.

Pasamos a comentar las acciones más relevantes que se están llevando a cabo en el ámbito de la Unión Europea en el momento de cerrar la presente ponencia, destacando un claro acompasamiento, tanto en los ritmos como en las materias, con las líneas de acción adoptadas en el seno de la OCDE.

A. Plan de Acción para la reforma de la tributación de las empresas

En junio de 2015, la Comisión Europea ha presentado un Plan de Acción para reformar de manera fundamental la tributación empresarial en la UE. Este Plan de Acción expone una serie de iniciativas para hacer frente a la elusión fiscal, garantizar unos ingresos sostenibles y reforzar el mercado único para las empresas. En conjunto, estas medidas mejorarán significativamente el entorno de la tributación empresarial en la UE, haciéndolo más equitativo, más eficiente y más favorable al crecimiento.

El Plan pivota sobre dos acciones clave: una estrategia para relanzar la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) y un marco para garantizar la imposición efectiva allí donde se generen los beneficios. La Comisión ha publicado también una primera lista de jurisdicciones de terceros países no cooperativas en materia fiscal y ha puesto en marcha una consulta pública para evaluar si las empresas deberían estar obligadas a revelar determinada información fiscal.

El documento central de la reforma es la Comunicación de la Comisión de 17 de junio de 2015[12], por la que se propone un plan de acción para construir un impuesto sobre sociedades más eficiente y justo a nivel de la Unión Europea.

Resulta imprescindible destacar, en primer lugar, las propias premisas de las que parte la Comisión, comunes a las que sustentan el proyecto BEPS de

---

de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria.

[11] COM (2011) 121 final, de 16 de marzo de 2011. Propuesta de Directiva al Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

[12] COM (2015) 299 final, de 17 de junio.

la OCDE. Así, acepta que las reglas actuales por las que se rige el impuesto no responden a las exigencias de la realidad económica y favorecen la erosión de las bases imponibles nacionales, perjudicando a las medianas y pequeñas empresas que actúan en un marco puramente doméstico y no trasladan, por tanto, sus beneficios hacia países o territorios de menor tributación. Sobre estos fundamentos, la Comisión traza un plan de acción cuyos elementos clave mencionamos a continuación.

En primer lugar, la Comisión relanza la propuesta de Directiva BICCIS de 2011. No obstante, la Comisión renuncia inicialmente a la consolidación y aspira a una aparente armonización de la base imponible del impuesto a nivel comunitario, asegurando que esa armonización no se extenderá a los tipos de gravamen. En el marco de esta renegociación de la Directiva, la Comisión anuncia su propósito de alinear las reglas sobre la base imponible del impuesto con el proyecto BEPS, estudiar medidas para favorecer la inversión en investigación y desarrollo y la capitalización de las empresas, es decir, restringir la deducibilidad de la carga financiera y, finalmente, arbitrar un sistema de compensación de pérdidas a nivel comunitario que obligaría a las entidades matrices a compensar las pérdidas de sus filiales en otros Estados miembros.

En segundo lugar, la Comisión proclama su propósito de hacer que los beneficios empresariales se graven allí donde se generan. Ello ha llevado a pensar que la Comisión opta por una aproximación a la tributación en destino o donde se realizan las ventas. Sin embargo, los detalles adelantados por la Comisión dejan en el aire la crucial cuestión de determinar cómo sabremos exactamente dónde se generan los beneficios y parece limitarse a una aproximación a lo que sería la Acción 7 del proyecto BEPS, es decir, la idea de ampliar el concepto de establecimiento permanente para comprender ciertas estructuras de comisión o de maquila. Eso sí, la Comisión reconoce, sin demasiada precisión, que el sistema actual de precios de transferencia entre compañías del mismo grupo no funciona adecuadamente.

B. Intercambio automático de información fiscal

Con el objetivo de combatir el fraude y la evasión fiscal transfronteriza y reconociendo que el intercambio automático de información constituye una herramienta importante para su logro, en su Comunicación de 6 de diciembre de 2012, relativa a un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude

fiscal y la evasión fiscal[13], la Comisión destacó la necesidad de promover enérgicamente el intercambio automático de información como el futuro estándar europeo e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal. A raíz de las negociaciones entre los Estados Unidos de América y varios países, incluidos todos los Estados miembros, para la aplicación del régimen FATCA y del mandato del G20 a la OCDE de basarse en esos acuerdos para elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal, el Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013 solicitó una ampliación del intercambio automático de información a escala de la Unión y a nivel mundial con vistas a la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y las prácticas de elusión fiscal.

Como resultado se aprobó la Directiva 2014/107/UE, del Consejo de 9 de diciembre de 2014[14], que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo relativo a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

El objetivo principal de la comunicación de información que han de prestar las distintas categorías de instituciones financieras de los Estados miembros consiste en limitar las posibilidades de que los contribuyentes eludan impuestos, bien mediante una transferencia de sus activos a otras instituciones financieras o bien mediante la inversión en productos financieros que no estén cubiertos por el ámbito de aplicación de la directiva. No obstante, se excluyen de éste algunas cuentas e instituciones financieras que presentan un bajo riesgo de utilización para eludir un impuesto.

Esta directiva guarda una estrecha relación con el proyecto FATCA y, como se establece en la exposición de motivos, su objetivo va dirigido a aumentar la eficacia de la recaudación de los impuestos. A tal fin, a partir de 2016[15] la nueva directiva pretende establecer un sistema global de intercambio automático de información con arreglo del cual todas las instituciones financieras situadas en un Estado miembro facilitarán información al Estado miembro de residencia de sus clientes sobre la titularidad de las cuentas que estos posean, y también in-

[13] COM (2012) 722 final.

[14] DOUE 16.12.2014

[15] Austria se incorpora al sistema a partir de 2017.

formarán acerca de los intereses, dividendos e ingresos brutos efectuados a dichas cuentas que se deriven de la transmisión de activos financieros.

Configurado así el ámbito de aplicación de la nueva directiva, se trata de evitar situaciones en las que el contribuyente intenta ocultar un patrimonio que en sí mismo representa ingresos o activos sobre los cuales se hayan evadido impuestos. Para ello, las administraciones tributarias de los Estados miembros deben identificar a los contribuyentes en cuestión de manera correcta e inequívoca y evaluar correctamente la probabilidad de que se haya producido un fraude fiscal, evitando en la medida de lo posible investigaciones adicionales innecesarias.

En este sentido, la nueva norma supone un paso más hacia el intercambio automático de información entre los Estados miembros en comparación con la actual Directiva 2011/16/UE del Consejo, que contempla la obligatoriedad de dicho intercambio únicamente sobre la renta y patrimonio de carácter no financiero que los contribuyentes mantienen en Estados miembros distintos de su Estado de residencia. La Directiva de 2014 prevé no solamente ampliar sino, al mismo tiempo, reforzar el intercambio automático de información mediante un planteamiento gradual que cubre nuevas categorías de renta y de patrimonio, a la vez que elimina la condición exigida por la Directiva 2011/16/UE conforme a la cual la información solo debe intercambiarse si está disponible.

Además, con su aprobación se materializa la previsión de ampliación e intensificación del intercambio automático de información. En este sentido, los Estados miembros exigirán a sus instituciones financieras que apliquen normas de comunicación de información y diligencia debida que sean perfectamente compatibles con las establecidas en el estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE. A este respecto, la Unión Europea muestra una especial atención a los avances futuros en la materia a escala de la OCDE.

C. El Código de Conducta de fiscalidad de las empresas

En diciembre de 1997, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas ECOFIN alcanzó un acuerdo de carácter político, calificado por muchos de histórico, sobre un paquete de medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal perniciosa.

Entre los elementos incluidos en este paquete destacaba la Resolución relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas[16], como instrumento idóneo para prevenir las distorsiones económicas y la erosión de las bases imponibles en el seno de la Comunidad. A fin de llevar a cabo estos ambiciosos objetivos, se acordó la creación de un grupo de trabajo de evaluación de aquellas medidas fiscales que provocasen una competencia fiscal perniciosa entre los Estados miembros. En paralelo, se solicitó a la Comisión que elaborase una serie de normas en las que se contuvieran las condiciones para la concesión de ayudas de Estado de carácter fiscal.

El análisis se fundamenta en el hecho, puesto de manifiesto por la Comisión, de que la competencia fiscal que generan los regímenes fiscales particularmente generosos produce como consecuencia lógica el desplazamiento de la presión fiscal de los Estados miembros desde las formas de actividad económica más fácilmente deslocalizables hacia las bases imponibles derivadas del factor trabajo que son, por definición, las menos móviles. El Código de Conducta se propuso poner remedio a este fenómeno, estableciendo unos límites a la competencia fiscal allí donde no se había podido actuar a través de la vía clásica de la armonización de las legislaciones fiscales nacionales.

En cuanto a su naturaleza, el Código de Conducta no es una norma jurídica sino una medida comunitaria de *soft law* en forma de Resolución conjunta, que fue adoptada no sólo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los Estados Miembros, reunidos en su seno con la finalidad de fijar las líneas de actuación de las Instituciones comunitarias y de los Estados Miembros en esta materia.

El grupo de trabajo creado, conocido como Grupo Primarolo, se constituyó formalmente en el Consejo ECOFIN de 9 de marzo de 1998[17] y se comprometió a evaluar las medidas fiscales de los distintos Estados miembros que pudiesen provocar una competencia desleal de acuerdo con los criterios esta-

[16] Resolución del 1 de diciembre de 1997, DOCE de 06.01.1998

[17] Conclusiones del Consejo de 9 de marzo de 1998 referentes a la implantación del grupo Código de Conducta (imposición sobre las empresas), en DOCE de 1 de abril de 1998. El grupo, que se reunió por primera vez el 8 de mayo de 1998, eligió como Presidenta a la señora Dawn Primarolo, *Paymaster General* del Tesoro británico, adoptando por tanto la denominación informal de "Grupo Primarolo" que aun hoy se mantiene.

blecidos en el Código de Conducta como indicadores del carácter potencialmente pernicioso de una medida fiscal.

Al aprobar el Código de Conducta, los Estados miembros se comprometieron, por una parte, a abstenerse de introducir nuevas medidas fiscales que de acuerdo con los criterios anteriores pudieran resultar potencialmente perniciosas *(standstill clause)*, y por otra, a proceder al desmantelamiento en el plazo más breve posible de todas aquellas ya existentes y destinadas a la atracción a un Estado miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros Estados *(rollback clause)*. Pero además, también se obligaron a intercambiar recíprocamente información sobre las medidas fiscales vigentes, o en proyecto, siempre que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código, y a institucionalizar un grupo encargado de convalidar las medidas fiscales anteriores así como a supervisar las informaciones referentes a las mismas.

En noviembre de 1999, el Grupo Primarolo dio traslado al Consejo de su informe final[18], que contenía un análisis sobre el listado de medidas que podían ser consideradas potencialmente perniciosas. En marzo de 2003, el Consejo avaló finalmente el mencionado informe sancionando como perniciosas 66 medidas. Casi al mismo tiempo, los Estados miembros presentaban sus listas de disposiciones legislativas modificadoras de los regímenes fiscales cuestionados, a fin de acomodarse a las decisiones del Consejo.

Ya desmantelados los regímenes perjudícales identificados en el Informe Primarolo prácticamente en su totalidad, el grupo del Código de Conducta continua sus trabajos informando semestralmente al Consejo y, a finales de 2014, comenzó a plantearse la conveniencia de actualizar su contenido y los criterios de evaluación de las medidas fiscales potencialmente perniciosas a fin de ampliar su ámbito de actuación en línea con las acciones del Plan BEPS de la OCDE[19].

---

[18] Informe final del Grupo sobre el Código de Conducta presentado al Consejo en el ECOFIN de 29 de noviembre de 1999.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

[19] En relación con ello, en la reunión del Grupo de Cuestiones Fiscales de 5 de diciembre de 2014 en el seno del ECOFIN se presentó por la Presidencia el documento "Road map – BEPS in the EU" dirigido a abrir nuevos desarrollos e iniciativas legislativas a estudiar en el seno del grupo de trabajo.

Durante el segundo semestre de 2015, bajo la presidencia de Luxemburgo, se está dando un paso más, al amparo del mandato del Consejo ECOFIN de 19 de junio de 2015[20], mediante un intenso debate sobre el futuro del Código y la posibilidad de reforzar las líneas de acción actuales o de explorar nuevas líneas complementarias.

VI. LA PARTICIPACIÓN DEL PAÍS VASCO EN EL NUEVO ORDEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL

En los apartados anteriores hemos abordado los movimientos que a gran escala internacional, fundamentalmente en el ámbito OCDE, se están produciendo a fin de adecuar las reglas del juego de la fiscalidad internacional, obsoletas y desacompasadas, a la economía global. Hemos analizado los pasos que en idéntico sentido y para el logro de objetivos similares se están dando en la UE, impulsados fundamentalmente por la Comisión Europea.

Asimismo, hemos constatado el impulso político basado en un consenso cada vez más amplio para que la fiscalidad internacional vuelva a retomar los principios que la legitiman. El plan BEPS está siendo impulsado por el G20, 19 de las economías más fuertes del mundo, en términos de PIB, siendo la UE su sponsor número 20. La propia web oficial del G20 reconoce que el logro de sus objetivos no podría obtenerse sin el apoyo de las organizaciones internacionales, que sirven de instrumento ejecutor de sus acuerdos y ayudan a sus miembros a identificar aquellos ámbitos en los que sus actuaciones tendrán un mayor impacto para el logro de los mismos. En el ámbito de fiscalidad internacional, la OCDE es y ha sido ya durante varias décadas la protagonista por excelencia.

Como no podría ser de otra manera los sistemas fiscales vascos no son ajenos a todo lo anterior. Es más han pasado de ser meros receptores de los resultados de los procesos de toma de decisión a nivel internacional, que debían de ejecutar sin rechistar, a participar activamente en los mismos. El Concierto Económico reconoce dicha participación y tras muchas negociaciones y dilaciones se han articulado los cauces necesarios para que ésta se lleve a cabo. Sin embargo, a juicio de los que nos dedicamos a la defensa y actualización del

[20] Con este fin, en la reunión del Grupo de Código de Conducta de 23 de julio de 2015 en el seno del ECOFIN se presentó por la Presidencia el documento elaborado por la Comisión "Future of the Code of Conduct".

Concierto Económico así como a su aplicación práctica, estos siguen siendo insuficientes y en cierta medida difusos en cuanto a los protocolos de actuación.

A. La participación en el ámbito de la Unión Europea

La participación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN es el único cauce formalizado de participación internacional en la actualidad. A mi juicio, dicha participación constituye la consecuencia natural de la conjunción de dos realidades jurídicas. Por una parte, las competencias que el bloque de constitucionalidad –Constitución Española, Estatuto de Autonomía del País Vasco y Concierto Económico– reconoce en materia fiscal a la CAPV. Por otra, la incorporación del Reino de España al ordenamiento jurídico comunitario en 1986.

Como comentario preliminar, recordaré que a pesar de que, en virtud del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de la Constitución de 1978, el Estado español es el único interlocutor válido ante la Unión Europea, con independencia de la distribución competencial interna a los distintos niveles institucionales existentes, no es menos cierto que desde su integración en el Mercado Común en 1986, el derecho comunitario tiene una clara incidencia en las materias competencia de las Comunidades Autónomas o, en lo que a nuestro interés se refiere, de los Territorios Históricos de la CAPV. Por ello, los Territorios Históricos se convierten en sujetos activos y pasivos en el proceso de armonización fiscal comunitario europeo, como titulares exclusivos de las competencias normativas en materia fiscal en el ámbito de la CAPV, fundamentalmente en fiscalidad directa.

Es bien conocido que los Tratados, pilares sobre los que se asienta la construcción europea, no atribuyen a las Instituciones comunitarias potestades normativas directas en materia fiscal, no existiendo un auténtico ordenamiento jurídico fiscal entendido como un conjunto orgánico de impuestos europeos, superpuesto al de los Estados miembros y fruto del ejercicio de una competencia plena de las Instituciones comunes en materia fiscal. No sólo esto sino que los sistemas fiscales de la UE difieren sustancialmente entre sí, tanto en su estructura como en la carga impositiva que de ellos se deriva[21].

[21] Véase el documento de la Comisión Europea: Taxation trends in the European Union, 2012. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en

Los sistemas tributarios, como fuente de recursos e instrumento de política económica, constituyen el último reducto de poder soberano en manos de los Estados miembros, que han ido perdiendo paulatinamente, en el proceso de construcción del mercado único europeo, otras señas de identidad económica, tales como la política arancelaria, la monetaria e incluso la presupuestaría, que se ve sometida a un intenso seguimiento y control del cumplimiento de los criterios de convergencia y estabilidad y a fuertes restricciones y sanciones en caso de su incumplimiento.

A pesar de ello, el hecho cierto es que los Estados miembros en el proceso de construcción europea cedieron parte de su soberanía fiscal a las Instituciones comunitarias que surgieron como consecuencia de los Tratados constitutivos. Las competencias fiscales así asumidas se limitan al ámbito de la armonización fiscal en determinados impuestos o en aspectos concretos de los mismos, teniendo en cuenta, como ya se ha mencionado, que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

En el caso del Estado español y en lo que a las competencias fiscales se refiere, la autolimitación derivada del principio de armonización fiscal europeo afecta no sólo al poder tributario normativo central sino también a los poderes tributarios de los territorios forales, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas de los sistemas de Concierto Económico o de Convenio, teniendo éstos que subordinarse al marco jurídico comunitario.

En su ordenamiento jurídico encontramos el Capitulo III del Título III de la Constitución de 1978 que se dedica a los Tratados Internacionales mientras que, a su vez, el artículo 1.5 del Código Civil establece que las normas jurídicas contenidas en los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno.

Por su parte, el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, ya contenido en el Concierto desde 1981. Esta precisión es la inclusión de un segundo párrafo en el artículo 2.Uno.Quinto, inexistente en el Concierto de 1981, en re-

ferencia expresa a la materia tributaria, estableciendo que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos "deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea". Principio general y punto de engarce entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el Derecho Comunitario europeo que ha sido objeto de análisis en varias ocasiones por los tribunales[22].

Por su parte, la única disposición relevante en el Tratado constitutivo europeo de carácter específicamente fiscal era el artículo 93, que se encontraba en el Capítulo 2 del Título VI de la Tercera parte, justo a continuación de las normas sobre competencia, alejado formal y conceptualmente de los principios comunitarios de los primeros artículos. En la actualidad, su contenido se reproduce en el artículo 113 del TFUE, con idéntica ubicación, ocupándose exclusivamente de la armonización de la fiscalidad indirecta y afectando a los impuestos sobre el volumen de negocios (IVA), los impuestos sobre consumos específicos (gravámenes sobre hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol y bebidas derivadas) y otros impuestos indirectos, referencia esta última que comprende el gravamen sobre la concentración de capitales.

Así, el artículo 113 del TFUE establece:

"El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que

---

[22] STS de 12.09.1996 "...el fuero tributario del Territorio Histórico ...fundado en razones históricas tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de las Comunidades Europeas, constituidas por Estados miembros con una larga historia, que han limitado, no ya su fuero, sino su soberanía histórica, de manera que a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones de los Territorios Históricos ...hay que contemplar no solo nuestras leyes, sino también el ordenamiento jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión etc… porque ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad de mercado comunitario, y así, se desprende también del artículo 3º (actual 2º) apartado Quinto del Concierto Económico que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera."

dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia."

Por el contrario, todavía no existe en el TFUE una disposición equivalente al artículo 113 (ex art. 93) para la imposición directa. Cuando las Instituciones Comunitarias han intervenido, de forma más o menos explicita, sobre las legislaciones fiscales nacionales reguladoras de la fiscalidad sobre la renta, y lo han hecho en escasas pero notorias ocasiones y únicamente en relación a aspectos puntuales, han utilizado la habilitación competencial del artículo 115 (ex art. 94)[23], un precepto que no se ocupa explícitamente de la fiscalidad, sino que trata de la aproximación de las disposiciones normativas de los Estados miembros que incidan directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Tanto el artículo 113 como el 115 del TFUE requieren la unanimidad de los Estados Miembros pero, mientras que el concepto de armonización fiscal juega en el marco de la imposición indirecta y está prevista expresamente en el TFUE, la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido el título competencial, mucho más débil que el de la armonización, utilizado por la Comisión y el Consejo para lograr los escasos y lentos avances en la armonización de los impuestos directos con los que se cuenta en la actualidad.

Como resultado, la labor de armonización fiscal, plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados miembros, ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos (en argot comunitario accisas) y de los impuestos que gravan la concentración de capitales.

Por el contrario, la acción comunitaria amparada en el artículo 115 TFUE, base jurídica para las Directivas sobre imposición directa, ha encontrado muchas dificultades para desarrollarse, entre otras razones, porque afecta directamente a la cada vez mas mermada soberanía en manos de los Estados Miembros y porque las diferencias normativas derivadas de la coexistencia de regímenes fiscales distintos entre los Estados no constituyen *per se* una violación de los principios comunitarios.

---

[23] El artículo 115 TFUE: "Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior."

Es por ello que la armonización de la imposición directa ha sido mínima y en su proceso se han puesto de manifiesto las intensas tensiones que se producen entre la acción armonizadora de las instituciones europeas y la competencia fiscal soberana de los Estados. De esta forma, se han regulado mediante Directivas comunitarias aspectos puntuales de la imposición directa, como por ejemplo, las relaciones entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos Estados o las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, absorciones y escisiones a nivel comunitario, mereciendo especial mención el proceso de aproximación de legislaciones que se está llevando a cabo en la actualidad para el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades, en el que nos centraremos en el siguiente apartado de este estudio.

En suma, frente a un grado de armonización fiscal aceptable de la imposición indirecta, en los impuestos directos el margen de acción positiva para la aproximación de legislaciones de las Instituciones europeas es muy limitado, por lo que éstas han optado por impulsar una armonización o una coordinación de aspectos concretos y ello a medida que lo exija el avance hacia objetivos comunitarios no fiscales, como los mencionados.

En general, la doctrina en materia de fiscalidad comunitaria[24] utiliza los términos armonización o integración positiva y armonización o integración negativa para referirse a los dos procesos desarrollados por las Instituciones de la Unión para el logro de los objetivos del mercado único. Por mi parte, voy a utilizar, asimismo, esta terminología ya que refleja claramente, los límites que afectan a la soberanía fiscal de los Estados Miembros, así como a la de los Territorios Históricos del País Vasco, derivados, bien de la producción legislativa de la Unión, armonización positiva, bien de la interpretación de la legislación supranacional realizada por las Instituciones comunitarias, fundamentalmente el Tribunal de Justicia Europeo y la Comisión Europea, que se traduce en obligaciones de no hacer, o armonización negativa.

Si observamos los avances que se han producido en las últimas décadas, parece bastante evidente que la exigencia de unanimidad requerida por el Tratado para establecer medidas legislativas comunes en materia impositiva, a través de Directivas, supone un freno al potencial que se podría atribuir a las Instituciones europeas en materia de armonización positiva. Tampoco otros

[24] LANG, M. et al, *"Horizontal Tax Coordination"*, IBFD, Amsterdam, 2012.

instrumentos jurídicos no vinculantes, conocidos como *soft law*, como las Comunicaciones, Directrices o Recomendaciones han dado suficientes frutos por el momento en el logro del establecimiento de una política fiscal coordinada por parte de los Estados Miembros. Por su parte, la armonización o integración negativa llevada a cabo por el Tribunal de Justicia Europeo ha conseguido exitosamente eliminar una serie de obstáculos fiscales para el buen funcionamiento del mercado único, primordialmente en relación con aquellas medidas fiscales de los Estados Miembros que implicaban discriminaciones en casos de relaciones transfronterizas.

A todo lo anterior añadiríamos otras vías de armonización negativa, en una acepción amplia del término, como son la coordinación de las acciones de política fiscal de los Estados Miembros y la integración de las políticas fiscales. A esta categoría pertenece precisamente el Código de Conducta institucionalizado como *working group* en el seno del ECOFIN, en el que nos centraremos más adelante.

En este contexto, resulta sorprendente que la participación de las Instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten asuntos fiscales, que tienen incidencia sobre las facultades reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos, haya sido uno de los asuntos más polémicos, con mayores connotaciones políticas y de mayor proyección mediática de los relacionados con el régimen de Concierto.

Debemos recordar que, en el año 2001, fue éste uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el Concierto de 2002; garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación, que originó una prórroga unilateral del Concierto[25] y la aprobación tardía en mayo del 2002 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto vigente en la actualidad[26].

Finalmente fue en abril de 2011 cuando dicha participación se hizo efectiva.

---

[25] Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE de 31.12.2001).

[26] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24.05.2002).

Así, en el acuerdo de apoyo a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 alcanzado por el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista en el Congreso, se contempló expresamente la puesta en marcha de esta cuestión. Como consecuencia de dicho acuerdo político, la Comisión Mixta del Concierto aprobó, en una reunión celebrada en noviembre de 2010, un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participaran directamente, integrando la delegación del Estado español, en los siguientes grupos de trabajo del ECOFIN: D4- Cuestiones tributarias, D5- Código de Conducta y D8- Lucha contra el fraude, en los cuales el representante del Estado será el que manifieste la posición española, sin perjuicio de la participación vasca en la formación de la misma[27].

Desde entonces, la asistencia a dichos grupos de trabajo se cubre permanentemente o bien por personal funcionario de las Haciendas Forales, o bien por personal adscrito a la Delegación del Gobierno Vasco en Bruselas.

A estos efectos, la Diputación Foral de Bizkaia fue nombrada por acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para representar al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D5- Código de Conducta. Asimismo, las otras dos Diputaciones Forales han delegado su representación en la Hacienda Foral de Bizkaia en uno de los grupos de trabajo más relevantes de la actualidad, el de Fiscalidad Directa (D4), que es aquél en el que se está

---

[27] El Acuerdo adoptado dice así:

"En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2001, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico, información sobre cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.

Así mismo el Gobierno se compromete a establecer, con carácter inmediato, los cauces para que la Comunidad Autónoma del País Vasco participe directamente integrando la delegación del Estado, en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conozcan asuntos vinculados al ámbito material propio del Concierto Económico en razón de la singularidad del régimen fiscal de los Territorios Históricos vascos conforme al Concierto Económico amparado por la disposición adicional primera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Gernika.

En tal sentido se convocará a un representante de las Instituciones del País Vasco a las reuniones de los grupos de trabajo D4- Cuestiones Tributarias-, D5- Código de Conducta- y D8- Lucha contra el Fraude-. La posición del Estado será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición."

analizando la propuesta de Directiva realizada por la Comisión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) [28] y que, asimismo, ha sido el foro de discusión de la propuesta de Directiva, ya comentada, efectuada por la Comisión relativa a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad que finalmente ha visto la luz en diciembre de 2014[29].

Analicemos brevemente la repercusión de la pertenencia a dichos grupos de trabajo en los sistemas tributarios vascos.

B. D4- Cuestiones Tributarias, en particular, el grupo de trabajo de fiscalidad directa BICCIS

De todos los grupos de trabajo en los que están participando representantes de las instituciones vascas y como instrumento futuro de armonización fiscal de gran potencial en fiscalidad de las empresas, merece una mención especial el grupo que, dentro de la formación D4 relativa a la fiscalidad directa, se dedica a analizar la conocida como propuesta BICCIS, especialmente en este momento a la vista del ya comentado Plan de Acción sobre fiscalidad empresarial presentado por la Comisión en junio de 2015.

La Comisión Europea publicó, el 16 de marzo de 2011, una propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)[30], esto es, un sistema común para calcular la base tributaria de las empresas que operen en la UE. La propuesta pretende reducir considerablemente la carga administrativa, los costes de cumplimiento y la inseguridad jurídica que afectan actualmente a las empresas de la UE por tener que ajustarse hasta un número de 28 regímenes nacionales para determinar sus beneficios imponibles. La BICCIS significaría que las empresas podrían acogerse a un sistema de ventanilla única para presentar sus declaraciones fiscales y podrían consolidar todos los beneficios y pérdidas en que incurran en toda la UE. Los Estados miembros mantendrán plenamente su derecho

[28] La autora de este trabajo es una de las personas que, en su condición personal funcionario de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo "D5- Código de Conducta" en representación de las instituciones vascas.

[29] DOUE 16.12.2014

[30] Ver nota 10.

soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades. Según estimaciones de la Comisión, la BICCIS ahorraría 700 millones de euros cada año a las empresas de toda la UE gracias a los menores costes administrativos y otros 1.300 millones de euros gracias a la consolidación. Además, la propuesta proporcionaría a las empresas que deseen expandirse fuera de sus fronteras un ahorro de hasta 1.000 millones de euros y haría más atractivo el mercado europeo para los inversores extranjeros.

En julio de 2004, la Comisión Europea presentó un documento no oficial sobre la base imponible común, que fue discutido en la reunión informal del ECOFIN de septiembre de 2004. En dicha reunión se acordó la creación de un Grupo de trabajo para avanzar en los trabajos hacia una base imponible común, asesorando a la Comisión en la materia desde un punto de vista técnico. Dicho Grupo de trabajo estaría formado por expertos de los Estados miembros y de los servicios de la Comisión.

En mayo de 2007, la Comisión adoptó una Comunicación sobre la "Aplicación del programa comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)"[31]. Posteriormente, ese mismo año, los servicios de la Comisión prepararon un documento de trabajo sobre "La base imponible consolidada común del Impuesto de Sociedades: posibles elementos de la configuración técnica"[32], fijando un posible esquema de los principios aplicables a la base consolidada común del impuesto de sociedades, comenzando por juntar los diversos elementos estructurales de la base para formar un conjunto coherente de normas.

Finalmente, fue en el primer trimestre de 2011 cuando la Comisión adaptó la propuesta legislativa sobre la BICCIS, que, según acaba de anunciar la Comisión en su Plan de Acción de junio de 2015 va a ser sustituida por una nueva propuesta que presentará en 2016.

La propuesta inicial BICCIS consiste en una serie unificada de normas que las sociedades que desarrollan su actividad en la UE podrían aplicar para

---

[31] COM (2007) 223 final, de 2 de mayo de 2007.

[32] http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_en.pdf

calcular sus beneficios imponibles. Esto es, en virtud de la propuesta cualquier sociedad o grupo de sociedades tendría que atenerse exclusivamente a un único régimen para computar su renta imponible en la UE, en lugar de cumplir normas distintas en cada Estado miembro en el que opere.

Con arreglo a la BICCIS, las sociedades que operen en varios Estados miembros de la UE se verían únicamente obligadas a presentar una declaración fiscal en relación con el conjunto de su actividad en la UE, siguiendo las reglas del Estado de residencia de la sociedad. Esta declaración fiscal consolidada única serviría para determinar la base imponible de la sociedad, y así todos los Estados miembros en los que la sociedad desarrolle una actividad tendrían derecho a gravar una parte proporcional de la misma, calculada con arreglo a una fórmula específica basada en tres factores de igual ponderación: activos, mano de obra y ventas. Este procedimiento se llevaría a cabo a través de las autoridades tributarias del Estado miembro principal de la sociedad que coordinaría los oportunos controles y medidas de seguimiento de las declaraciones, sistema de "ventanilla única".

Ni la propuesta inicial de Directiva BICCIS, ni la futura al parecer, tienen intención de armonizar los tipos del Impuesto de Sociedades de los Estados miembros, y seguirán siendo los propios Estados miembros los competentes en determinar sus tipos de gravamen, incluso con las sociedades que hagan uso de la BICCIS, ya que la BICCIS se refiere únicamente a la base imponible y no al tipo impositivo. Lo que sí pretende la BICCIS es crear más transparencia con respecto a la situación real de este impuesto en los Estados miembros, propiciando una competencia fiscal más leal en la UE.

En la propuesta de directiva de 2011, la aplicación de la BICCIS es optativa, esto es, las sociedades que consideren que este régimen armonizado realmente les va a beneficiar pueden optar por acogerse a él, mientras que las demás sociedades podrán seguir estando sujetas a sus regímenes nacionales. Las sociedades tendrán que acogerse al régimen BICCIS por un mínimo de cinco años, para evitar así que lo adopten y lo abandonen por motivos de planificación fiscal. Asimismo, en dicha propuesta, la consolidación es un aspecto crucial de la BICCIS, ya que comporta el pleno reconocimiento de la actividad transfronteriza realizada por una sociedad dentro de la UE. Igualmente, la consolidación eliminaría la necesidad del complejo sistema de precios de transferencia, que actualmente se aplica a las ventas intragrupo transfronterizas.

Como hemos analizado, el Plan de Acción presentado en junio de 2015 cambia en cierta medida la filosofía que impregnaba la propuesta de directiva de 2011. A la vista de la paralización de las negociaciones sobre la misma, la Comisión se compromete a presentar una nueva propuesta para 2016 con la finalidad de relanzar el proyecto BICCIS, como solución integral para la reforma del impuesto de sociedades.

Esta nueva propuesta se fundamenta en el consenso generalizado de los Estados miembros sobre la necesidad de reactivar el proyecto BICISS, habida cuenta de las grandes ventajas que la BICCIS ofrece tanto a las empresas como a las administraciones tributarias. Las principales novedades frente a la propuesta de directiva de 2011 anunciadas por la Comisión son su carácter obligatorio con un enfoque progresivo, que permitirá que los Estados miembros avancen más rápidamente para hacer efectiva la base imponible común y que se pospone la consolidación a una segunda etapa, ya que este ha sido hasta ahora el elemento más complejo en las negociaciones y que y la consolidación será relegada a una fase posterior de implementación del Proyecto.

Pues bien, en abril de 2011, justo en el momento en que el grupo D4 de fiscalidad directa empezaba la andadura de este ambicioso proyecto, los representantes de las instituciones vascas se incorporaron al grupo de trabajo BICCIS[33].

A mi juicio, este grupo de trabajo técnico brinda una oportunidad única al País Vasco de poner de manifiesto que en esta materia, aunque formando parte de la delegación que representa al Estado español, cuenta con competencias legislativas propias y con una hacienda autónoma, es decir, que es jurisdicción competente más a estos efectos y que su particularidad derivada del hecho regional debería ser expresamente contemplada en el modelo de armonización y consolidación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para lograrlo su primer aliado debe ser el Estado español, con el que ya pudo contar en el único procedimiento verdaderamente relevante para la esencia del régimen del Concierto Económico vasco en la Unión: la cuestión prejudicial que dio lugar a la sentencia del TJUE de 11 de setiembre de 2008, en la que el tribunal establece de manera clara y rotunda los criterios para el

[33] La autora de este trabajo es una de las personas que, en su condición de personal funcionario de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo "D4- Fiscalidad directa. BICISS" en representación de las instituciones vascas.

perfecto encaje del régimen de Concierto en el ordenamiento jurídico comunitario.

C. D5- Código de Conducta

Como hemos comentado, en noviembre de 1999, el Grupo Primarolo dio traslado al Consejo de su informe final[34], que contenía un análisis sobre el listado de medidas que podían ser consideradas potencialmente perniciosas, tras haber examinado casi 300 regímenes de beneficios fiscales, por cumplir con los criterios establecidos en el Código de Conducta y afectar de manera decisiva a la localización de las actividades económicas dentro de la Comunidad. De entre los regímenes examinados se identificaron 66 medidas fiscales como perniciosas, entre las que se encontraba un régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco: el Régimen especial de los Centros de coordinación, dirección y financieros regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos[35]. Entre las medidas analizadas también se encontraban las vacaciones fiscales vascas de 1993, que finalmente no se calificaron como medidas perniciosas, sin perjuicio de su posterior calificación de ayudas de estado.

Por lo que se refiere a la cláusula *rollback*, en las conclusiones del Consejo ECOFIN del 1 de diciembre de 1997, se estableció que a partir del 1 de enero de 1998, el desmantelamiento tendría que llevarse a cabo en el plazo de cinco años, de tal forma que el periodo transitorio finalizaría en el 31 de diciembre de 2002, aunque podía justificarse un plazo más largo en circunstancias particulares, que se debería evaluar en el Consejo. En marzo de 2003, el Consejo avaló finalmente el informe del Grupo Primarolo, sancionando como perniciosas 66 medidas. Casi al mismo tiempo, los Estados Miembros presentaban sus listas de disposiciones legislativas modificadoras de los regí-

---

[34] Informe final del Grupo sobre el Código de Conducta presentado al Consejo en el ECOFIN de 29 de noviembre de 1999.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

[35] Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia (BOB 07.07.1993), Norma Foral 11/1993, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa (BOG 08.07.1993) y Norma Foral 18/1993, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Álava (BOTHA 16.07.1993), respectivamente.

menes fiscales cuestionados, a fin de acomodarse a las decisiones del Consejo.

En cuanto a los efectos sobre la normativa tributaria de los Territorios Históricos, éstos, en aquel momento sin participación directa en el seno del grupo de trabajo, también se vieron obligados a aplicar la cláusula *rollback*, tal y como hemos comentado. En la redacción original de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, aprobada en 1996, el Capítulo III del Título VIII estaba dedicado a la regulación del Régimen especial de los Centros de dirección, de coordinación y financieros (CDCF). Idéntico régimen se encontraba regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los otros dos Territorios Históricos y de Navarra, no así en la legislación tributaria de territorio común.

Su calificación como regímenes fiscales potencialmente perjudiciales desde el punto de vista comunitario provocó su inclusión entre las medidas a derogar necesariamente por los Territorios Históricos en el Acuerdo de Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, entre el Estado y el País Vasco conocido como "paz fiscal".

En Bizkaia dicha derogación se efectuó mediante la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, con efectos desde el 5 de abril de 2000[36].

En la actualidad, otros tratamientos fiscales, como el de las patentes o la aplicación de los *tax rulings* en los diferentes Estados Miembros, están siendo objeto de análisis en el seno del grupo. Los sistemas tributarios vascos tienen su propia regulación de ambas figuras que difiere en parte de la vigente en territorio común. Es por ello que la presencia vasca en estos grupos de trabajo permite la mejor defensa de los regímenes establecidos en los sistemas tributarios vascos, a la vez que garantiza que en caso de que del ejercicio por

[36] BOB 09.05.2002. En Araba/Álava el régimen se derogó mediante la Norma Foral 7/2000, de 29 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para dar cumplimiento a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 (BOTHA 05.05.2000). En Gipuzkoa, la derogación se efectuó mediante la Norma Foral 3/2000, de 13 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para dar cumplimiento a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 (BOG 17.03.2000).

parte de los Territorios Históricos de sus competencias fiscales se derive una violación del Derecho Comunitario, el País Vasco asuma directamente la adopción de las medidas pertinentes para subsanar dicha violación, a pesar de que por aplicación de dicho derecho el incumplimiento sea formalmente imputable no al País Vasco sino al Estado español, que sin embargo carece de capacidad de actuación sobre los sistemas tributarios vascos.

VII. REFLEXIÓN FINAL

"No pretendamos que las cosas cambien, si siempre hacemos lo mismo. La crisis es la mejor bendición que puede sucederle a personas y países, porque la crisis trae progresos."

Me van a permitir comenzar estas líneas de cierre con un pensamiento que me invita a la reflexión y que popularmente se atribuye al físico alemán Einstein que, como observador directo de la crisis económica en Estados Unidos en 1929 y de los efectos adversos derivados de la Segunda Guerra Mundial, opinó en diversos escritos sobre el pensamiento económico de esos años.

Paradójicamente, a la hora de introducir esta cita y con la pretensión de abundar en su contexto, sólo encuentro un extracto de su libro *"The World As I See It"* publicado en 1935 donde se refiere a la Crisis de 1930, aunque de una manera mucho más analítica y menos poética que la versión en español del pensamiento que se le atribuye y aquí reproduzco.

Sin embargo, y teniendo en cuenta que esto no es un ensayo sobre la teoría de la relatividad, no es el autor el que me atrae sino el pensamiento en sí mismo que, o bien puede ponerse en boca de alguien de la categoría intelectual y científica de Einstein a principios del siglo XX, o bien puede hallarse de manera sencilla y concisa en el refranero español, que hace suyo el título de la obra de Juan Ruiz de Alarcón y Mendoza *"No hay mal que por bien no venga"* de principios del siglo XVII.

Y es que estoy absolutamente convencida de que la crisis global está siendo uno de los factores más determinantes a la hora de cuestionar, revisar y rediseñar el papel de los gobiernos estatales en el orden fiscal internacional, a través de sus sistemas nacionales, así como de la posición privilegiada que ciertos operadores económicos, en particular, las empresas multinacionales ocupan en él. Es la crisis la que está promoviendo los esfuerzos conjuntos para la renovación de los cimientos de la arquitectura de la fiscalidad internacional,

a fin de adecuar sus principios y finalidad a una economía global justa y equitativa para todos los operadores económicos. Nunca hasta ahora ha existido un verdadero impulso político basado en un consenso tan amplio como el actual para que la fiscalidad internacional vuelva a retomar los principios que la legitiman. El G20 se encarga de ello y además ha encontrado en la OCDE su pareja de baile perfecta para dar forma técnica a sus propósitos. La acuciante necesidad de ingresos públicos por parte de los gobiernos para hacer frente a las políticas públicas en el contexto económico actual está siendo el motor principal de Planes como el BEPS o de la aceleración de la implementación de intercambios automáticos de información tributaria de carácter multilateral.

En el siglo XXI, la interconexión, la interdependencia y el entrecruzamiento local, regional, estatal y global desafían a las formas y modelos de organización política tradicionales y este fenómeno, la globalización, es el otro factor que está poniendo de manifiesto la necesidad de implementar un nuevo modelo de fiscalidad.

El Estado ya no es en modo alguno la única fuente de diseño y elaboración de políticas públicas que afectan a sus miembros. Además, muchas de las decisiones adoptadas por los gobiernos nacionales ya no van a afectar exclusivamente a sus propios ciudadanos. Existen densas redes y estructuras económicas de ámbito regional o global que escapan al control de cualquier Estado particular. En la nueva ordenación económica internacional es fácilmente detectable cómo el capital va encontrando su propia soberanía, moviéndose con casi total libertad a todo lo largo y ancho del espacio internacional. De acuerdo con sus intereses elige el Estado en el que quiere actuar, saltando con suma facilidad las fronteras nacionales y emigrando sin cortapisas hacia lugares con posibilidades de ganancia.

Y ninguna jurisdicción tributaria, tampoco la vasca, es ajena a los dos fenómenos anteriores.

Como ya hemos puesto de manifiesto, los sistemas fiscales vascos son participes visibles y activos en este proceso de cambio de modelo en la actualidad, sobre todo en el ámbito de la Unión. Sin embargo todavía apreciamos ciertas sombras.

Por ejemplo, la definición y concreción de la difusa articulación de la participación vasca en los grupos de trabajo de la OCDE resulta ser imprescindible en un momento como el actual e incluso el propio Estado español lo pone

de manifiesto al convocar a representantes de las instituciones vascas a algunas de las reuniones del Foro de Competencia Fiscal Perjudicial. Sin embargo, nunca llega ese acuerdo bilateral, que determina los cauces concretos para dicha participación en su seno, a imagen y semejanza del adoptado en 2011 para el ámbito de la Unión Europea.

En dicho ámbito europeo, ya hemos avanzado que en noviembre de 2015 se va a reunir por primera vez el grupo de trabajo encargado de desarrollar un instrumento jurídico multilateral de alcance global fruto del acuerdo de todos las jurisdicciones fiscales en el que consideramos que radica gran parte del futuro éxito del Plan BEPS. Por su parte, la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales en su Disposición adicional sexta prevé la participación de las Instituciones del País Vasco en la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus derechos históricos. ¿Constituirá este el marco legal para nuestra participación en la negociación de este convenio multilateral? La gestación de dicho convenio se va a producir en el seno de un organismo internacional en el que la representación vasca no se encuentra garantizada por no existir una previsión específica para tal fin. En materia fiscal y dada su naturaleza pactada, ¿no sería más apropiado que se incorporara una regulación expresa que complementase y concretase lo dispuesto en el artículo 4.Dos del Concierto Económico?

Última reflexión. Nos seguimos encontrado desgraciadamente con ejemplos recientes como las negociaciones del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013, en las que el País Vasco no ha tomado parte ya que no ha sido invitado, lo que ha originado importantes problemas para el cumplimiento de dicho Acuerdo en relación a los obligados, entidades financieras y compañías de seguros principalmente, a suministrar dicha información que se encuentran sometidos a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos. ¿Va a volver a ocurrir lo mismo con la transposición de la Directiva 2014 que nos obliga a la ampliación del intercambio automático de información fiscal en 2016 dentro de la UE?

Estos son algunos de las cuestiones de carácter interno con repercusiones internacionales sobre las que el Estado y las instituciones vascas tienen que negociar y llegar a acuerdos que posibiliten también en el ámbito externo el

pleno ejercicio de las competencias fiscales vascas derivadas del régimen de Concierto Económico. Como observaran, no nos encontramos ante una nueva situación en la trayectoria de este instrumento fundamental para el autogobierno de Euskadi, por mucho que nos encontremos en el siglo XXI y en la era de la globalización, ya que la negociación y el acuerdo han sido, son y serán inherentes a la propia esencia del Concierto, una de cuyas características más notables es la resiliencia o capacidad para gestionar los cambios y adaptarse, garantizando su pervivencia y continuo desarrollo.

EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL PAÍS VASCO

Esther URRUZOLA MORENO
Dirección de Finanzas y Presupuestos
Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos
Diputación Foral de Álava

I. INTRODUCCIÓN

La armonización fiscal se define, a nivel general, como el proceso de eliminar las disparidades impositivas para evitar la distorsión en la imputación de recursos.

Esta definición nos da, por lo tanto, dos datos importantes. El primero es que el objetivo de la armonización es eliminar las disparidades impositivas, pero no por mero capricho, sino con una finalidad, que es evitar la distorsión en la imputación de recursos y el segundo que no se trata de uniformar, sino de armonizar de forma limitada y estrictamente en la medida que se cumpla el objetivo de evitar la distorsión en la imputación de recursos.

Este es un concepto general de armonización. A continuación vamos a ver como se ha desarrollado este concepto en el País Vasco.

Existen referencias a la armonización en el ámbito del País Vasco en el Estatuto de Autonomía del País Vasco:

Artículo 41. 2 a):

> "Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma."

En el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el que constituye un principio general:

Artículo 2. Uno.:

> "El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá entre otros los principios de Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco."

En la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos:

Artículo 14.3.:

"Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos."

Finalmente, el desarrollo de esta materia se ha llevado a cabo a través de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal que es una ley marco que a su vez no se ha desarrollado. En adelante la llamaremos Ley de armonización.

Antes de seguir adelante, es necesario acotar lo que debe ser el objeto de la armonización en el País Vasco, que no puede ser otro que los tributos concertados de normativa autónoma, principalmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y la tasa fiscal sobre el juego ya que en los tributos de normativa común la armonización solo tendría sentido en algunos aspectos porque en los demás los mismos se rigen por las mismas normas que en cada momento establezca el Estado careciendo los Territorios Históricos de autonomía normativa.

Quiero también recordar, además, que los sistemas tributarios forales están sometidos a una triple armonización y es que además de la que vamos a tratar aquí, los mismos están sometidos, tanto a los dictados de armonización impositiva procedentes de la Unión Europea, como a la armonización con el Estado en los términos que establece el Concierto Económico vigente.

Si bien no vamos a entrar en ellas, por no ser objeto de esta intervención si queremos tener presente que su cumplimiento condiciona los sistemas tributarios forales, de forma que no parece que dé demasiado margen a grandes desarmonizaciones en el ámbito interno del País Vasco.

II. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA ARMONIZACIÓN

La principal ventaja de la armonización fiscal en un contexto como el de Euskadi es que se adapta mejor al sistema de financiación de la Comunidad

Autónoma del País Vasco ya que el actual sistema de financiación de riesgo compartido no sería válido en supuestos de amplia desarmonización.

Es decir, la financiación de la Comunidad Autónoma se lleva a cabo mediante las aportaciones procedentes de la recaudación de los tributos concertados, y se cierra con un fondo de garantía de ajustes que se deciden en el seno del Consejo Vasco de Finanzas. Este sistema está diseñado de forma que si cualquiera de los Territorios Históricos estuviera desarmonizado ello influiría en las aportaciones tanto de él mismo, como de los demás y a los recursos disponibles por parte del Gobierno Vasco que realiza la mayor parte del gasto público del País Vasco. Por ello, garantizar la suficiencia financiera de la Comunidad Autónoma puede ser una razón de interés general que dé lugar a la armonización para reestablecer el necesario equilibrio.

La otra opción, como nos recuerda De La Hucha Celador[1], es que los Territorios Históricos tuvieran libertad normativa absoluta en los tributos concertados de normativa autónoma y como contrapartida corrieran a expensas de los mismos los desembolsos adicionales derivados, por ejemplo, de las diferencias de presión fiscal efectiva entre unos y otros. El sistema respetaría la foralidad tributaria y respetaría la autonomía presupuestaria de la CAPV pero tendría efectos negativos en el sistema de gasto público de los Territorios Históricos puesto que alguna de las Diputaciones Forales implicadas tendría menos recursos para financiar sus competencias privativas.

En mi opinión existe un término medio entre la desarmonización total y la armonización. Es decir, pueden existir y de hecho existen, divergencias tanto normativas, como aplicativas que requieran ajustes para calcular tanto las aportaciones, como la intervención del Fondo de compensación, pero que no requieren de la acción armonizadora por parte del Parlamento Vasco a pesar de que en estas ocasiones sea necesaria una, laboriosa y nunca exenta de conflicto, negociación en el seno del Consejo Vasco de Finanzas.

Entiendo que una situación de estas características es la que tuvo lugar en el año 2008 cuando el Territorio Histórico de Gipuzkoa fue el único de los tres Territorios Históricos en el que estaba vigente el Impuesto sobre el Patrimonio.

---

[1] El régimen jurídico del Concierto Económico. Fernando de la Hucha Celador. Ad Concordiam. Pág. 84, nota 147.

Volveremos sobre este tema más adelante cuando se analicen los supuestos de desarmonización que se han producido en el sistema tributario interno.

Como contrapartida a esta ventaja de la armonización que se acaba de citar, una desventaja de la misma es que la armonización priva a los Territorios Históricos de autonomía fiscal, de libertad para aumentar o disminuir los ingresos y como contrapartida el gasto y de adaptarse a sus peculiaridades propias y a las preferencias de los ciudadanos aunque también es cierto que dependiendo del grado de armonización estos objetivos se pueden mantener buscando un equilibrio entre la armonización y la autonomía fiscal.

Por ejemplo, el Territorio Histórico de Gipuzkoa cuenta con un elevado número de cooperativas y el sistema fiscal del mismo se debería adaptar a esa peculiaridad. El Territorio Histórico de Gipuzkoa requiere por tanto un tratamiento diferenciado para adaptarse a esa peculiaridad de la que carecen los otros Territorios Históricos.

Otra ventaja de la armonización es que disminuye la presión fiscal indirecta. En un territorio pequeño como el de Euskadi, imponer tres sistemas tributarios diferentes a los contribuyentes encarece claramente los costes que les supone relacionarse con las administraciones tributarias.

Otra de las desventajas o inconvenientes que se plantea siempre que se habla de desarmonización es la deslocalización. Sin embargo, es opinión general de la doctrina que unos impuestos más altos no conllevan necesariamente la deslocalización ya que los mismos se pueden ver compensados con mayor gasto público y esto puede retener al contribuyente. Y es que la movilidad, tanto de empresas, como de personas tiene en cuenta otros factores además del fiscal, sobre todo dependiendo del tipo de empresa ya que para unas empresas será más fácil que para otras, dependiendo de la actividad a la que se dediquen, trasladar su actividad a otro lugar.

Por ejemplo, no es comparable la facilidad para trasladarse de una empresa que se dedica a fabricar vehículos que está más atada a infraestructuras, maquinaria etc. con la que puede tener una empresa que se dedique a diseñar software.

Una última ventaja a reseñar, es que la armonización facilita la implantación de políticas tanto sociales, como medioambientales comunes a través de los sistemas fiscales.

III. FUNDAMENTO DE LA CAPACIDAD ARMONIZADORA DEL PARLAMENTO VASCO

El Estatuto de autonomía del País Vasco en su artículo 41.2 a) nos dice que:

> "Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma."

Resulta, por tanto, que según este artículo, los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario atendiendo, entre otras, a las normas que el Parlamento Vasco dicte para la armonización fiscal para idénticas finalidades que las que se contengan en el Concierto con el Estado pero lógicamente en el ámbito de la Comunidad Autónoma.

A continuación analizaremos esta disposición. La competencia de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, está reconocida en la Constitución en la Disposición adicional primera que dice que:

> "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales."

Los derechos históricos son una realidad preexistente a la Constitución, antes de la cual ya estaban además positivizados, si bien nunca se habían recogido en un texto constitucional hasta el de 1978.

Empezaremos analizando qué es lo que ampara y respeta la Constitución en la Disposición adicional primera.

La garantía constitucional o literalmente el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales, a los que alude la Disposición adicional primera, en palabras del Tribunal Constitucional (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 3º) no puede estimarse como una garantía de toda competencia que puede legítimamente considerarse como histórica, no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, sino que lo que garantiza la Constitución es la existencia de un régimen foral, es decir, un régimen propio

de cada Territorio Histórico de autogobierno territorial, esto es, de su foralidad, pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente le hayan caracterizado.

La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto sus rasgos organizativos, como en su propio ámbito de poder, la imagen identificable de ese régimen foral tradicional.

Resumiendo, de lo anterior resulta, por tanto, que la Disposición adicional primera lo que garantiza es la foralidad.

¿Y cuál es el núcleo intangible de esta foralidad? La Sentencia 32/1981, de 28 de julio, del Tribunal Constitucional (FJ 3º) nos dice que la garantía institucional es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre.

Pues bien, dentro de este núcleo intangible de la foralidad está claro que se encontraría el sistema del Concierto Económico.

Si bien la foralidad, la realidad preexistente es el punto de partida de este análisis, no nos podemos quedar en ella, porque las instituciones evolucionan a lo largo de la historia, y los regímenes forales han tenido peculiaridades diferentes y vicisitudes diferentes cada uno de ellos, por lo que delimitar los derechos históricos nos lleva necesariamente a examinar cómo se debe llevar a cabo la actualización de los mismos.

Para saber cómo se debe llevar a cabo la actualización de los derechos históricos es necesario acudir a la Disposición adicional primera de la Constitución ya que si bien, como se ha dicho anteriormente, los Territorios Históricos son realidades preexistentes, la realidad en la que se integran supone dos condicionantes fundamentales que son la Constitución y el Estatuto de Autonomía.

La Disposición adicional primera de la Constitución establece que la misma ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales y que la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Si bien los derechos históricos son titularidad de los Territorios Históricos su actualización se debe llevar a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

¿Y qué significa en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía?

Por lo que se refiere a la Constitución, el Tribunal Constitucional (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 3º) nos deja claro que los derechos históricos deben adaptarse a la Constitución ya que no se pueden mantener situaciones jurídicas, que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales.

La Constitución, nos dice el alto Tribunal, no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones "históricas" anteriores. En este sentido, y desde luego, la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales, pues será de la misma Disposición adicional primera de la Constitución Española, y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia.

De las palabras del Constitucional se deduce, además, que aquellas manifestaciones del régimen foral que contradigan los principios constitucionales no tienen cabida en el ordenamiento.

Por lo que se refiere al Estatuto de Autonomía del País Vasco, la Constitución da lugar a la formación de una nueva estructura territorial del Estado y los Territorios Históricos que ya habían disfrutado antes de la Constitución de un régimen foral de autogobierno, se integran en una nueva estructura territorial del Estado, en una organización política que es la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Hay que recordar que la incorporación a esta nueva estructura territorial fue una decisión libre de las provincias de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia que a través de sus Juntas Generales decidieron incorporarse al Consejo General Vasco, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo primero del Real Decreto-Ley 1/1978, de 4 de enero, por el que se aprueba el régimen preautonómico para el País Vasco.

Esta libertad de incorporación se traslada asimismo al artículo 2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco que establece que tanto Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, como Navarra, tienen derecho a formar parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Estatuto, en su artículo 3, establece que cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco podrán, en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno y el artículo 37.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco establece que lo dispuesto en el mismo no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico.

La incorporación de los Territorios Históricos a la Comunidad Autónoma del País Vasco supone que los derechos históricos de los Territorios Forales habrán de acomodarse o adaptarse al nuevo orden territorial. Ello puede suponer que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse o que deban atribuirse a unos nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, aquellos que resulten imprescindibles para su misma configuración o funcionamiento (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 3º).

Resulta evidente que la actualización de los derechos históricos conlleva necesariamente su transformación. Los regímenes forales tienen que ser dinámicos y adaptarse a las circunstancias de cada momento, y esta actualización puede suponer supresión de derechos históricos o atribución de los mismos a las Comunidades Autónomas, como afirma el Tribunal Constitucional, pero dicha actualización no puede afectar en ningún caso al núcleo intangible de la foralidad, esto es, al régimen propio de cada Territorio Histórico de autogobierno territorial.

Así, en palabras del Constitucional, las competencias de los Territorios Históricos estarán conformadas, por una parte, por lo que el Estatuto precisa como núcleo indisponible de las competencias de los Territorios Históricos y por otra, por la ampliación de estas que se lleve a cabo por los órganos de la Comunidad Autónoma.

Pues bien, resulta que el régimen tributario es uno de estos derechos históricos a los que aludíamos anteriormente por lo que todo lo que se ha dicho sobre los mismos es aplicable también al régimen tributario.

A continuación, en lugar de analizar cada texto legal de los que hemos mencionado anteriormente y que hacen referencias a la armonización, intentaremos contestar a varios interrogantes a la luz de la doctrina y la jurisprudencia y nos detendremos en primer lugar en analizar la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal.

IV. LA LEY 3/1989 DE 30 DE MAYO DE ARMONIZACIÓN, COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN FISCAL

¿Nos define la Ley de armonización lo que significa la armonización? La Ley de armonización define, tanto la coordinación, como la colaboración, pero cuando se refiere a la armonización dice que es más difícil de definir con precisión por ser el alcance de la misma ciertamente complicado de precisar.

Así, la Ley opta por realizar una definición a sensu contrario, es decir, nos dice lo que no es armonización y en este sentido deja claro que su objetivo no es tratar de alcanzar la armonización por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los Territorios Históricos en materia tributaria, ni tratar, por tanto, de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos. Además nos recuerda que es necesario abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones.

Es por ello que el legislador opta por elaborar una Ley marco para el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos renunciando, nos lo dice el mismo, a regular todos y cada uno de los aspectos llegando en una sola ley a la regulación concreta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar.

Si bien la exposición de motivos de la Ley nos declara unas intenciones, el articulado va más allá de las mismas, abarcando, a partir de la reforma de la misma por la Ley 4/1998 de 6 de marzo, prácticamente todo los aspectos de los impuestos concertados de normativa autónoma a excepción del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y algunos aspectos de los impuestos concertados de normativa común.

A pesar de este planteamiento la Ley no ha dado lugar a pronunciamientos jurisprudenciales, pero entendemos que la principal razón es que en su disposición adicional la aplicación práctica de la Ley, queda supeditada a la remisión por parte del Parlamento Vasco de los proyectos de Ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos impuestos y como esta remisión no se ha producido, a pesar del mandato previsto en su disposición adicional para el que se daba un plazo de un año, no ha habido lugar a tales pronunciamientos.

La Sentencia 76/1988, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional al analizar la constitucionalidad de algunos preceptos de la Ley de Territorios Histori-

cos sí que nos dice que no ve ningún reparo, al contrario que los recurrentes que entendían que este tipo de normas sólo debían ser para actuaciones excepcionales, en la propia existencia de normas de armonización como la presente como supuesto ordinario, por lo que por lo menos sí que sabemos que el Tribunal Constitucional respalda la propia existencia de la Ley.

Lo que queda por definir, sin embargo, son los aspectos que dicha Ley puede regular y cuando procede la armonización.

V. ¿EN QUÉ SUPUESTOS SE DEBERÍA ACUDIR A LA ARMONIZACIÓN?

Entendemos que serían los siguientes:

1. Cuando se produzcan distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos. Y explicamos por qué.

Al hilo de la modificación del Concierto Económico por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por el que se ampliaron las competencias a las instituciones del País Vasco se modifica asimismo la Ley 3/1989 ampliando el ámbito de aplicación de la Ley de armonización de forma pareja a la ampliación operada en el Concierto Económico.

En esta modificación se vuelve a recordar que se establece un marco general sin ánimo uniformador, pero que afecta a los elementos sustanciales de cada una de las figuras tributarias.

Además, se incluye en el ámbito de la Ley el Impuesto sobre el Patrimonio, si bien se sigue dejando fuera del ámbito de la misma el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la redacción original se decía que una regulación diferente en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones no producía distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos y que por ello se dejaba fuera del ámbito de aplicación de la Ley.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio la razón de su exclusión fue diferente ya que cuando se aprobó la Ley de armonización las Instituciones Forales no tenían competencia normativa sobre este impuesto debiendo, salvo en algunos aspectos residuales, aplicar la normativa de Territorio Común por

lo que la armonización carecía de sentido y sin embargo a raíz de la modificación del Concierto Económico el año 1997 adquieren esta capacidad y automáticamente el Impuesto sobre el Patrimonio se incluye en el ámbito de aplicación de la Ley, aunque es opinable, como veremos más adelante, si el mismo produce o no distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos.

En todo caso, ello nos da una pista de la razón que para el legislador vasco lleva a armonizar o no un impuesto y es que produzca distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos. Este criterio coincide sustancialmente con la definición que dábamos al principio de armonización. En realidad el legislador no nos da muchas pistas más porque únicamente afirma que se armonizará "cuando proceda" pero no qué condiciones se tienen que dar para dicha armonización limitándose a realizar un mandato al Gobierno en su disposición adicional para que en un plazo no superior a un año remita al Parlamento los proyectos de Ley correspondientes a determinados aspectos del sistema tributario que debe considerar es prioritario armonizar como son:

- Los criterios de delimitación de las relaciones jurídico-tributarias con las correspondientes Diputaciones Forales, cuando el sujeto pasivo u obligado tributario ejerza actividades que supongan la realización del hecho imponible o el nacimiento de la obligación tributaria en más de un Territorio Histórico.
- Los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación que en todo caso serán válidos para declarar ante cualquiera de las Administraciones de los territorios históricos.
- En el Impuesto sobre la Renta la deducción por inversiones en activos fijos materiales en el Impuesto sobre la Renta.
- En el Impuesto sobre Sociedades la deducción por inversiones en activos, la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco y la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuanto el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en Territorio Común.

Dicha remisión no se ha producido y además los aspectos a armonizar recogidos en la Ley abarcan actualmente todas las deducciones, tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como del Impuesto sobre Sociedades desde la reforma de la ley del año 1998 y no solo las que se recogían como prioritarias en la redacción original.

Esta Ley contempla, en palabras de la doctrina, la armonización desde una perspectiva negativa, que se traduce en aproximar las normativas para evitar distorsiones en lugar de desde una perspectiva positiva que consiste en aproximar las normativas para lograr objetivos económicos y sociales comunes.

Cuando la Ley se refiere a distorsiones o cambios de criterio en la asignación de los recursos entendemos, por tanto, que se está refiriendo, fundamentalmente, a la armonización como herramienta para evitar la deslocalización por razones fiscales y para evitar la excesiva competencia entre los sistemas tributarios forales.

En este mismo sentido, entendemos, se manifiesta la exposición de motivos cuando dice que entre los objetivos de la Ley está "la armonización de la normativa tributaria, con especial referencia a la relativa a incentivos fiscales".

Este objetivo, de evitar distorsiones o cambios de criterio en la asignación de los recursos, no casa muy bien con la decisión del legislador de incluir en el ámbito de aplicación de la Ley el Impuesto de Patrimonio y no el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ya que parece que el segundo, por lo menos tanto como el primero, puede producir distorsiones o cambios de criterio en la asignación de los recursos.

Durante la tramitación parlamentaria, los argumentos fundamentales que manifestó el Gobierno Vasco en el debate parlamentario a favor de la exclusión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del ámbito de aplicación de la Ley de armonización, fueron, por una parte, que constituía solo un 0,75 por ciento de la recaudación y por otra, que por lo que se refiere a dicho impuesto la "guerra fiscal" no tiene sentido porque son necesarios diez años de residencia previa en cada territorio para adquirir la categoría de "muerto de ese Territorio" y en este sentido no cabe planificación al respecto.

Dicha argumentación olvidaba, obviamente, que el impuesto comprende no solo las sucesiones, sino también las donaciones.

Desde luego siguiendo el primer argumento y teniendo en cuenta el volumen de recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio tampoco se debería haber incluido en el ámbito de aplicación de la Ley, así que habrá que entender que en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio si cabe "guerra fiscal", es decir competencia fiscal entre los Territorios Históricos y que por eso se optó por incluirlo en el ámbito de aplicación de la Ley de armonización.

A pesar de ello éste no fue el centro del debate parlamentario cuando se valoró la inclusión del Impuesto sobre el Patrimonio en el ámbito de aplicación de la Ley sino que durante la tramitación parlamentaria el debate se centró en cuestiones ideológicas relativas al Impuesto sobre el Patrimonio dejando a un lado otras cuestiones.

A pesar de lo explicado anteriormente, si examinamos la lista de aspectos a armonizar que recoge la Ley 3/1989, desde la reforma del año 1998, parece la Ley quiere abarcar prácticamente todos los aspectos de los impuestos concertados de normativa autónoma, cuando la divergencia en algunos de estos aspectos no tiene por qué llevar necesariamente a generar distorsiones o cambios de criterio en la asignación de los recursos, y la armonización como medida incidente en la autonomía fiscal de los Territorios Históricos debería ser el último recurso, debiéndose previamente recurrir a otros recursos para solventar estas distorsiones, como son los propios medios de los Territorios Históricos por ejemplo mediante acuerdos entre las propias instituciones, de forma que como dice la exposición de motivos de la Ley "el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos se caracterice por el acuerdo entre las partes que configuran un único todo" y además de un último recurso debería ser utilizado únicamente para distorsiones relevantes, ya que las que carezcan de relevancia no tienen por qué ser corregidas para el correcto funcionamiento del sistema.

En este sentido entendemos que la Ley no respeta el principio de subsidiariedad y tampoco el principio de proporcionalidad, ya que por lo que se refiere a este último, no se guarda un equilibrio entre lo que se pretende conseguir y los medios a utilizar, es decir, si se trata de evitar distorsiones o cambios de criterio en la asignación de los recursos, no es necesario abrir la puerta a armonizar la mayor parte de los aspectos de los impuestos concertados de normativa autónoma ya que ello parece excesivo y conduciría más a la uniformidad que a la armonización.

A pesar de lo dicho en este apartado y aunque es necesario prever que se podría dar una situación de competencia fiscal entre los Territorios Históricos y es lo que se intenta evitar cuando se habla de las distorsiones, la realidad es que los supuestos de armonización que se han producido en el País Vasco responden más a diferentes ideologías de los gobernantes de las instituciones forales que a una competencia fiscal por parte de los Territorios Históricos.

2. Cuando sea imprescindible para la restauración del equilibrio en las aportaciones de acuerdo con el sistema de financiación de la Comunidad Autónoma.

Si bien no se manifiesta expresamente en la Ley, éste debería ser, también, fundamento para acudir a la armonización por lo siguiente:

Como se ha explicado anteriormente, la Comunidad Autónoma Vasca tiene un régimen especial de financiación de riesgo compartido por contraposición al modelo de riesgo unilateral que supone el Concierto Económico y si bien cabría aplicar otra metodología, la que se ha escogido en la Ley de Territorios Históricos supone que los cambios en la recaudación de los tributos concertados derivados de divergencias ya sean normativas o aplicativas entre los sistemas tributarios forales, tiene a su vez consecuencias en las aportaciones de los Territorios Históricos y en el Fondo de compensación.

Si las divergencias son pequeñas entendemos que deberían realizarse los ajustes correspondientes, pero dependiendo del tipo de divergencia y sus repercusiones, sería necesaria una acción armonizadora por parte del Parlamento Vasco que garantizara la suficiencia presupuestaria a la Comunidad Autónoma, que estaría justificada y que, en mi opinión, se debería recoger expresamente en la Ley de armonización, siempre claro está que sea necesario en base al interés general y respetando los principios de proporcionalidad y subsidiariedad.

De hecho, la Ley de armonización surgió de un Acuerdo del Consejo Vasco de Finanzas que acordó crear una comisión que presentará una propuesta de texto para su análisis posterior por el Gobierno Vasco y su remisión en su caso al Parlamento Vasco por lo que parece que el sistema de financiación es el fundamento básico de la misma.

Además, es un argumento que se tuvo en cuenta durante la tramitación parlamentaria de la Ley de armonización a la hora de decidir si se incluía o no en su ámbito de aplicación el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones afirmando que el producto de este impuesto no es de los que desequilibren financieramente los ingresos de las Diputaciones.

Algunos autores identifican este fundamento con las distorsiones o cambios en la asignación de recursos que se recogen en la exposición de motivos de la Ley. En mi opinión responden a diferentes finalidades sin perjuicio de que

una divergencia importante en las aportaciones, seguramente, implicará también distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos.

3. Con idénticas finalidades que las que se contengan en el Concierto Económico con el Estado.

El artículo 41.2 a) del Estatuto, que nos dice que los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario atendiendo, entre otras, a las normas que el Parlamento Vasco dicte para la armonización fiscal para idénticas finalidades que las que se contengan en el Concierto con el Estado pero lógicamente en el ámbito de la Comunidad Autónoma.

A pesar de que de la dicción literal de este artículo se podría entender que equipara las Leyes de armonización del Parlamento Vasco a las dictadas por el Estado en virtud del artículo 150.3 de la Constitución el Tribunal Constitucional nos aclara que no cabe dicha interpretación en la Sentencia 76/1988 ya que las mismas difieren en sus términos concretos, como en el régimen y procedimiento de adopción de las disposiciones a que se refiere, como en la naturaleza de los sujetos sobre los que actúan, por lo que entendemos, siguiendo al Tribunal Constitucional que las normas de armonización fiscal que se contienen en el Concierto Económico no pueden tener, a pesar de la literalidad de la disposición, idéntica finalidad a las normas de armonización que dicte el Parlamento Vasco.

4. Cuando no exista entre los Territorios Históricos una presión fiscal global equivalente.

Dice la Ley 3/1989 que el nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos siempre que estas garanticen una presión global equivalente en toda la Comunidad Autónoma. Antes de la reforma de la Ley en el año 1998 se empleaba el término presión fiscal global similar.

La Ley realiza este mandato, pero no se desprende de la misma cuál es la consecuencia de que no se garantice esta presión global equivalente en toda la Comunidad Autónoma. ¿Debería en este supuesto entrar el Parlamento Vasco a armonizar los sistemas tributarios forales?

En el Concierto Económico con el País Vasco de 1981 se recogía que la aplicación del Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en Territorio Común. Esta expresión fue sustituida en la

modificación del Concierto Económico por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la de presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado y se mantiene en el Concierto Económico de 2002.

Resulta, por tanto, que en los dos textos legales se utiliza la expresión presión fiscal global equivalente, si bien en el Concierto se requiere, además, que sea efectiva.

La presión fiscal nominal es la que deriva de los tipos impositivos y por el contrario la presión fiscal efectiva es la renta realmente gravada, que depende sobre todo del rigor con que la normativa sea aplicada.

El concepto de presión fiscal global equivalente plantea numerosos interrogantes. Según Ignacio Zubiri la expresión "presión fiscal equivalente" es doblemente ambigua ya que no especifica cómo debe medirse la presión fiscal, es decir, los parámetros a utilizar, y la cualificación de equivalente no está bien definida. No está claro en que horquilla se deben mover las presiones fiscales para considerarse equivalentes.

Si a este concepto se le añade, como en el caso del Concierto, que sea una presión efectiva global, ya el propio concepto, en palabras de De La Hucha Celador en la norma jurídica que se inserta, presenta una contradicción *in terminis* puesto que el principio tiene como destinatario objetivo la elaboración de la normativa tributaria con lo que la comparación es imposible salvo que se efectúe en términos normativos y no económicos e incluso ni siquiera acudiendo a este razonamiento sería posible demostrar que los Territorios Históricos vulneran este principio armonizador en la elaboración de la normativa tributaria[2].

La jurisprudencia del Tribunal Supremo nos dice, en las Sentencias de 19 de julio de 1991 y de 3 de junio de 2011, que la presión fiscal global es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y que es necesario comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultaría la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal ya que si no, se estaría comparando la presión fiscal parcial y no la global.

---

[2] El régimen jurídico del Concierto Económico. Fernando de la Hucha Celador. Ad Concordiam. Págs. 122 y 123.

Si los Territorios Históricos deben mantener una presión fiscal global efectiva equivalente a la del Estado, esta obligación ya está limitando la presión fiscal de los Territorios Históricos que como hemos visto ha de compararse en términos globales y no de forma parcial comparando uno o varios impuestos sino todo el sistema.

Si bien la Ley de armonización no lo dice, la doctrina afirma que dado el sistema de financiación existente en la CAPV es más acertado entender que la presión fiscal entre los Territorios Históricos debe ser también presión fiscal global efectiva, en lugar de la nominal porque al final es la que marca la recaudación, aunque también es cierto que la presión efectiva al no depender únicamente de la normativa sino también de la gestión e inspección tributaria no parece que pueda ser objeto de una ley de armonización sino que más bien sería un objetivo a alcanzar también desde la coordinación y la colaboración además de desde la armonización.

La armonización en base a la diferencia de presión fiscal entre los Territorios Históricos presenta, además de las mencionadas, las siguientes dificultades:

En el ámbito interno de la Comunidad Autónoma Vasca, al no existir una presión de referencia, como sucede en caso de la relación con el Estado, en el supuesto de que existieran presiones fiscales globales no equivalentes en los Territorios Históricos, no se sabría cuál es, por así decirlo, la presión fiscal global correcta, por lo que parece que la intervención del Parlamento armonizando los sistemas tributarios forales en este supuesto debería ser para los tres territorios.

Además una actuación del Parlamento en este sentido, tendría que venir precedida de la verificación de la presión fiscal global de los Territorios Históricos con lo que no sería suficiente para acudir a dicha medida que un único impuesto estuviera desarmonizado sino que habría que comparar la totalidad de los sistemas tributarios, y a lo largo del tiempo. Total, que sería imposible que se actuara con agilidad basándose en la infracción de este principio y seguramente la actuación del Parlamento llegaría tarde y se habría acudido a otros cauces para la resolución del conflicto.

Examinaremos a continuación los supuestos más relevantes de desarmonización desde el punto de vista de la presión fiscal global equivalente:

A) En primer lugar el supuesto de desarmonización sucedido en el ejercicio 2007 cuando el Territorio Histórico de Gipuzkoa aprobó un tipo para

el Impuesto sobre Sociedades diferente, en dos puntos, al de los Territorios de Bizkaia y Álava.

A pesar de la alarma que generó esta diferencia de tipos, la misma de haberse analizado en este sentido, no hubiera supuesto una ruptura de la presión fiscal global equivalente con los otros territorios, porque únicamente era el tipo de un impuesto el desarmonizado, en un único ejercicio y además se compensaba un tipo superior con incentivos fiscales por lo que en el efecto global, de tenerlo, se hubiera visto atenuado en su impacto.

A pesar de que fueron muchos los que en su momento reclamaron la identidad de tipos cuando se produjo la desarmonización de los mismos, parece que si bien los tipos idénticos pueden facilitar la aplicación del impuesto y evitar distorsiones, en opinión de la doctrina, lo que realmente evita la competencia y facilita la gestión e inspección de los impuestos, es armonizar las bases imponibles de los impuestos directos y si se quiere evitar la competencia fijar unos tipos mínimos del Impuesto o una horquilla entre la que se deben mover los mismos. Es decir, existen varias opciones, todas ellas igualmente válidas.

B) Otro supuesto más relevante de cara a la presión fiscal global equivalente, lo constituye la desarmonización que se produjo cuando durante el ejercicio 2008 cuando se derogó el Impuesto sobre el Patrimonio en todos los Territorios Históricos menos en el de Gipuzkoa.

Teniendo en cuenta el porcentaje que respecto de la recaudación constituye el Impuesto sobre el Patrimonio no parece que la vigencia del mismo, solo en uno de los Territorios Históricos, durante un único ejercicio, pueda romper la equivalencia de la presión fiscal global entre los Territorios. Sobre todo, por la indeterminación del concepto en el que nos movemos, tanto cuantitativa, como cualitativa.

Por otra parte, en este supuesto sí que parece que el que en un Territorio no esté derogado un impuesto y en los demás sí, puede producir distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos por lo que procedería valorar la importancia de los mismos de cara a acudir a la armonización.

Desde luego, como se ha dicho anteriormente, sí que entendemos que la inclusión en la Ley de armonización de este Impuesto supone aceptar

que una diferente regulación de este Impuesto puede dar lugar a excesiva competencia fiscal entre los territorios.

Volviendo al supuesto de hecho, lo que sucedió en la práctica fue que la diferencia se manifestó en las aportaciones de los Territorios Históricos, conllevando una serie de medidas correctoras en el seno del Consejo Vasco de Finanzas y no fue necesario acudir a la armonización porque en el siguiente ejercicio se reestableció el impuesto en todos los Territorios.

Como se decía anteriormente, si las divergencias son pequeñas se deberían realizar los ajustes correspondientes pero dependiendo del tipo de divergencia y sus repercusiones, sería necesaria una acción armonizadora que garantizara la suficiencia presupuestaria a la Comunidad Autónoma, que estaría justificada y que se debería recoger en la Ley de armonización.

El problema es el grado de armonización porque lo que no cabe en ningún caso, de acuerdo con la Constitución y el Estatuto de Autonomía es que el Parlamento regule íntegramente el Impuesto.

C) Actualmente, la regulación del Impuesto de Patrimonio, denominado Impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa difiere en los tres Territorios y podría estar desarmonizado.

Por lo que se refiere a la presión global equivalente puede que estas divergencias no rompan la equivalencia de la presión global de los sistemas tributarios forales, máxime con el pequeño porcentaje que en la recaudación constituye, como se ha dicho en el supuesto anterior, el Impuesto sobre el Patrimonio.

Al final en estos supuestos lo que habría que analizar es si está diferente regulación, sobre todo en temas tan importantes como el límite conjunto de las cuotas de IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, y la decisión de contabilizar o no como patrimonio personal del empresario las participaciones de éste en su empresa, puede producir distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos y si estas son de suficiente entidad como para acudir a la armonización.

5. Repasamos a continuación cuáles son los pasos a seguir ante eventuales desarmonizaciones:

Primero se debería constatar la desarmonización y valorar la entidad de la misma. Esta tarea es muy difícil teniendo en cuenta los parámetros a utilizar, presión fiscal global equivalente, distorsiones o cambio en la asignación de recursos, suficiencia financiera por parte de la Comunidad Autónoma, con todos los problemas que plantean y que se han explicado anteriormente. Además, los dos últimos ni tan siquiera están previstos en el articulado de la Ley de armonización, sino que se desprenden de la realización de una labor interpretativa del conjunto de la normativa.

También surge la duda de si en esta apreciación deberían participar los Territorios Históricos entendiendo la doctrina que sí.

Una vez constatada la desarmonización, se deberían agotar el resto de recursos antes de acudir a la acción del Parlamento, ya sea mediante acuerdos entre las instituciones, Órgano de Coordinación Tributaria, etc. y se debería motivar que el interés general reclama acudir a la armonización.

Si finalmente fuera necesario acudir a aprobar una Ley armonizadora parece que, como estima la doctrina, la solución más acorde con el carácter paccionado de los sistemas tributarios forales sería que el contenido de la misma fuera objeto de negociación con los Territorios Históricos y se aprobara por Ley del Parlamento Vasco por el procedimiento de lectura única y que la misma incidiera únicamente en los aspectos estrictamente necesarios para corregir la desarmonización y con respeto a las competencias de las instituciones afectadas.

VI. LA PROPOSICIÓN NO DE LEY DE 18 DE ABRIL DE 2013

El Parlamento Vasco ha dado un paso adelante en esta materia con la aprobación de la Proposición no de ley el 18 de abril de 2013 en la que auto atribuye el papel de ser foro de debate y acuerdo de la política fiscal.

Esta proposición no de ley va, por la materia que trata, más allá de lo establecido en la Ley 3/1989, en el Concierto Económico y de las competencias atribuidas al Parlamento Vasco en el Estatuto de autonomía, ya que dicha materia no se puede encuadrar dentro de las competencias del Parlamento Vasco para establecer normas de armonización fiscal.

En palabras del Tribunal Constitucional, Sentencia 76/1983, de 5 de agosto, las normas armonizadoras solo pueden venir a complementar, no a suplan-

tar las demás previsiones sobre la distribución de competencias. La competencia de armonización no es una competencia ordinaria, sino extraordinaria, porque es una forma de incidir en el ámbito de competencias que corresponden a la titularidad de otros entes. Lo que significa que el ejercicio de la competencia armonizadora debe ser expreso, es decir, debe manifestar expresamente que se trata de un supuesto de ejercicio de la competencia de armonización y debe explicitar los motivos que justifican su ejercicio, en garantía del interés general, en cuya apreciación, sin duda, existe, necesariamente un margen de apreciación política.

Si bien lo planteado es una proposición no de ley, el razonamiento es igualmente válido por la materia a la que se refiere.

Si lo que el Parlamento Vasco desea es que la política fiscal, entendiendo por política fiscal el uso del gasto gubernamental y la recaudación de impuestos para influenciar en la economía, se debata y acuerde en el parlamento esa opción requiere previamente la modificación del Estatuto de Autonomía y su normativa de desarrollo y es que el actual artículo 37.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco establece que, tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean –las instituciones comunes– como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias de los territorios históricos que el mismo Estatuto determina. Se trata, pues, de una regla de garantía e interpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado; regímenes forales que el mismo Estatuto precisa en cuanto a cuál sea su contenido esencial, intocable por los poderes autonómicos o estatales (STC 76/1988).

Sería también necesaria, por lo menos, además de otras normas, la modificación del Concierto económico que establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

VII. EL ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA

Hasta ahora hemos hablado de la armonización del Parlamento Vasco pero, además de la misma, existe otro cauce de armonización previsto como medi-

da preventiva para evitar la desarmonización en la Ley 3/1989 y es el Órgano de Coordinación Tributaria.

La Ley 3/1989 constituye el Órgano de Coordinación Tributaria que está compuesto por tres representantes del Gobierno Vasco y tres representantes, nombrados uno por cada una de las Diputaciones Forales correspondiendo la presidencia del mismo a uno de los representantes del Gobierno Vasco.

El Órgano de Coordinación Tributaria está adscrito al Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco prestándole la Dirección de Administración Tributaria el apoyo técnico y administrativo.

Aunque tiene otras funciones, por lo que aquí interesa, que es lo que se refiere a la armonización, el Órgano de Coordinación Tributaria tiene asignada la función de emitir informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la Ley de armonización.

Para ello las Diputaciones Forales deben remitir al Órgano de Coordinación Tributaria el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación. Por ello se dice que es que es una medida de armonización previa que tiene como finalidad prevenir y evitar desarmonizaciones.

Como no se han aprobado leyes de armonización por el Parlamento Vasco se ha interpretado que las materias sobre las que debe versar este informe son las que se recogen en la Ley marco 3/1989 de armonización que, si recordamos, son casi todos los aspectos de los tributos concertados de normativa autónoma a excepción de los relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El informe del Órgano de Coordinación Tributaria es preceptivo pero no vinculante y es que no puede ser de otra forma ya que si fuera vinculante, determinaría la decisión de las instituciones de los Territorios Históricos invadiendo por tanto sus competencias.

Como el informe no es vinculante, el hecho de que sea negativo no impide que se pueda continuar adelante con la tramitación. En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de enero de 2000.

Incluso si el informe es positivo nada impide que las Juntas Generales respectivas, en uso de sus atribuciones, no aprueben lo acordado en el seno del Órgano de Coordinación.

En cuanto al contenido del informe del Órgano de Coordinación es garantizar que las disposiciones que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos se ajusten a lo dispuesto en las normas armonizadoras según la exposición de motivos de la Ley de armonización.

Entendemos que en este sentido verificará si se producen distorsiones o cambios en la asignación de recursos porque lo que no va a poder valorar en ningún caso, analizando una única disposición, es la presión fiscal global equivalente de acuerdo con lo que se ha expuesto anteriormente.

En la práctica, la labor que realiza el Órgano de Coordinación es una tarea de aproximación de normativas entre las instituciones forales.

Sus decisiones se toman por mayoría absoluta, según la Ley, pero en la práctica se suelen tomar por unanimidad. La exigencia de una mayoría absoluta según la doctrina supone que no puede adoptar sus decisiones sobre la base de la voluntad del Gobierno Vasco o de las Diputaciones Forales sino que es un acuerdo de voluntades. De ahí que no se disponga ningún procedimiento para resolver las discrepancias, ni para recurrir los acuerdos.

Finalizamos recordando, asimismo, que como acertadamente explica José Antonio Arratibel las decisiones del OCT no tienen valor jurídico, no crean derecho. La ley no le confiere potestades reglamentarias. Sus acuerdos son de carácter interno y no tiene eficacia jurídica externa directa. Carecen por tanto de fuerza ejecutiva *per se* y no innovan el ordenamiento jurídico financiero. Son acuerdos de naturaleza política y técnica que requieren un soporte jurídico formal para su incorporación a dicho ordenamiento[3].

VIII. CONCLUSIONES

Los sistemas tributarios forales están actualmente armonizados en la mayor parte de las figuras tributarias.

---

[3] Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi. Auditoría Pública nº 57 (2012), págs. 95-110. ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio.

La armonización es necesaria, en determinados supuestos, y los Territorios Históricos deben asumirla, porque es consecuencia de su integración voluntaria en la Comunidad Autónoma Vasca.

Sin embargo, la armonización debe ser respetuosa con las competencias de las Instituciones Forales que constituyen el núcleo intangible de la foralidad garantizado por la Constitución y por el Estatuto de Autonomía y no puede servir de excusa para suplantar a las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito de sus competencias.

La principal labor de armonización en el ámbito interno la ha realizado el Órgano de Coordinación Tributaria a pesar de sus necesarias limitaciones derivadas de su naturaleza.

La regulación actual de la armonización en el País Vasco no está desarrollada, no es ágil, utiliza conceptos indeterminados y abarca un ámbito excesivo para la finalidad que pretende.

La actuación armonizadora y sobre todo los aspectos a armonizar deberían tener carácter paccionado al igual que lo tiene el Concierto Económico.

La armonización debe respetar el principio de proporcionalidad y el de subsidiariedad de forma sea el último recurso para evitar medidas que afecten sustancialmente a la competencia entre los Territorios Históricos o que generen graves desequilibrios en el sistema de financiación de la Comunidad Autónoma.

Por último quiero acabar diciendo que, en aras a lograr la armonización, las Diputaciones Forales deberían sentarse a elaborar juntas los proyectos de disposiciones forales tributarias y discutir y negociar el texto de las mismas, para lograr textos consensuados, en lugar de presentar cada Territorio su propuesta lo que dificulta mucho más llegar a un acuerdo posterior tanto en el Órgano de Coordinación Tributaria, como en las respectivas Juntas Generales. Un proyecto consensuado facilitaría el cumplimiento de los principios de progresividad, justicia social, equidad y eficiencia que deben presidir los sistemas tributarios.

IX. BIBLIOGRAFÍA

ARMENTIA BASTERRA, Javier. Concierto Económico: Posibilidades y límites internos e internacionales del poder tributario concertado. Fórum fiscal de Álava, mes 140, 2012, págs. 25-49.

ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio. Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi. Auditoría Pública nº 57 (2012), págs. 95-110.

COELLO MARTÍN, Carlos. La Disposición adicional primera y la organización autonómica vasca: la quiebra del modelo vasco. Logroño: Universidad de La Rioja, Servicio de Publicaciones, 1997.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. El régimen jurídico del Concierto Económico. Ad Concordiam, 2006.

ETXEBARRIA ETXEITA, Ignacio Javier. Las leyes de armonización en la Constitución y en el ordenamiento de la CAPV: la ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal. Herri-arduralaritzazko euskal aldizkaria / Revista vasca de administración pública, Oñati (Gipuzkoa) : Herri-Arduralaritzazko Eusko Ikas-Erakuntza / Instituto Vasco de Administración Pública, 1981 32. zk. Urtarrila-apirila / Enero-abril, 1992.

FUNDACIÓN BBV. Los Principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico, 1997.

HERRERO R. DE MIÑON, Miguel. La titularidad de los derechos históricos vascos. Revista de Estudios Políticos (Nueva Época) nº 58. Octubre-diciembre 1987.

La armonización fiscal. Jornada dirigida por las Juntas Generales de Gipuzkoa en el marco de los cursos de Verano de la Universidad del País Vasco en San Sebastián. Gipuzkoa Batzar Nagusiak-Juntas Generales, 2008.

LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, José Luis. Ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal de Euskadi. Herri-arduralaritzazko euskal aldizkaria / Revista vasca de administración pública, Oñati (Gipuzkoa) : Herri-Arduralaritzazko Eusko Ikas-Erakuntza / Instituto Vasco de Administración Pública, 1981 24. zk. Maiatza-abuztua / Mayo-agosto 1989.

LOJENDIO, Ignacio María. La disposición adicional primera de la Constitución Española.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma. Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco. IVAP, 2014.

RUBÍ CASSINELLO, José. La armonización fiscal en el País Vasco. ISSN 1133-5130, nº 35, 2008, págs. 145-168. Zergak.

LAS RELACIONES HORIZONTALES ENTRE NAVARRA Y EL PAÍS VASCO Y LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA CAPACIDAD NORMATIVA DE NAVARRA

Fernando DE LA HUCHA CELADOR
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pública de Navarra

I. INTRODUCCIÓN

Cuando a finales de 2014 recibí la amable invitación de la Presidenta del Parlamento vasco, acepté inmediatamente dados los lazos sentimentales y personales con Euskadi; de consuno con el Servicio de Estudios intentamos encontrar algo que, evidentemente, no chocara con otras ponencias y que tuviera relación –siquiera fuera indirecta– con el Concierto Económico, puesto que este segundo seminario versaba precisamente sobre uno de los núcleos intangibles de la foralidad, como es el sistema de financiación de los territorios históricos y, a su vez, de la CAPV.

Pese al título (que responde a la intervención oral realizada el jueves 22 de enero de 2015), se han introducido algunas variaciones de estilo, puesto que lógicamente nadie escribe igual que habla, especialmente en materia jurídica y he procurado –sin modificar nada– acomodar este texto. Evidentemente, no pudo incorporarse –y ahora sí– el Proyecto de Ley de reforma del Convenio Económico (publicado en el BOCG el 30 de abril de 2015) que, a nuestro juicio, no resuelve el problema, resolución que sólo sería posible si se acompasase la Disposición Adicional de la LOFCA de 1980 al hecho de que Navarra se constituyó en Comunidad Foral en 1982. Pese a no ser objeto, lógicamente, ni de la charla de enero ni del posterior debate, hemos creído conveniente incorporarlo siquiera como adenda.

En el caso del País Vasco[1], el apartado 1.a) del art. 66 del Concierto se establece la competencia de la Junta Arbitral para resolver los conflictos, en lo que ahora interesa, entre las Diputaciones Forales y la administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con determinados aspectos de los tributos concertados. Evidentemente, hay que huir del nominalismo y aunque sea una Comunidad Foral, con un acceso muy especial a la auto-

[1] El nuevo art. 66 del Concierto (en la redacción dada por el Anexo de la Ley 7/2014, de 21 de abril) ha efectuado una leve reordenación de las funciones de la Junta Arbitral; en todo caso, nótese cómo no se prevé, expressis verbis, el planteamiento de conflictos en el caso de discrepancias entre la CAPV y la Administración estatal o autonómica en relación con los tributos de aquella. El peculiar mecanismo de financiación de la CAPV, la sujeción de ésta a los límites de la LOFCA (en especial a su art. 6) y la inexistencia de impuestos propios dignos de ser mencionados hace bastante inviable que se plantee ningún conflicto de este tipo. Por otro lado, la CAPV no tiene tributos concertados, sino que esta expresión sólo es predicable de los territorios históricos.

nomía, debe ser considerada como Comunidad Autónoma a efectos del Concierto.

En el caso de Navarra, cuya Junta Arbitral se constituyó antes que la del País Vasco (argumento que, como veremos, ha sido sostenido en alguna ocasión para atribuirle competencias en la resolución de conflictos en detrimento de la Junta Arbitral del País Vasco –en adelante, JAPV–), es menester acudir al art. 51.1.b) del Convenio Económico (en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio) para observar que es competente, también en lo que ahora nos interesa, para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con determinados aspectos de los tributos cuya exacción corresponda a la Comunidad Foral de Navarra[2]. Evidentemen-

[2] Nótese cómo, a diferencia del Concierto, en el caso de la Comunidad Foral no se habla, sino en ocasiones puntuales, de tributos convenidos (que sería la expresión más lógica, en concordancia). Ello se debe, entre otras causas (no es la única ni la más relevante, puesto que obedece a razones históricas) al hecho de que la modificación del art. 2.2 operada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, permite a la Comunidad Foral establecer tributos distintos de los convenidos (esta es la expresión que literalmente utiliza el precepto), los cuales han sido objeto de un severo correctivo en las SSTC 208/2012, de 14 de noviembre (pese a desestimarse el recurso interpuesto por el Estado) y, recientemente, en la 110/2014, de 26 de junio (donde se declara inconstitucional y nula la Ley Foral por la que estableció el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica). En ambos casos, el TC considera aplicable no el Convenio sino la LOFCA a lo que la segunda de las sentencias citadas llega a denominar "tributos propios forales". En todo caso, en la Comunidad Foral coexisten los tributos convenidos y los tributos propios (salvo acuerdo en la Junta de Cooperación, o reforma del Convenio, el siguiente en ser enjuiciado por el TC es el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito, aprobado por la Ley Foral 6/2014, de 14 de abril).

No obstante, desde la Junta Arbitral de Navarra (Resolución de 15 de julio de 2005 en el primer conflicto suscitado) se ha considerado que "El término tributos convenidos no es propio de la jerga histórica del Convenio Económico. A diferencia del País Vasco donde ha existido siempre una diferencia clara entre impuestos concertados y no concertados, el régimen foral de Navarra no ha utilizado hasta fechas muy recientes (hasta 1990, por lo que se nos alcanza) la expresión tributos convenidos, y lo ha hecho con un significado distinto al que corresponde a los tributos concertados. El carácter convenido o no convenido de un tributo no determina ni condiciona la competencia estatal o navarra sobre el mismo. En el ámbito foral navarro, la distinción entre tributos convenidos y no convenidos no se refiere a la competencia tributaria sino al cálculo de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, también conocida como cupo contributivo, para el que se tienen en cuenta los impuestos estatales incluidos y los no incluidos en el Convenio, a los que se da el nombre de convenidos y no convenidos".

te, no podemos compartir, ni siquiera plantear, una interpretación en cuya virtud –puesto que no se mencionan a las Diputaciones Forales ni a los territorios históricos[3]– se considere no competente a la Junta Arbitral de Navarra (en adelante JAN) cuando se produzcan los meritados conflictos o discrepancias que son inevitables, básicamente por razones estrictamente geográficas.

Un punto en común entrambas Juntas Arbitrales es la fecha tardía de su efectiva constitución, lo cual originó –al menos en el caso del País Vasco, que, por razones obvias, es el que más conocemos en sus orígenes– una serie de problemas que no es menester relatar aquí y que básicamente afectaban a conflictos suscitados antes de la efectiva constitución de la Junta. Por otro lado téngase en cuenta que en la CAPV, la Junta prevista en el Concierto de 1981 no llegó siquiera a constituirse y que la establecida en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se constituyó, formalmente, el 4 de abril de 2008.

Por su parte, y pese a su mayor continuidad en el tiempo, y al hecho de que el Convenio vigente data de 1990 (si bien, debemos tener en cuenta la reforma fundamental realizada en 2003[4]), los tres miembros de la JAN no se

---

En el caso de Navarra, pese a ser parcialmente cierto lo que afirma la Resolución, se distingue entre tributos cuya exacción corresponde a aquella (que serían los tributos convenidos) y tributos que son competencia exclusiva del Estado (art. 3). A diferencia de lo que sucede en el Concierto (donde se distingue entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común), la atribución de la exacción de un tributo a Navarra lo es en el plano meramente recaudatorio, sin que necesariamente implique que no tenga que aplicar las mismas normas que el Estado, de tal manera que, parafraseando el Concierto, puede haber tributos convenidos de normativa navarra y de normativa común. En cuanto a la aportación económica de Navarra al Estado juegan parámetros distintos de los que parecen deducirse de la Resolución citada; no obstante, el diferente nomen que utilicen Concierto y Convenio no supone una diferencia jurídica radical entrambos, o al menos no cabe atribuirle las consecuencias que parecen extraerse de la mencionada Resolución.

[3] En todo caso, ante la inevitable reforma del Convenio, creemos que podría subsanarse este lapsus calami para evitar pronunciamientos como los derivados de la interpretación literal que no suscribimos.

[4] La redacción primigenia del Convenio de 1990 en punto a los miembros de la JAN planteaba un problema, puesto que mantenía la fórmula del Convenio de 1969 si bien añadía un miembro más por parte del Estado y de la Comunidad Foral, de tal manera que eran nueve miembros, con la siguiente composición: a) cuatro designados por el Ministerio de Hacienda; b) cuatro designados por el Gobierno de Navarra y c) el Presidente, en quien debía concurrir la circunstancia de ser miembro del TS, nombrado por el Presidente del TS, a propuesta del CGPJ y oído el TSJ Navarra. En el caso de que el conflicto se suscitase con

nombraron sino en 2003[5] y realmente fue en 2004 cuando comenzó a actuar, en unas condiciones jurídicas precarias, salvadas gracias al conocimiento de sus miembros, puesto que hasta el año 2006 no se aprobó el Reglamento correspondiente[6]. Por el contrario, en el caso del País Vasco, el Reglamento de la JAPV se aprobó antes del nombramiento de sus miembros, en concreto mediante el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre[7], claramente inspirado en el Reglamento de la Junta navarra, aunque presentaba los mismos problemas hermenéuticos, lo cual, ab initio, suscitó algún recurso contencioso-administrativo estimado por el TS.

Si nos hemos detenido, con cierta exhaustividad, en el proceso de creación y constitución de las respectivas Juntas Arbitrales es, como hemos adelantado y señalaremos, posteriormente, para salir al paso de alguna posición procesal fundamentalmente proveniente del Gobierno de Navarra, como veremos, que consideraba, en primer lugar, que la JAPV era incompetente para la resolución de conflictos que afectasen a tributos cuya exacción correspondiese a la Comunidad Foral y, subsidiariamente, que siempre era competente la JAN en base a argumentos un tanto inconsistentes, entre los que –podemos adelantar– destacaban el hecho de que el régimen de Convenio se hubiera mantenido inalterado desde 1841 (cosa que no sucedió en el caso del País Vasco) o que la constitución anterior de la JAN a la JAPV le otorgaba una suerte de prelación procesal. Ya tendremos ocasión de exponer en profundidad estos argumentos y ver cuál es la posición del Tribunal Supremo.

En todo caso, y por encima de los razonamientos de parte (sea de las Diputaciones forales vascas, sea del Gobierno de Navarra), legítimos en un debate

---

otra Comunidad Autónoma, el Ministerio de Hacienda sustituiría a uno de sus representantes por otro designado a propuesta del órgano de gobierno de la Comunidad afectada.

El problema que planteaba no era sino el difícil encaje del Presidente-Magistrado del TS con la delimitación del Poder Judicial deducible del art. 117 de la CE, del cual se desprende que no es misión de los integrantes de este poder del Estado formar parte de órganos interadministrativos de resolución de conflictos. De ahí el cambio que, siguiendo el modelo del Concierto vasco de 2002, se operó por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

[5] Mediante Orden HAC/3302/2003, de 19 de noviembre, y Orden Foral 349/2003, de 26 de noviembre.

[6] En concreto, el RJAN se aprueba mediante Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

[7] Modificado recientemente por el Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo.

estrictamente procesal, hay algo que inmediatamente llama la atención y que es imputable al legislador estatal en último extremo, pues a través de sus normas (si bien guardan un procedimiento especial de elaboración) se incorporan Concierto y Convenio al ordenamiento jurídico. Lo que llama la atención es la profunda incomunicación entre ambas normas, que es fuente de conflictos, de tal manera que, sintéticamente, puede afirmarse que el Convenio representa un acuerdo entre el Estado y Navarra, siendo el Estado la totalidad del territorio nacional menos dicha Comunidad Foral, en tanto que el Concierto podría seguir el mismo esquema[8], de forma tal que, para el País Vasco, Navarra quedaría incluida en el concepto Estado que maneja el Concierto. Lo cual es políticamente y constitucionalmente cierto, pero no empece que la existencia de cuatro sistemas tributarios forales distintos produzca, de consuno con la precitada incomunicación entre las Leyes del Convenio y del Concierto, efectos perniciosos y conflictos en la determinación de los puntos de conexión ante concretos sujetos pasivos, etc., que, al final, debemos determinar donde residenciar en sede administrativa antes, en su caso, de llegar a la sede jurisdiccional.

En este sentido –y de lege ferenda– no estaría mal que instituciones territoriales diferenciadas (Comunidad Foral de Navarra y territorios históricos del País Vasco) pero que tienen en común la foralidad –cuya máxima expresión se produce en el ámbito tributario– reconocida en la Disposición Adicional 1ª de la CE, convencieran al Estado y se convencieran mutuamente que es mejor la colaboración que la discrepancia o la ignorancia mutua, teniendo en cuenta que los máximos afectados por esas discrepancias –que llegan nada menos que a discutir cuál es la Junta Arbitral que tiene que dirimirlas– son, normalmente, los contribuyentes, en especial en aquellos supuestos (y prueba hay en distintas resoluciones de las Administraciones forales en conflicto) donde se les reconoce un determinado derecho (paradigmático es el supuesto de las devoluciones en el IVA, si bien ha sido loable el esfuerzo de ambas Juntas y del TS por establecer un criterio claro) para cuya exigibilidad se declaran incompetentes respectivamente.

Después de esta introducción, más extensa de lo querido, donde hemos ido apuntando las ideas basilares de nuestra colaboración, hora es que aborde-

[8] No obstante, hay que tener en cuenta que la titularidad de los derechos históricos y, en lo que nos interesa, de la potestad tributaria en los tributos concertados corresponde a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales, no a la CAPV, la cual, como Comunidad Autónoma, no es titular de ninguna potestad en relación con los mencionados tributos ex Concierto.

mos, de manera sistemática, los principales problemas previos que suscita determinar la competencia de una u otra Junta Arbitral en el caso de conflicto entre una Diputación Foral vasca y la Comunidad Foral de Navarra, adentrándonos, en ocasiones, en cuestiones que, prima facie, nada tendrían que ver con la cuestión de fondo, si no fuera por el precedente material que sirve de soporte a la solución procesal y reiterando la advertencia que sólo una reforma de ambas leyes –Convenio y Concierto– permitirá resolver la cuestión, ya que, en el ínterin, estaremos al albur de la jurisprudencia, no enteramente convincente, del Tribunal Supremo.

II. EL CONCEPTO DE TERRITORIO COMUN EN EL CONCIERTO Y EN EL CONVENIO

Aunque pueda parecer sorprendente que, para tratar de dirimir la Junta competente para la resolución de conflictos entre territorios forales, recurramos a la delimitación del concepto de territorio común ex Concierto y ex Convenio cuando, además, existe jurisprudencia del TS al respecto, es básica la comprensión de este concepto, porque manifiesta la incomunicación jurídica entre ambos instrumentos reguladores de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, amén que de él se pueden extraer algunos ejemplos en cuya virtud dicha incomunicación provoca efectos, a nuestro juicio, indeseados. Aun cuando el problema se plantea tanto en el IVA como en el Impuesto sobre Sociedades es en éste último donde más relevantes son las diferencias materiales, puesto que, como sabemos, tanto los territorios históricos como la Comunidad Foral, en el caso del IVA, han de ajustarse a las mismas normas, materiales y formales, que las vigentes en cada momento en territorio común.

Pues bien, en el caso de la imposición sobre la renta de las sociedades, el Convenio y el Concierto utilizan expresiones dispares que, sobre todo, en el caso del primero, hacían dudar que territorio común fuera el resto del Estado menos Navarra; por su parte, esta duda es menos patente en el caso del Concierto Económico.

Ambos textos, al referirse a los sujetos pasivos que tributan a ambas Administraciones, utilizan para determinar la normativa aplicable el lugar donde radique el domicilio fiscal, de tal manera que aplicarán la legislación foral sólo cuando el mismo se encuentre en Navarra o en Bizkaia, Gipuzkoa o Araba,

en lo que a nosotros interesa[9]. No obstante, cuando el volumen de operaciones supere los 7 millones de euros y el realizado en territorio común sea igual o superior al 75% del total de dichas operaciones, quedan sometidos a la normativa del Estado (art. 18.2 del Convenio) o a la normativa de territorio común (art. 14.1, segundo párrafo del Concierto).

Sin embargo, mientras que el Concierto habla de territorio común, el Convenio no utiliza esta expresión sino que habla de territorio de régimen común, con lo cual se suscita la duda de si se trata de una simple errata del legislador o si, por el contrario, ambas expresiones tienen un significado diferente, en especial en el caso de Navarra, que es más precisa en su delimitación negativa de las operaciones realizadas fuera de su territorio[10].

Evidentemente, esta distinción puede parecer intrascendente si tenemos en cuenta que, en una interpretación sistemática de ambas normas –Convenio y Concierto– se habla de tributar conjuntamente a ambas Administraciones (art. 19.2 del Convenio y art. 15.2 del Concierto) y, según el significado gramatical del adjetivo, la expresión sólo puede referirse a Navarra/Diputaciones Forales y al Estado. En un extenso y documentado dictamen[11] ya expusimos las razones por las cuales estimamos que el concepto de territorio de régimen común que utiliza el Convenio no puede identificarse con el resto del Estado menos Navarra, sino que habría que excluir también al País Vasco, que no es territorio de régimen común. Y que, también, pese a que la expresión utilizada es diferente, tampoco cabe, en materia tributaria, deducir del Concierto que territo-

---

[9] El punto de conexión del domicilio fiscal sólo se utiliza cuando el volumen de operaciones sea inferior a 7 millones de euros. En caso contrario, tributan en proporción a una u otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio. Por ser esta distinción sobradamente conocida no haremos hincapié en ella.

[10] En el conflicto 17 que desemboca en la Resolución de la JAN de abril de 2008, que veremos ut infra, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales argumenta que los términos (diferentes) utilizados por el Concierto y el Convenio son "sinónimos" (sic), añadiendo algo que nos sorprende, y que veremos no acoge exactamente ni la JAN ni el TS, en cuya virtud "al considerar el territorio vasco como "común" a efectos del Convenio con Navarra, la normativa común aplicable sería la vasca no la estatal como sostiene la Comunidad Foral de Navarra".

[11] Dictamen sobre *"El concepto de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades a efectos de determinar la competencia para la exacción del citado tributo"*, (abril 2004). Por razones de elemental confidencialidad, no señalaremos la empresa que solicitó el dictamen.

rio común es el resto del Estado (incluida Navarra), de tal manera que ambos textos, con distintas expresiones, utilizan territorio común como concepto equivalente a territorio no foral.

Sólo con ello evitaríamos situaciones en las que es menester aplicar la normativa estatal, aunque el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades no realice materialmente ninguna operación en territorios no forales, teniendo, además, su domicilio en Navarra o en alguno de los territorios históricos[12]. La JAN tuvo ocasión de pronunciarse en dos ocasiones (Resoluciones de 4 de abril de 2008, conflictos 16 y 17), aunque curiosamente en ninguna de las dos resolviese un conflicto (pese a la expresión utilizada y que hemos extraído de las citadas resoluciones y de la doctrina del TS que señalaremos a continuación) sino sendas consultas respecto de las cuales no se alcanzó un acuerdo en el seno de la Comisión Coordinadora prevista en el art. 67 del Convenio, razón por la cual la cuestión fue elevada a la JAN, conforme lo dispuesto en el apartado 2.g) del citado precepto. Las Resoluciones citadas hacen una loable interpretación de las posiciones de las Administraciones interesadas[13], ofreciendo una excursión (bastante extensa y en ocasiones innecesaria, ya que

[12] Supongamos un sujeto pasivo con domicilio fiscal en Navarra, que realiza el 24% de sus operaciones en la Comunidad Foral y el 76% de las operaciones en el País Vasco. Con la interpretación finalmente aceptada por el TS, ese sujeto aplicaría la normativa del Estado e ingresaría en este un porcentaje de la cuota del IS equivalente a las operaciones realizadas en el País Vasco, al ser considerado este como territorio común. El mismo ejemplo se puede postular a la inversa, es decir, un sujeto pasivo domiciliado en Bizkaia (que era el supuesto del dictamen) que realiza el 24% de sus operaciones en el País Vasco, un 3% en Navarra y un 73% en territorio común (entendido como no foral). La pretensión –finalmente desestimada por el TS- era que tributase en régimen de cifra relativa de negocios pero aplicando la normativa del territorio histórico de Bizkaia puesto que no realizaba más del 75% de sus operaciones en territorio común, sino que en los territorios forales realizaba el 27% de sus operaciones. La Oficina Nacional de Inspección consideró que Navarra era territorio común a efectos del Concierto y, tras un largo y proceloso camino procesal, el asunto concluyó en el TS. Que el supuesto haya sido calificado como absurdo (vid. nota siguiente) no exime que pueda producirse.

[13] En palabras de la JAN, "Este es el caso que la Comunidad Foral de Navarra ha presentado como prueba del supuesto absurdo a que conduce la consideración del País Vasco como territorio común, pero no puede decirse que sea una situación extravagante la de la sociedad domiciliada en Navarra que realice el 75% de sus operaciones en el País Vasco y quede sometida a la normativa del Estado. Esa normativa del Estado es, desde la perspectiva de las Convenio, cualquier normativa estatal no navarra, tanto la emanada de las Cortes Generales como la de las Juntas Generales vascas, pues no es el Convenio el lugar

la consulta se refería stricto sensu al Impuesto sobre Sociedades y más en concreto al art. 18.2 del Convenio) sobre los distintos impuestos y preceptos del Convenio que utilizan las expresiones territorio común o ambas Administraciones para llegar a la conclusión, plasmada en el acuerdo, que "el concepto *territorio de régimen común* del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra".

Dos consideraciones sobre esta Resolución, antes de entrar en la doctrina del TS: por un lado, pese al esfuerzo de los miembros de la JAN, no hemos logrado entender cómo justifican que territorio de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades sea equivalente a territorio común, puesto que el análisis riguroso de todos los impuestos que realiza sólo sirve para definir el calificativo, no el sustantivo o, dicho en otros términos, ¿por qué y para qué en el art. 18.2 del Convenio se utiliza "territorio de régimen común" cuando, por ejemplo, en otros preceptos se habla de territorio común o de territorio del Estado? Es la duda que nos sigue asaltando, no obstante, reconocer la solidez de la Resolución.

Por otro lado, hay una contradicción flagrante y, posiblemente, un exceso de la JAN a la hora de determinar la legislación aplicable. Hemos visto (nota anterior) como, acertadamente considera que el Convenio no es la norma adecuada para determinar la legislación aplicable en la distribución competencial entre el Estado y el País Vasco; dando por válida esta premisa, cabe suponer que tampoco la JAN es competente para determinar cuál es la normativa aplicable (estatal o vasca) una vez que ha considerado que el País Vasco es territorio común a efectos del Convenio. Pese a ello, estima que la normativa aplicable es la estatal, cuando, precisamente en líneas anteriores habíamos atisbado que sostenía lo contrario acogiendo las tesis del Ministerio

---

adecuado para distribuir competencias de inspección entre el Estado y las Diputaciones vascas."

Desde luego, este sería el párrafo más interesante de la Resolución, si aislamos la referencia concreta a las competencias de inspección, es decir, que, obiter dicta, la JAN considerase en el supuesto tratado que se aplicaría la normativa vasca, no en cuanto foral, sino en cuanto común. Veremos en el texto principal que es un espejismo, porque al final se decanta por la otra opción.

de Hacienda[14]. En cualquier caso y salvo estas dos objeciones menores, queda clara la posición de la JAN.

No obstante, el Gobierno de Navarra recurrió en vía contencioso-administrativa y ello desembocó en la STS (recurso 365/08) de 26 de mayo de 2009 que resuelve la cuestión confirmando las Resoluciones de la JAN (aunque nos hayamos centrado en una, la otra es meramente reiterativa); la citada sentencia es muy escueta pero clarificadora. Los principios básicos que sienta son los siguientes y los citamos literalmente por no ser muy extensos:

a) "En dicho Convenio [Económico] son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra."

b) "La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes."

c) "La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado "territorio de régimen común" de la Administración

[14] En concreto, señala la Resolución citada lo siguiente: "En nuestra opinión, la normativa estatal es la normativa del Estado, incluyendo en ella el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no atribuye al País Vasco la facultad de regular el Impuesto sobre Sociedades para entidades que no tengan su domicilio en el País Vasco, por más que allí se realice la totalidad de las operaciones de dicha sociedad. Según hemos apuntado en páginas precedentes, no excluimos que existan razones para pensar que esta solución no es la más deseable, pero no por ello es absurda y jurídicamente rechazable. Sólo el legislador competente para aprobar o modificar el Convenio o el Concierto es quien puede legítimamente optar por otros criterios distintos de los que actualmente se desprenden de su texto." Ignorábamos que una de las funciones de la JAN fuese interpretar el Concierto vasco; con independencia de que, paradójicamente, estemos de acuerdo con esta interpretación, creemos que se extralimitó en las funciones que tiene asignadas. No obstante, no hemos tenido acceso al texto de la consulta y por ello no podemos extraer consecuencias de si la sociedad solicitaba, además de la interpretación del concepto de territorio de régimen común, que se le señalase la legislación aplicable, en cuyo caso, levantamos estas objeciones.

> del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de Iberdrola[15] a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre "territorio de régimen común" y "territorio foral" es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea *"territorio de régimen común en el ordenamiento español"* sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra."

Aunque sigamos discrepando de la doctrina del TS, no cabe otro remedio que acatarla y así se hizo desde la JAPV en alguna de sus resoluciones que no vamos a enumerar, para no alargar en exceso este epígrafe. Tras señalar, acertadamente, para centrar el objeto del proceso, que "El objeto de este litigio radica en decidir la interpretación de los términos "territorio de régimen común" utilizados por el artículo 18.2 y otros de la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra", entra en el tema de la normativa aplicable, de forma indirecta, primeramente, al asumir las conclusiones del Abogado del Estado y de las resoluciones combatidas, y, más adelante, de forma expresa porque, como señala, "los razonamientos no son sino una consecuencia insoslayable del principio expuesto" (FJ 4º). Y, para mayor claridad, en el mismo fundamento jurídico copia (por ello no lo reproducimos) el fundamento jurídico 41 de la Resolución de la JAN de 4 de abril de 2008, con lo cual también la cuestión de la legislación aplicable queda resuelto por la doctrina de nuestro alto tribunal[16].

---

[15] Aunque sea anecdótico, es curiosa la participación de la citada sociedad en el proceso, ya que no había sido la empresa consultante en ninguno de los dos conflictos que, acumuladamente, resuelve la STS que comentamos. Incluso el propio TS se pregunta en concepto de qué es parte en el proceso (demandante o demandado), porque no lo señala en el escrito de personación. Ni fue parte en la resoluciones combatidas, ni impugnó las mismas pero como su posición era sustancialmente idéntica a la de la Comunidad Foral de Navarra y "ostentaba un evidente interés en otros procedimientos", fue admitida.

[16] Incluso, para reforzar su tesis, cita un Acuerdo de la Comisión Coordinadora (esta era la denominación que tenía, conforme el art. 40 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo) del Concierto Económico de 7 de abril de 1995 donde se señalaba literalmente que "Por último, es necesario apuntar que dado que la empresa operará en territorio común, en territorio de

Como hemos señalado anteriormente, la JAPV no pudo por menos que aceptar el criterio del TS y, por lo tanto, no existe discrepancia entrambas Juntas Arbitrales.

En todo caso, y con ello concluimos este epígrafe, con esta concreción de lo que se entiende por territorio común se consuman las observaciones que hacíamos en la introducción en el sentido de que, desde el vigente ordenamiento jurídico, Navarra y los tres territorios históricos del País Vasco son compartimentos estancos, lo cual puede –y de hecho da lugar– originar supuestos que se han calificado como absurdos y a los cuales sólo puede poner coto una reforma de la legislación[17].

Pero no debemos olvidar que nuestro objetivo es examinar el papel de las respectivas Juntas Arbitrales y determinar si es posible que se planteen conflic-

---

la Comunidad Foral de Navarra, con respecto a la aplicación del Concierto, el territorio de la Comunidad Foral será considerado territorio común, con todas las implicaciones que conlleva en el cálculo del volumen de operaciones y del lugar de localización de las mismas". El refuerzo, con cita de un acuerdo administrativo, podía haber sido ahorrado si tenemos en cuenta que, como señalamos al principio, el Concierto (en su versión de 1981 o de 2002) nunca ha utilizado la expresión "territorio de régimen común" que es lo que se debatía en el proceso contencioso. Reiteramos que es una expresión únicamente del Convenio y algún significado jurídico debería tener el que se aparte de lo señalado en el Concierto.

[17] Las Resoluciones de la JAN y la STS reproducidas se refieren al Impuesto sobre Sociedades. Por salirnos de este impuesto, podemos poner un supuesto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde la regulación del Concierto y del Convenio ha sido tradicionalmente distinta. Así, si una persona traslada su residencia desde Navarra hasta Bizkaia y pasa a tener su domicilio fiscal en este territorio histórico pero fallece antes de que hayan transcurrido cinco años desde el cambio de residencia, sabemos ex art. 25.Dos del Concierto que *las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Pues bien, ¿cuáles son las normas de territorio común? Según se desprende de la STS comentada, serían las normas contenidas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con lo cual los causahabientes tributarían a Bizkaia aplicando la normativa del Estado y no la de Navarra, lo cual es absurdo pero deriva del hecho de considerar a Navarra como territorio común desde el Concierto. Y ya no queremos complicar más el ejemplo si la Comunidad Autónoma de procedencia es, por ejemplo, Madrid, porque entonces habría que plantear la cuestión de si aplica íntegramente la norma estatal o, al tratarse de un tributo cedido para las Comunidades de régimen común, aplicaría también la normativa en materia de reducciones o tarifa establecida por la Comunidad de Madrid. Como puede observarse los ejemplos no son tan extravagantes como a primera vista parecen.*

tos desde órganos administrativos situados en uno u otros territorios forales y que planteen problemas de incompetencia, opuesta como excepción por la Administración frente a la que se dirige la solicitud. En este sentido, habrá que acudir a la casuística que nos suministran las resoluciones procurando ofrecer una descripción del problema y plantear las vías de solución.

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA SOBRE RESOLUCION DE CONFLICTOS HORIZONTALES Y JUNTAS ARBITRALES DE LOS TERRITORIOS FORALES[18]

Los problemas que devienen de la incomunicación entre Convenio y Concierto repercutieron, en un primer momento, en las relaciones entre las Administraciones forales implicadas y, por extensión, fue menester la creación de doctrina administrativa que, acertada o erróneamente, enervase la tradicional resistencia a que una Junta Arbitral que no fuera la prevista en la norma reguladora de sus derechos históricos en materia tributaria pudiera resolver un conflicto cuando se consideraba que afectaba a tributos concertados (País Vasco) o convenidos (Navarra). En otros términos, si una Diputación foral planteaba ante la JAPV un conflicto que implicase a la Hacienda Tributaria de Navarra, la excepción tradicionalmente opuesta era la incompetencia de dicha Junta Arbitral. Lo mismo, como veremos, sucedía a la inversa cuando, entre otras, la Diputación Foral de Bizkaia era parte en un conflicto promovido por la Hacienda Tributaria de Navarra ante la JAN. Por otra parte, como veremos, no había doctrina administrativa consolidada ni doctrina jurisprudencial –que no llega sino en 2013– de tal manera que en un primer momento ambas Juntas tuvieron que hacer un esfuerzo hermenéutico notable para resolver la declinatorio de competencia opuesta por una de las partes (siempre la Administración frente a la que se dirige el conflicto).

Y ya el paradigma de las contradicciones se producía cuando ambas Administraciones se requerían mutuamente de incompetencia en relación con un determinado contribuyente o con una relación jurídica individual, lo cual sucedió, por ejemplo, en el caso del IVA, tributo en el que los cambios de domi-

[18] Aunque bastante antiguo, ya intuíamos alguno de estos problemas, en DE LA HUCHA CELADOR, F. *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales* en REDF, Ed. Civitas, Madrid, núm. 123, 2004, pp. 559-601.

cilio fiscal arrastrando devoluciones pendientes desde otra Administración constituyó un clásico en determinados momentos[19].

No obstante, algunos autores se habían pronunciado sobre el problema, antes que se resolviesen los primeros conflictos, y justo es que hagamos una referencia a alguno de ellos. En este sentido, me ocupé de este asunto en dos ocasiones en el año 2006; en la primera de ellas ya señalaba como "los mecanismos de solución de conflictos entre territorios forales aparecen resueltos bajo un prisma vertical y no horizontal por nuestro ordenamiento, es decir, con la intervención del Estado, ya que así se deduce de la presencia de representantes por él propuestos en ambas Juntas Arbitrales"[20]. Tras proceder a examinar los preceptos reguladores de ambos órganos, sentaba que sólo desde una interpretación "ultraliteral" del art. 51 del Convenio se podía negar la competencia de la JAN para resolver conflictos en los que estuviera implicada no sólo la Hacienda Tributaria de Navarra sino también una Diputación Foral.

Entendíamos entonces y suscribimos ahora que no cabe la competencia concurrente o compartida entre ambas Juntas Arbitrales y que "desde luego, no cabe argumentar que el conflicto se subsanaría a través del recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que es el único mecanismo reaccional previsto por los arts. 51.3 del Convenio y 67 del Concierto contra los acuerdos de la Junta Arbitral, ya que, si esta fuera la única fórmula, el Tribunal Supremo se vería, previsiblemente, obligado a resolver con carácter previo la cuestión de la competencia de ambas Juntas"[21]. Estamos exponiendo brevemente nuestra posición en 2006 y ocasión habrá, a la vista de la existencia posterior de doctrina administrativa y jurisprudencial, para

---

[19] Si bien es cierto que, numéricamente, los mayores conflictos de este tipo no se produjeron entre Administraciones forales y la AEAT, y el problema ha quedado definitivamente resuelto. Dicho de forma expresiva, cualquier Administración (estatal, navarra o vasca) se consideraba no competente para las devoluciones cuando se producía un cambio de domicilio fiscal que originaba un "arrastre" de tal manera que si bien la devolución podía corresponder total o parcialmente a operaciones realizadas en otro territorio, la solicitud de aquella se producía una vez operado el cambio de domicilio fiscal.

[20] *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Fundación Ad Concordiam, Bilbao, 2006; págs.170-186. En concreto el entrecomillado del texto se contiene en la pág. 180, si bien el argumentario íntegro exigiría transcribir un número ingente de razonamientos, cosa que sería impropia de esta colaboración.

[21] DE LA HUCHA CELADOR, F., op.cit. p. 182.

concluir si esta postura tiene sentido y puede mantenerse en los momentos actuales. Tras consideraciones de lege ferenda que, hic et nunc, no se cimientan hoy, señalaba que "no cabe plantear que la competencia de las Juntas Arbitrales[22] respectivas corresponderá a aquélla ante quien se inicie el procedimiento o se suscite el conflicto (lo cual constituiría una alternativa) puesto que se compadece mal con cuestiones básicas de Derecho Procesal Administrativo el que el recurrente elija, a su conveniencia, el órgano que ha de resolver la impugnación, el conflicto o la cuestión controvertida". Para concluir esta breve incursión en una de mis obras señalaba que "la cuestión no se puede resolver acudiendo al criterio temporal en cuya virtud quien primero plantee el conflicto arrastra a la otra institución afectada a su fuero". Puesto que los argumentos aquí sintetizados serían repetidos en otra monografía dedicada al Convenio juzgamos innecesaria su reiteración, dando cuenta, simplemente de su existencia[23]. Carece de relevancia en el problema que nos ocupa, nuestra colaboración más reciente[24] en el tema que nos ocupa, que, empero, debe ser sometida a revisión a la vista de la jurisprudencia del TS en la materia (inexistente en el momento de la redacción de aquella).

De esta cuestión se ha ocupado, más recientemente, el profesor SIMON ACOSTA[25], si bien desde la perspectiva de la Junta Arbitral de Navarra y del Convenio. Tras rechazar, con buen criterio, la interpretación literal del art. 51.1.b) del Convenio para resolver el problema, al considerarlo un "residuo

---

[22] Obsérvese cómo ya entonces utilizábamos el plural y negaba anteriormente la posibilidad de interpretar literalmente el art. 51 del Convenio, de forma que pertenece a la imaginación de alguien (o a una insuficiente lectura de mis razonamientos) atribuirme que los conflictos entre territorios forales (vascos y Navarra) sólo podían resolverse por la JACE.

[23] *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, FEDHAV, Donostia, 2006, en especial pp. 198-209. Téngase presente que, no obstante la fecha de edición, el libro se concluyó en septiembre de 2005, es decir, antes de la aprobación del Reglamento de la JAN y, por supuesto, de la norma reglamentaria de la JACE.

[24] DE LA HUCHA CELADOR, F. *El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria*: *El papel de la Junta Arbitral del País Vasco* en AA.VV. Tratado de la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Ed. Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, Tomo II, pp. 1251-1270.

[25] *Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 48 (2009), págs. 75-105.

histórico"[26], los dos argumentos fundamentales que utiliza para defender la preeminencia de la JAN son, por un lado, la naturaleza paccionada del Convenio y, por otro, que es más antigua que el Concierto[27]. Ninguno de los dos argumentos nos parece enteramente suficiente, porque no se trata de un problema de preeminencia de órganos, sino, en su caso, de distribución de competencias. Pero, en primer lugar, y aunque lo señale el art. 45 del Amejoramiento y así se denomine la Ley de 16 de agosto de 1841, lo cierto es que, salvo por las especialidades formales en la formación del proyecto de ley y en su tramitación parlamentaria –que, por cierto, son similares a las del Concierto– nunca hemos entendido, ex CE de 1978, que significa una norma paccionada[28] ni si el adjetivo, amén del halo histórico, tiene alguna relevancia material (no sólo formal).

En cuanto a la historia del Convenio, a la que el autor, con conocimiento profundo, dedica unos párrafos para justificar su posición, es dudosa su incardinación (si seguimos los rasgos modernos del modelo) en 1841, fecha en la que se produce la desaparición de Navarra como Reino de iure (de facto se produjo años atrás) y su transformación en provincia foral. En el caso de los Conciertos (en plural, –afirmaríamos– puesto que se referían a cada uno de los ahora denominados territorios históricos) es cierto que se introducen en el ordenamiento español con la Ley de 21 de julio de 1876, pero hay que concordar que antes las provincias vascas estaban exentas (no sucedía lo mismo en Navarra desde 1841 al menos, pese a disponer de un régimen tributario particular) y que la citada Ley (derogada por la CE de 1978) intenta pasar a una situación de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas[29].

---

[26] No obstante, y siendo cierto el anacronismo, tiempo han tenido el Estado y Navarra para ajustar la redacción, ya que desde 1990 ha habido varias reformas del Convenio.

[27] Op.cit. pág. 91.

[28] Con el concepto que, modernamente se le da, los Estatutos de Autonomía serían, por ejemplo, normas paccionadas.

[29] Tampoco tiene mucho sentido entrar ahora en un debate histórico sobre si el primer Convenio se contiene o no en la Ley de 1841, porque para ello habría que ahondar en qué se entiende por Convenio. Una posición intermedia es la de ARANBURU URTASUN, M. *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, FEDHAV, Donostia, 2006.

En todo caso, no vamos a entretener al lector con disquisiciones y legítimas discrepancias históricas[30] si de ellas no extraemos nada útil para nuestro propósito. Es cierto que el Convenio no puede ser modificado unilateralmente, ni que el Estado puede disponer de las facultades de Navarra a través de una norma donde ésta no participe (como sería el Concierto), pero a la inversa también se produce la misma situación y, por tanto, el Concierto de 1981 y su Junta Arbitral no pueden verse afectados por un Convenio de 1990 (el vigente) aunque se haya modificado sustancialmente en 2003. En todo caso, no creemos que el problema se resuelva atendiendo a criterios de antigüedad de las instituciones o a discusiones bizantinas sobre el concepto de norma paccionada (que se remonta al siglo XIX y que expresa la formación de la norma jurídica a través de un concurso de voluntades) y, por tanto, no compartimos la afirmación en cuya virtud "los conflictos que se susciten entre la Comunidad Autónoma del País Vasco o sus Diputaciones Provinciales (sic) con la Comunidad Foral de Navarra se deben residenciar ante la Junta Arbitral del Convenio"[31].

Rogamos disculpas a otros autores que, con igual esfuerzo, dedicación y justificaciones, han tratado esta cuestión, pero razones de espacio nos impiden profundizar en otras posiciones doctrinales, máxime cuando algunas de ellas (incluidas las nuestras) han de ser objeto de rectificación o de matización a la vista de la doctrina administrativa y jurisprudencial.

---

[30] Si bien es cierto que la STS de 9 de julio de 2007 se endereza al efectuar una investigación histórica sobre las diferencias entre Convenio y Concierto, no lo es menos que, indirectamente y sin mencionarla en los fundamentos pero respondiendo a una alegación, dicha doctrina ha recibido un correctivo en lo que se refiere a Navarra con las SSTC 208/2012, de 14 de noviembre y 110/2014, de 26 de junio.

En este sentido, la citada STS fue invocada, como primera alegación, por la Letrada del Parlamento de Navarra y el TC. Expresamente el TC en la primera de las sentencias (FJ 4º) señala que "la competencia en materia financiera y tributaria de Navarra no trae su causa de esta norma [se refiere a la Ley Paccionada de 1841] ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados".

[31] SIMON ACOSTA, E., op.cit., p. 91. Obviando la errata cuando habla de Diputaciones provinciales, en vez de forales, introduce un ejemplo que no atisbamos a comprender cuando señala que, "por esas mismas razones [¿la antigüedad?, nos preguntamos nosotros], es competente la JACE frente a la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas que se creó en 1996". Creemos que es un problema de competencia, no de antigüedad.

En cuanto a la doctrina administrativa, entresacaremos las resoluciones de las Juntas Arbitrales que sean más relevantes, para no dar una extensión desmesurada a nuestra colaboración, ni extendernos –solo las citaremos– en las que constituyan mera reiteración.

En este sentido, hay que tener en cuenta, en primer lugar, la Resolución 10/2011, de 2 de mayo, de la JACE[32] en relación con un conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Hacienda Tributaria de Navarra donde –prescindiremos del fondo del asunto– por esta se opone al requerimiento de inhibición efectuada por la primera en relación con la gestión, liquidación y exacción del IVA hasta la fecha en que se produce el traslado del domicilio fiscal de la entidad desde el citado territorio histórico hacia la Comunidad Foral. La correspondiente Orden Foral se notificó tanto al Gobierno de Navarra como a la AEAT, quien sí contestó afirmando que las competencias eran de la Hacienda Tributaria de Navarra; ante el silencio de la Hacienda Tributaria de Navarra-Gobierno de Navarra, la JACE acordó admitir a trámite el conflicto y notificar el planteamiento a ésta última Administración[33]. Tras la notificación, el Gobierno de Navarra contesta, oponiéndose a la tramitación del conflicto en base a dos argumentos: por un lado, rechaza la competencia de la JACE (y, en coherencia, no formula ninguna alegación sobre el fondo) y, por otro, considera que estos conflictos deben ser resueltos en la vía contencioso-administrativa.

Centrándonos en la primera cuestión, que es la más relevante, y exponiendo sumariamente sus argumentos, pueden condensarse del siguiente modo:

a) El carácter bilateral tanto del Convenio como del Concierto y la inexistencia de vínculos o relaciones horizontales en las citadas normas entre los territorios históricos y la Comunidad Foral de Navarra.

---

[32] Si bien sólo se ocupa de aspectos procedimentales en relación con la JACE, como su título indica, es interesante la selección efectuada por MERINO JARA, I. *La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental* en ZERGAK, núm. 47, 2014, pp. 133-165; en especial la nota 2 donde recoge los principales artículos doctrinales sobre la JACE.

[33] En su reunión de 12 de septiembre de 2008; si citamos la fecha es sólo para determinar que, en la misma, quien suscribe esta colaboración, era todavía miembro de la JACE y por la numeración y el criterio de reparto seguido, el ponente de la futura resolución, si bien la demora en la elaboración de ésta y los cambios en la JACE, por imperativo legal, determinaron que, finalmente, la ponencia fuera realizada por otro miembro, si bien la JACE –esto es anecdótico- nunca ha señalado los ponentes en sus Resoluciones.

b) Niega que ninguna de las dos Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre las Administraciones forales, añadiendo que supondría una invasión injustificada de competencias el que la JACE resolviese sobre el fondo del asunto. A fortiori, añade que Navarra no es una Comunidad Autónoma sino una Comunidad Foral.

c) La naturaleza paccionada del Concierto y del Convenio reclamaría que, caso de pretenderse la existencia de órgano arbitral que dirimiese los conflictos entre ambas Administraciones, se conviniese previamente y se plasmase en ambos textos.

d) Sólo la JAN o los tribunales de justicia pueden anular una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra y puesto que no se ha producido esta circunstancia, el conflicto debe ser resuelto en vía contencioso-administrativa.

e) Estando bien estructurados los argumentos, hay dos cuestiones que no quedan claras: por una parte, cómo se llega directamente a la vía contencioso-administrativa si no está previsto, en caso de conflicto, en ninguna norma jurídica; por otro lado, y aunque sea un tema menor, se incurre en un nominalismo absurdo cuando se señala, indirectamente, que la JACE solo puede resolver conflictos entre la CAPV y/o los territorios históricos respecto de las Comunidades Autónomas y no frente a una Comunidad Foral, como si ésta, pese a la denominación, no fuera subsumible, constitucionalmente, en dicha categoría general[34].

Dejando de lado los argumentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, defensora de la competencia de la JACE, ésta –en la Resolución citada– establece la siguiente doctrina:

[34] En este sentido sorprende la reiteración de la misma alegación en cualesquiera sedes administrativas o judiciales, puesto que ya se pronunció tempranamente la STC 16/1984, de 6 de febrero (FJ 3º) cuando señaló que "La Comunidad Foral navarra se configura, pues, dentro de ese marco constitucional, como una Comunidad Autónoma con denominación y régimen específicos, que no excluyen su sometimiento, como las restantes Comunidades Autónomas, a los preceptos constitucionales que regulan el proceso autonómico", añadiendo que la CE de 1978 utiliza el término genérico de Comunidades Autónomas para referirse a cualesquiera clase de entes territoriales que hayan accedido a dicha condición, cualquiera que fuera su forma de acceso (cabe recordar que Navarra se basó en la Disposición Adicional Primera de la CE) o su denominación.

a) Ningún precepto del Concierto Económico excluye la competencia de la JACE para conocer los conflictos entre los territorios históricos del País Vasco (Diputaciones Forales) y la Comunidad Foral de Navarra.

b) Conforme la STS de 26 de mayo de 2009 (citada en el epígrafe anterior de forma reiterada) se considera, desde una interpretación gramatical del Concierto, que la Comunidad Foral de Navarra es territorio común y tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo al del resto de Comunidades Autónomas.

Si bien la Resolución es concisa, los argumentos que utiliza son meridianos a la hora de fijar su competencia.

El segundo pronunciamiento de la JACE tuvo lugar a través de su Resolución 20/2011, de 26 de julio, en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Hacienda Tributaria de Navarra en relación con el domicilio fiscal de una entidad. En este caso, vamos a ser mucho más breves porque, aunque el asunto de fondo sea distinto, las alegaciones son las mismas. De hecho la admisión a trámite del conflicto se produce el mismo día 12 de septiembre de 2008 y el Gobierno de Navarra contesta en los mismos términos que hemos sintetizado a la hora de comentar la resolución anterior.

También la JACE resuelve la declinatoria de competencia en los mismos términos y con los mismos argumentos que hemos señalado anteriormente; la única peculiaridad, si queremos llamarla así, es que, al referirse a las discrepancias en materia de domicilio fiscal, el conflicto se inserta en el art. 66.1.c) del Concierto, precepto que en concreto no señala nominatim quienes son las Administraciones interesadas, problema fácilmente resoluble mediante la interpretación lógica y sistemática y la conexión de dicho precepto con el art. 66.1.a) del mismo corpus legal.

La tercera Resolución de la JACE que traemos a colación es la 22/2011, de 27 de septiembre, que trata de un problema similar a la primera (por sintetizar, el traslado de saldos del IVA en caso de cambio de domicilio fiscal). No obstante, aquí hay una declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para admitir una modificación de una autoliquidación practicada por una entidad, como consecuencia del cambio de domicilio, a la que se contesta por la Hacienda Tributaria de Navarra en el mismo sentido, es decir, considerándose también incompetente para la devolución de saldo existente a favor de la entidad hasta el traslado de su domicilio fiscal a Gipuzkoa.

Los argumentos, en fase de instrucción, empleados por el Gobierno de Navarra son idénticos a los utilizados en las dos resoluciones anteriormente examinadas, si bien en su descargo hay que señalar que se presentaron antes de notificarse la primera resolución, de tal manera que en el momento de su remisión ignoraba cuál era el criterio que seguiría la JACE. Y, evidentemente también, esta tercera resolución de la JACE utiliza los mismos argumentos de la primera para rechazar su incompetencia, siendo innecesaria su reiteración[35].

Los mismos planteamientos de las partes y la misma respuesta de la JACE se producen en la Resolución 7/2012, de 31 de mayo.

Por su parte, y pretendemos ser completos en la enumeración de la doctrina administrativa, las Resoluciones 12 y 13/2012, de 28 de septiembre, resuelven sendos conflictos planteados por la Diputación Foral de Araba frente a la Comunidad Foral de Navarra, motivados por las discrepancias existentes entrambas Administraciones en torno a la domiciliación fiscal de sendos contribuyentes. En estas se produce una levísima variación en la posición de la Hacienda Tributaria de Navarra, ya que, "en aras del principio de colaboración", efectúa alguna consideración en defensa de su posición de fondo (a saber que las entidades no tenían su domicilio fiscal en Navarra), resaltando que, sin embargo, no deben ser tomadas como alegaciones en sentido técnico-jurídico.

La contestación de la JACE era la esperable, pues, además ya contaba con doctrina reiterada en este punto, de tal manera que, con cita expresa de las Resoluciones anteriores[36], vuelve a resaltar los argumentos manejados en defensa de su competencia y que son sobradamente conocidos.

---

[35] La única novedad, que podíamos haber soslayado, es que la Diputación Foral de Gipuzkoa utiliza, en defensa de sus tesis favorables a la competencia de la JACE, la Resolución de la JAN de 4 de abril de 2008, que, como recordamos, interpretó el concepto de *"territorio de régimen común"* del art. 18.2 del Convenio; pues bien, sensu contrario, según los representantes del citado territorio histórico, de la misma se desprende que, ex Concierto, Navarra es territorio común.

[36] Como simple advertencia para los interesados hay que tener en cuenta las erratas que contienen las Resoluciones citadas cuando se remiten a algunas de las anteriores; por ejemplo, citan en primer lugar la Resolución 10/2011, de 20 de enero, cuando en realidad es de 2 de mayo. Igualmente, la Resolución 7/2012 no es de 11 de mayo, sino de 31 de mayo. En todo caso, son erratas fácilmente advertibles desde las bases de datos.

En el caso de la JAN[37], las resoluciones iniciales son más recientes, pero no por ello menos importantes, a fin de conocer la posición de ambas Juntas Arbitrales.

En puridad no cabe considerar como pronunciamiento, la Resolución de 15 de diciembre de 2011 (conflicto 21/2009) puesto que resuelve un conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra frente a la AEAT. Si la traemos a colación es porque dicha resolución fue recurrida, en vía contencioso-administrativa, por la Diputación Foral de Bizkaia ante el TS, quien, con buen criterio, inadmitió el recurso por falta de legitimación activa, mediante Auto de 30 de abril de 2013; además de ello, hay que tener en cuenta que se invoca por la Diputación Foral de Bizkaia en el conflicto que veremos a continuación.

Siguiendo un orden puramente cronológico, citaremos, en primer lugar, la Resolución de 22 de febrero de 2013 (conflicto 52/2012) en relación con el conflicto planteado por el Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre tributación, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, de los servicios facturados por una compañía mercantil como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro. Puesto que la Diputación planteó una declinatoria de competencia, con buen criterio, se falla separadamente de la cuestión principal y por ello no entramos en el fondo de la misma. Básicamente, los argumentos empleados por Bizkaia son conocidos y los resumiremos brevemente:

a) Por un lado, los arts. 66 del Concierto y 51 del Convenio deben interpretarse con arreglo a la realidad jurídica existente en la actualidad.

b) Tanto el Concierto como el Convenio tienen carácter bilateral y paccionado con el Estado y el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, sin que de los mismos se deriven relaciones horizontales entre los territorios históricos del primero y la segunda.

c) La JAN no puede resolver los conflictos entre la Comunidad Foral y un territorio histórico, sin invadir las competencias de éste, amén de que los

[37] Un comentario excelente y recopilatorio de la doctrina de la JAN durante los primeros siete años de existencia se encuentra en SIMON ACOSTA, E. *Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra*, Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 51 (2011), pp. 179-201. Por razones fácilmente advertibles, las Resoluciones citadas en el texto principal no son objeto de comentario, al ser posteriores al artículo doctrinal.

citados territorios no han tenido participación en la composición y el nombramiento de sus miembros.

Por su parte, la JAN rechaza la declinatoria en base a los siguientes argumentos. En primer lugar, considera que las alegaciones son consideraciones de lege ferenda cuya aceptación implicaría atribuir siempre la competencia a la JACE; por otro lado, recuerda que el ordenamiento foral vizcaíno no es originario, adjetivo que la CE predica exclusivamente del Estado, siendo esta tesis extensible tanto a la Comunidad Autónoma del País Vasco como a la propia Comunidad Foral de Navarra. En segundo lugar, apela al argumento histórico para constatar las diferencias entre el Convenio y el Concierto, fundándose, básicamente, en la STS de 9 de julio de 2007, varios de cuyos párrafos transcribe literalmente[38], llegando a la conclusión de que el régimen tributario navarro es paccionado e inmodificable unilateralmente, cualidades que no pueden predicarse del Concierto Económico. Si el TS entiende por paccionado el hecho que siga un procedimiento especial de aprobación que requiera el concurso y acuerdo de las partes, también se predicaría este adjetivo del Concierto y lo mismo cabe decir, desde 1981, de la inmodificabilidad unilateral; de ahí la importancia, a nuestro juicio, de situar ambas normas en la realidad jurídica actual, que era la pretensión de Bizkaia.

Retomando el discurso de la JAN, considera que la confrontación entre los preceptos citados del Concierto y del Convenio plantea un problema de antinomia legislativa que ha de ser resuelto con los medios admitidos en Derecho, entre los cuales cita el de preferencia temporal, el de jerarquía y el de competencia; los dos primeros deben ser descartados, pues dada su naturaleza paccionada ni el Convenio puede derogar el Concierto ni a la inversa y entrambas normas no existe ninguna relación de jerarquía. No obstante, la solución a la que llega la JAN es correcta en el fondo (desestima la declinatoria) pero harto discutible en sus argumentos, basados fundamentalmente en que

[38] Con todo respeto al TS, la exploración del elemento histórico que realiza es cuestionable, sobre todo cuando habla de un "régimen tributario autónomo y propio *e independiente* del sistema tributario estatal y local" (la cursiva es nuestra) para concluir destacando la diferencia histórica entre Convenio y Concierto, ya que mientras que el primero es "considerado como fruto de un acuerdo para la aplicación de la Ley de 1839, el segundo es el resultado de la aplicación y desarrollo de una ley". Admitiendo a efectos dialécticos la distinción histórica, jurídicamente ambos –Concierto y Convenio- derivan de sendas leyes del Estado.

la JAN prevista en el Convenio de 1941[39] atribuía a ésta la competencia para conocer todas las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación de la presente Ley (el citado Convenio), competencia que se mantuvo en el Convenio de 1969 y en el vigente de 1990, sin que el Estatuto vasco de 1979 ni el Concierto Económico de 1981 pudieran modificar unilateralmente el Convenio. A continuación añade que, frente al Convenio, sólo prevalece la Constitución de 1978 y que, en consecuencia, la interpretación sostenida sólo podría ser rebatida sobre la base de una hipotética inconstitucionalidad sobrevenida del Convenio, como consecuencia de la aprobación de la CE, tesis que no puede ser compartida, a juicio de la JAN.

Igualmente descarta –a nuestro juicio acertadamente– que las discrepancias entre los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra se diriman, exclusivamente, en vía contencioso-administrativa, en función del criterio de que ninguna de las Administraciones implicadas está sometida a los acuerdos adoptados por la otra, ya que ello implicaría que el contribuyente se pudiera ver afectado por actuaciones paralelas que originasen situaciones de doble imposición provocadas por la falta de coordinación horizontal entre las Administraciones tributarias forales. Nihil obstat, no es ese el argumento para descartar la vía contencioso-administrativa, sino el hecho objetivo de que tanto el Convenio como el Concierto exijan una vía administrativa previa.

Más trascendente es la Resolución de 7 de febrero de 2014 (conflicto 52/2012), que resuelve el conflicto planteado por el Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre tributación, en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, de los servicios facturados por una entidad mercantil como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, si bien, como hemos señalado anteriormente, nuestro propósito no es, en modo alguno, entrar en el fondo del conflicto, sino determinar los criterios de competencia esgrimidos y, en su caso, las oposiciones, si las hubiera, alegadas por las partes en esta cuestión. En este sentido, contra la admisión a trámite del conflicto, mediante acuerdo del Presidente de la JAN el 26 de octubre de 2012, se interpuso por la Diputación Foral de Bizkaia recur-

[39] Añadiendo que en el caso del País Vasco no existió una Junta Arbitral, hasta que el Decreto de 29 de febrero de 1952 residenció las competencias en caso de conflictos en el Ministro de Hacienda (previa audiencia de la Diputación y del Consejo de Estado), pero sólo para Araba; siendo esto cierto, se debe a razones históricas, sobrada y dolorosamente conocidas, sin que atisbemos en qué medida ello afecta al fondo de la cuestión.

so ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; no obstante lo cual, la Hacienda Foral de Bizkaia se dirigió a la JAN mediante escrito de 3 de diciembre de 2012 en el que se opone a la admisión del conflicto y califica como nula de pleno derecho la resolución del Presidente de la JAN. Por último, en dicho escrito señala la existencia de litispendencia de su recurso contra la resolución de la JAN, de 15 de diciembre de 2011, relativa a la competencia para conocer de los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y la Diputación Foral de Bizkaia[40].

Básicamente la solicitud de inadmisión a trámite del conflicto, sin entrar en el fondo del asunto, se fundamenta en los mismos argumentos que ha empleado el Gobierno de Navarra frente a la admisión de conflictos por parte de la JACE; en efecto, la Diputación Foral de Bizkaia estima que el art. 51.1.b) del Convenio Económico y el art. 66.Uno.a) del Concierto, así como la normativa reglamentaria de desarrollo de ambos, deben interpretarse de la misma manera, con arreglo a la realidad jurídica actual[41]. A su juicio, ninguno de ambos contempla los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, dado el *"carácter estrictamente bilateral de la relación con el Estado"* del Convenio y el Concierto. Se considera que la Diputación Foral de Bizkaia no ha participado en la composición y nombramiento de la Junta Arbitral de Navarra, por lo que ésta no puede resolver conflictos que afecten a su competencia, para de ello concluir que la controversia debería residenciarse ante la jurisdicción contencioso-administrativa[42].

---

[40] Dicha Resolución, como hemos visto en el párrafo anterior, no se refería a ningún conflicto entre la Diputación Foral de Bizkaia y el Gobierno de Navarra y, si bien es cierto que en el momento de presentación del escrito existía litispendencia, cabe recordar que el TS inadmitió el recurso por falta de legitimación activa, como hemos señalado, mediante Auto de 30 de abril de 2013.

[41] Aunque sea una cuestión menor y colateral, cabe plantearse si las funciones de la Junta Arbitral que recogen tanto el Convenio como el Concierto no se reducen, en realidad, sino a una, consistente en determinar el punto de conexión aplicable. En este sentido, se ha pronunciado la STS de 7 de junio de 2012 cuando señala que "En realidad los tres apartados [del art. 51.1 del Convenio] hacen referencia a conflictos sobre puntos de conexión que surgen en la aplicación del Convenio, dado que la referencia a la proporción de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido y a la domiciliación de los contribuyentes son casos particulares de puntos de conexión".

[42] Con independencia del gran rigor técnico y el profundo conocimiento doctrinal y práctico del Concierto, por parte de la persona que redactó el escrito en nombre de la Hacienda

Por su parte, la JAN, tras un notable esfuerzo por resaltar las diferencias históricas entre Concierto y Convenio[43], y una referencia a la STS de 9 de julio de 2007, opta, con buen criterio, por resolver, con carácter previo y por ser de orden público, la cuestión objetiva de incompetencia. En este sentido, rechaza la interpretación literal del art. 51 del Concierto y la teórica semejanza entre el arbitraje y el papel de las Juntas Arbitrales, cuestión que tampoco ofrece mayores problemas pues –coincidimos– estamos en presencia de órganos administrativos que resuelven conflictos interadministrativos, dictando resoluciones ajustadas y fundadas en Derecho.

Por otro lado, y seguimos a la JAN, es evidente que los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los territorios

---

Tributaria de Bizkaia, la posible crítica que cabría hacer es similar, mutatis mutandis, a la realizada en su momento al Gobierno de Navarra. ¿En virtud de qué norma cabe acceder directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa? Por otro lado, y con el más respetuoso afecto, teniendo en cuenta los precedentes de la JACE en conflictos entre su territorio histórico y la Comunidad Foral de Navarra, cabe plantearse por qué no se adhirió a la excepción de incompetencia planteada por esta última en los asuntos residenciados ante la JACE. En todo caso, ello no enerva ni supone demérito de la estrategia procedimental que cada parte en un conflicto quiera adoptar.

[43] En el fundamento 20 *in fine* se señala –a modo de conclusión– lo siguiente: "Desde el momento de su nacimiento hasta el día de hoy, los territorios forales del País Vasco han tenido y tienen un régimen de impuestos concertados, en el que el poder tributario de las Diputaciones Forales sobre cada uno de los impuestos singulares deriva, precisamente, de la concertación de cada uno de ellos. Así fue en sus orígenes y así seguía siendo en el régimen alavés, que sobrevivió durante la dictadura y se mantenía vigente en el momento de la aprobación de la Constitución.

El régimen foral navarro nunca fue de concertación o convenio de impuestos singulares, puesto que Navarra tuvo siempre un sistema tributario propio que se iba armonizando con el general de régimen común mediante sucesivos acuerdos entre la Diputación y el Estado".

No aclara la JAN que entiende por sistema tributario propio ni si en él cabía el denominado "derecho a inventar impuestos", por traducir una expresión alemana (Nawiasky, Hensel, etc.). O, por utilizar una expresión más cercana "el poder de innovación" en la estructura del sistema tributario navarro no corresponde a Navarra, sino al Estado. En este sentido, antes de la reforma del Convenio de 2003, véase el Dictamen 6/2012, de 31 de enero, del Consejo de Navarra.

En todo caso, la presunta diferencia desapareció con el primer Concierto postconstitucional.

históricos del País Vasco han de tener jurídicamente alguna fórmula de resolución y no sólo ello es importante, sino también es decisivo determinar si para resolver estos conflictos se aplica el Convenio o el Concierto, si bien en el caso que le ocupaba esta cuestión era menor pues, sobre el punto de conexión del conflicto en cuestión, había coincidencia entrambas normas.

En línea con algunas opiniones doctrinales, el argumento básico que utiliza la Resolución de la JAN merece ser reproducido literalmente:

> "La preeminencia que esta Junta Arbitral reconoce al Convenio sobre el Concierto no se apoya, en absoluto, en ninguna relación de jerarquía entre ambos, que no existe. Es una cuestión puramente temporal, apoyada en que el Convenio de Navarra y la Junta Arbitral del Convenio existían y fueron refrendados en el momento de aprobarse la Constitución, mientras que la Junta Arbitral del Concierto no se creó hasta el año 1981.
>
> El carácter bilateral que tienen, tanto el Convenio como el Concierto, impiden que uno pueda modificar al otro, pero el Convenio existía con anterioridad, sus disposiciones tenían plena vigencia y no pudieron ser alteradas ni por el Estatuto de Autonomía del País Vasco ni por el Concierto."

Para concluir y no abusar de las citas literales, aunque son imprescindibles para que se comprendan fielmente los argumentos, señala la JAN que "mientras no se establezca por los cauces actuales de creación del Derecho una regulación que establezca los puntos de conexión y el modo de resolver los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, el Convenio debe prevalecer sobre el Concierto porque el Convenio sólo puede modificarse por el mismo procedimiento establecido para su aprobación: así lo establecía el apartado 3 de la disposición única del título preliminar del Convenio de 1969".

Evidentemente, la relación Concierto-Convenio no es de jerarquía, pero, entendemos tampoco se resuelve acudiendo al concepto de temporalidad en la creación de las Juntas Arbitrales. En cuanto a que el EAPV de 1979 y el Concierto de 1981 no pudieran modificar el Convenio de 1969 estamos plenamente de acuerdo, pero lo mismo sucede a la inversa en el sentido de que la LORAFNA de 1982 y el Convenio de 1990 tampoco pudieron modificar el Concierto, con lo cual la situación jurídica es la misma. Y la modificación del

Concierto de 1981 tampoco pudo realizarse sino a través del procedimiento previsto para su aprobación[44].

Quizá lo más revelador de la Resolución comentada es que el problema de los conflictos en las relaciones horizontales entre territorios históricos y Comunidad Foral de Navarra ha de solventarse mediante los cauces habituales de creación del ordenamiento jurídico –con lo cual, de lege ferenda, propugna una reforma del mismo, cuestión en la que concordamos–; en cambio no podemos sostener que, en el ínterin, se aplique sólo el Convenio en base al criterio de temporalidad no de la norma sino de la creación de las respectivas Juntas Arbitrales. Hubiera sido más sensato (en este caso) aplicar el Convenio sin referirse a ninguna preeminencia temporal y recurrir al argumento de que, al tratarse de una institución regulada en este, la solución ha de partir de la aplicación de la norma que lo establece.

Obsérvese como la JACE en los conflictos entre territorios forales nunca ha invocado ninguna preeminencia del Concierto, sino que la aplicación de éste deriva de una condición lógica, cuál es el tener que aplicar los criterios y normas contenidos en la norma que regula dicha institución, sin justificar la preeminencia de una u otra norma.

Por último cuando el fundamento jurídico 26 *in fine*, señala que "la tutela judicial efectiva nos obligaría a efectuar un pronunciamiento sobre el fondo del asunto incluso en el caso de que hubiéramos llegado a la conclusión de que la competencia corresponde a la Junta Arbitral del Concierto", cabe hacernos una pregunta, según los razonamientos precedentes: si la competencia hubiera sido de la JACE, ¿ésta hubiera tenido que aplicar el Convenio por la preeminencia temporal superior? Es el poso de duda que deja, en materia estrictamente competencial, la resolución comentada, amén de precisar que tanto la Diputación Foral de Bizkaia como la empresa afectada plantearon la cuestión de incompetencia de la JAN, no la determinación de la norma aplicable, si bien es cierto que la una lleva a la otra, con lo cual huelga, reiteramos, resolver la tacha de incompetencia basándose en la supremacía del Concierto sobre el Convenio.

Salvo estos peros, la resolución de la JAN es amplia, bien fundamentada, y responde al nivel técnico-jurídico de sus miembros, a la par que, a diferencia

[44] Cfr. Disposición Adicional Segunda, 1, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

de la JACE (que tradicionalmente ha guardado silencio), apunta al verdadero problema y es la inexistencia de una regulación jurídica de resolución de los conflictos horizontales.

Cuando, en el último inciso que hemos transcrito, habla de la tutela judicial efectiva, hay que referir ésta a la doctrina del TS, última a la que haremos alusión siguiendo un orden lógico expositivo.

En este sentido, hay que referirse en primer lugar a la STS de 28 de junio de 2013, por la que se resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Resolución de la JACE de 26 de julio de 2011 (que resolvía una cuestión de domicilio fiscal), siendo partes demandadas la Administración General del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa. Sin embargo, esta sentencia tiene, a nuestros efectos, escasa relevancia, puesto que no entra a determinar si la JACE es o no competente, sino que simplemente anula la Resolución combatida por entender que el conflicto se planteó extemporáneamente, en tanto se planteó por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a un acto de la Hacienda Tributaria de Navarra que era consentido y firme.

Trascendente es, sin embargo, la STS de 17 de octubre de 2013, recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra y la empresa afectada contra la Resolución de la JACE de 28 de septiembre de 2012, que hemos visto anteriormente, siendo partes demandadas la Diputación Foral de Araba y la Administración General del Estado.

Básicamente, la Comunidad Foral esgrime que el Convenio puede dar lugar a la paradoja de que la JAN sea también competente para la resolución del conflicto, dada la similitud entre el art. 66.Uno.c) del Concierto y el art. 51.1.c) del Convenio. Partiendo de esta premisa, "considera que sería de aplicación al supuesto la Ley 25/2003, al ser posterior a la Ley 12/2002, siendo de aplicación la regla de que la ley posterior deroga a la anterior; considera la recurrente que no se hace interpretación lógica y sistemática del precepto aplicado, por la que se justifique la competencia que pregona, sino simplemente una mera afirmación apodíctica que le lleva a dejar fuera de las controversias sobre domiciliación de los contribuyentes de las que conoce la Junta Arbitral de Convenio Económico con Navarra a las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad de Navarra".

Un dato positivo es que tanto la Diputación Foral de Araba como la Comunidad Foral de Navarra reconozcan la laguna existente y la insatisfactoria

regulación legal para determinar la Junta Arbitral competente, en tanto que su competencia, en última instancia, como reconoce la Comunidad Foral de Navarra, se hace depender de quien fuera la institución promotora del conflicto, a modo de fuero electivo a voluntad libre y arbitraria de la misma.

Por ello, la Comunidad Foral de Navarra propone dos alternativas; bien que se asigne la competencia en estos conflictos a la JAN, pues el Convenio es una norma paccionada de origen más antiguo que no puede alterarse unilateralmente por el Estado sin acuerdo con el Gobierno Foral ni resultar afectado por pactos más modernos en el tiempo; bien que se asigne directamente la competencia para resolver estos conflictos a la jurisdicción contencioso administrativa, dada la ausencia de una legislación que articule los vínculos o conexiones horizontales entre las Administraciones de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, sin que actualmente exista norma que articule estas relaciones, evitando con ello socavar las competencias de las respectivas Administraciones tributarias de los citados territorios.

Se trata de argumentos sobradamente conocidos, ya expuestos en las alegaciones a las Resoluciones de la JACE, en especial el segundo, al cual le seguimos sin encontrar fundamento jurídico en nuestro ordenamiento, puesto que este articula el mecanismo previo, de naturaleza administrativa, para poder ulteriormente acudir a la esfera jurisdiccional, esfera a la que no es posible acudir de forma directa, ni desde el Convenio ni desde el Concierto.

Por su parte, la STS (FJ 4º) parte de la idea de que, *mutatis mutandis* y a efectos del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra es territorio común, conforme la STS de 26 de mayo de 2009 a la que hacíamos alusión en el epígrafe anterior. Si a esta idea "añadimos el distinto ámbito territorial y las específicas relaciones que se regulan en el Convenio y en el Concierto, de suerte que como ya se ha indicado desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común; no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el ámbito de aplicación del Concierto o Convenio, aún que materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aun cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia".

Obsérvese no tanto lo que dice, que es obvio, como lo que no dice y, en concreto, nada señala sobre una eventual supremacía temporal del Convenio, tal y como argumentaba una de las partes demandantes.

Al TS le interesa la resolución combatida "en cuanto los conflictos entre Administraciones públicas deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo, tiene valor el pronunciamiento impugnado de la Junta Arbitral, en lo que interesa, en cuanto se ha cumplido el tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia previstos en la citada Ley 12/2002, que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional; sin que haya lugar, por tanto, a declarar la nulidad solicitada por falta de competencia de la Junta Arbitral".

Igualmente, hay que mencionar la STS de 15 de noviembre de 2013, recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la Resolución 7/2012, de 31 de mayo, de la JACE, que citamos en su momento, sin desarrollar los argumentos, puesto que eran reproducción de otros anteriores. No obstante, quede simplemente citada puesto que no entra en el fondo del objeto de nuestro modesto estudio, ya que anula la Resolución por haber resuelto un conflicto planteado extemporáneamente por la Diputación Foral de Guipúzcoa, dirigido frente a un acto de la Hacienda Tributaria de Navarra que era firme y consentido

Por último, y puesto que la doctrina del TS es importante, señalaremos su Sentencia de 21 de febrero de 2014, recaída en un recurso contencioso-administrativo interpuesto por varias sociedades contra la Resolución de la JACE de 26 de julio de 2012, dejando simple constancia de la misma, puesto que en ella no se entra a dilucidar cuestiones competenciales entrambas Juntas Arbitrales, sino que entra a resolver el fondo del asunto, sin que, además, la Comunidad Foral de Navarra se personase en el proceso.

Por tanto, la doctrina del TS[45] ha encontrado un precepto legitimador de la competencia de la JACE y, sobre todo, recuerda de forma expresa que para

[45] Aunque la sentencia comentada, se apoye en una precedente del mismo TS de 11 de abril de 2013, hemos de señalar que ésta última no se trae a colación pues afecta solamente al fondo del asunto, no a la competencia de las Juntas Arbitrales, ni a las relaciones entre Concierto y Convenio.

acceder a la vía contencioso-administrativa en los conflictos entre Administraciones previstos en el Concierto se debe cumplir el requisito de la existencia del agotamiento de la vía administrativa, por muy singular que sea ésta, de tal manera que rechaza el argumento subsidiario de la Comunidad Foral que, ante la falta de competencia de la JACE, los conflictos se resolviesen directamente en vía contencioso-administrativa. Y a la vista de esta doctrina, llama la atención la Resolución de la JAN de 7 de febrero de 2014, por la extensión desmesurada que dedica a resolver la cuestión de competencia y por la insistencia en defender la preeminencia del Convenio frente al Concierto (si fuera a la inversa hubiéramos criticado a la JACE, con los mismos argumentos) cuando para el TS lo decisivo es que exista un acto administrativo previo sustentado en una competencia deducible de cualquiera de ambas normas. Pero también hay que ser crítico, doctrinalmente (otra cosa es como estrategia procesal) con la posición de la Diputación Foral de Bizkaia en especial por su insistencia en mantener unos argumentos muy similares a los de la Comunidad Foral de Navarra en cuanto al acceso directo a la vía contencioso-administrativa.

IV. CONCLUSIONES SOBRE LAS COMPETENCIAS DE LAS JUNTAS ARBITRALES

De la doctrina administrativa y, sobre todo jurisprudencial, examinada en el epígrafe anterior, podemos extraer una serie de conclusiones sobre la resolución de los conflictos horizontales que pueden plantearse entre las Administraciones de los territorios forales, siquiera sea con carácter provisional, así como intentar ofrecer unas pautas pro futuro.

En primer lugar, estimamos que no existe una laguna legal, sino una concurrencia de legislaciones (Convenio y Concierto) que permite resolver los conflictos en materia tributaria entre las Diputaciones forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. El problema radica, entonces, en determinar cuál de los dos corpus normativos se aplica, en el estado actual de la legislación. O, matizando más, cuál es el órgano arbitral competente, pues de la identificación de este se desprenderá la legislación aplicable, si bien ello puede plantear algún problema.

Esta concurrencia de legislaciones no puede resolverse acudiendo a criterios de jerarquía –en esto hay unanimidad– pero tampoco en base a criterios de temporalidad en la creación de las respectivas Juntas Arbitrales y, ni siquiera,

acudiendo a criterios históricos, por mucho que de ellos se pudiera desprender, teóricamente, una diferencia entre Convenio y Concierto.

También existe práctica unanimidad, sobre todo a la vista de la doctrina del TS, que la solución del problema de la resolución de conflictos horizontales entre los territorios forales del País Vasco y Navarra no es prescindir de las respectivas Juntas Arbitrales y plantear el recurso directo a la vía contencioso-administrativa, como así se ha sostenido por las distintas partes, en tanto en cuanto –como ya adelantamos– ello no se desprende ni del Concierto ni del Convenio, amén de que ha sido explícitamente vetado por el TS, quien claramente señala la necesidad de agotar una vía administrativa previa, por muy especial que pueda ser calificada, que está representada por el planteamiento del conflicto y la resolución del mismo por una de las dos Juntas Arbitrales. Sólo contra esta resolución (verdadero y propio acto administrativo) cabe recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del TS, como garantía del cumplimiento de la tutela judicial efectiva que también es predicable de las Administraciones públicas.

Aunque pueda resultar paradójico, y por ello sería conveniente efectuar una reflexión sobre la necesidad de un cambio normativo, respetando los mecanismos de modificación del Concierto y del Convenio, supuesto que la competencia de las Juntas Arbitrales no se resuelve en base a criterios de jerarquía ni de temporalidad, y dando por hecho que el TS ha sido muy pulcro pero escueto en este punto, el criterio, lamentablemente, es determinar la competencia en función de la Junta Arbitral ante la que se plantee inicialmente el conflicto (siempre y cuando ésta lo admita a trámite). La paradoja (inicialmente reconocida por el Gobierno de Navarra y posteriormente por alguna de las Diputaciones del País Vasco) se produce por el hecho de que la Administración que plantea el conflicto tiene una suerte de derecho de elección procesal –que conlleva efectos materiales, como veremos– a la hora de determinar la Junta Arbitral que va a conocer el conflicto. Si esto fuera así, se produciría una circunstancia añadida y es que la Junta Arbitral *competente* por este peculiar mecanismo de elección habría de aplicar, prima facie, la norma legal que le sirve de cobertura (Convenio o Concierto). Dando por supuesto que ambas Juntas son imparciales, están formadas por profesionales de reconocida competencia, etc., los resultados no debieran diferir puesto que ambas resuelven con arreglo a Derecho, sin que su función, pese a la denominación, sea equivalente a un arbitraje.

Sin embargo, no se escapa, como bien apunta la Resolución de la JAN de 7 de febrero de 2013, que, en determinados supuestos, los puntos de conexión

del Concierto y del Convenio pueden ser distintos, con lo cual aquí sí sería decisiva la Junta Arbitral que resolviese porque, aun admitiendo que la resolución sea conforme a Derecho, se produciría una asimetría en la solución final en función de la norma aplicada, si bien lo más correcto sería que resolviese la antinomia derivada de la concurrencia de ambas normas. Y, desde luego, no encontramos forma alguna, en el estado actual de la legislación, de resolver el problema, más allá que la parte discrepante interpusiese recurso contencioso-administrativo y fuera el Tribunal Supremo quien zanjase la discusión.

En cuanto a las soluciones de lege ferenda, que todas las partes implicadas parecen querer, la más correcta, pero la más compleja, porque implica resolver una cuestión horizontal con soluciones verticales (dando cabida al Estado) sería modificar tanto el Convenio como el Concierto, introduciendo cambios en la composición de las respectivas Juntas Arbitrales cuando el conflicto se plantee entre territorios forales (expresión omnicomprensiva de los territorios históricos del País Vasco y de Navarra). O, subsidiariamente, establecer un procedimiento específico adicional en el Reglamento de ambas Juntas Arbitrales, junto a los que actualmente existen. Sin embargo, esta solución es menos satisfactoria, porque creemos que el problema no se resuelve sólo con una mera modificación procedimental de carácter reglamentario.

Alternativamente –aunque nos genera muchas dudas– podría crearse una Junta Arbitral vasco-navarra, enderezada únicamente a resolver los conflictos entre los territorios forales. Dudas que no afectarían a la composición y funciones, sino a su inserción en el bloque competencial de ambas Comunidades, dado que, sin intervención del Estado, se estaría modificando tanto el Convenio como el Concierto, restringiendo parte de las funciones que corresponden a las Juntas Arbitrales actualmente existentes. En el caso de Navarra, esta facultad derivaría del art. 70 del Amejoramiento, aunque somos conscientes de los problemas, no sólo jurídicos, que plantea. Centrándonos en estos últimos, habría que plantear si las funciones de la Junta Arbitral es un tema de su exclusiva competencia –creemos que no– como exige el citado precepto[46] y ni siquiera la preceptiva comunicación a las Cortes Generales subsanaría este

[46] Sobre este punto y pese a su antigüedad, puede consultarse RAZQUIN LIZARRAGA, M. M. *Las relaciones de la Comunidad Foral de Navarra con las Comunidades Autónomas*: *Convenios y Acuerdos de Cooperación* en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 10 (1990), pp. 23-32.

defecto inicial de nuestra propuesta, que debe ser tomada, simplemente, como lo que es, sin extraer de ella mayores consecuencias, teniendo en cuenta, además, que no se trata de una novedad en nuestro pensamiento, pero que ha evolucionado desde 2006, y por ello no vemos viable esta solución hic et nunc.

Reiteramos, y con ello concluimos, que la solución deducible de la jurisprudencia del TS no se ha guiado por el criterio de preeminencia temporal de ninguna de las dos Juntas, y en ningún caso ha estimado la derogatoria de competencia de la Junta Arbitral afectada. Al mismo tiempo, ha rechazado la interposición directa de recurso contencioso-administrativo, conforme propugnaba la doctrina.

Para evitar paradojas que existen, aunque se acepten, la única solución viable, si las partes –y aquí hay que incluir al Estado– lo desean, sería modificar el Convenio y el Concierto para subsanar las antinomias competenciales de las respectivas Juntas Arbitrales; un modelo a seguir –es una mera sugerencia– podría ser que cuando en el conflicto intervenga o se plantee frente a una Hacienda foral (navarra o vasca) se sustituya uno de los tres miembros de la Junta por otro, nombrado a propuesta de la Administración foral frente a la que se promueve el conflicto. Y, desde luego, lo que queda descartado, a la vista de la doctrina del TS, es que se pueda invocar el carácter paccionado del Concierto y del Convenio para evitar que *la otra Junta Arbitral* resuelva conflictos planteados.

V. LAS SENTENCIAS 208/2012 Y 110/2014. LA APLICACIÓN DE LA LOFCA A LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Al rebufo de otras Comunidades Autónomas de régimen común, la Comunidad Foral creó, mediante la Ley Foral 23/2001, el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales[47], del cual nos interesa más su fundamento y anclaje constitucional *lato sensu* entendido (es decir, incluida la Disposición Adicional Primera, la LORAFNA y el Convenio de 1990) que el objeto del tributo, por lo demás similar al impuesto catalán de igual denominación. La Ex-

[47] Sobre esta cuestión véase AMATRIAIN CIA, I. "El Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre)" en *Revista Jurídica de Navarra* (núm. 33-1), Pamplona, Gobierno de Navarra, 2002, pp. 33-53.

posición de Motivos de la Ley señala que la Comunidad Foral tiene autonomía tributaria conforme lo dispuesto en el art. 45 del Amejoramiento, así como competencias en materia de ordenación del territorio, medio ambiente y comercio interior, de lo cual cabe deducir que estos son los títulos competenciales invocados para la creación de un tributo que expresamente se configura como de carácter extrafiscal y de naturaleza finalista[48]. De dicha Exposición se deducen, *prima facie*, dos premisas: que el impuesto se establece en virtud de las potestades tributarias derivadas del Convenio y que no se apela en ningún momento al art. 39.1.c) de la LORAFNA (asunción por la Comunidad Foral de las competencias y facultades que la legislación estatal reconozca a las Comunidades de régimen común); por otro, que la autonomía tributaria de Navarra –plasmada en el Convenio de 1990– es la que permite establecer el tributo.

Pues bien, en 2001, el Convenio de 1990 (tras la última modificación de 1998) no permitía a Navarra establecer tributos distintos de los convenidos (o, para ser más precisos, guardaba silencio sobre el tema), con lo cual el acento hay que ponerlo en si Navarra podía invocar su autonomía tributaria (reflejada en el Convenio) para establecer tributos propios o si, por el contrario, y teniendo en cuenta su condición de Comunidad Autónoma, además pero extra-Convenio, podía establecer la meritada categoría tributaria, en cuyo caso se planteaba el problema de determinar si era o no de aplicación la LOFCA, teniendo en cuenta que la Disposición Adicional Segunda de ésta parece excluir la aplicación de la misma al señalar que la actividad tributaria de Navarra se regiría por el Convenio Económico[49]. Teniendo en cuenta que no se trataba de un impuesto estatal, era evidente que no cabía su convención y por tanto no cabía activar el mecanismo previsto en el Convenio de negociación con el Estado para la concertación del mismo.

En otros términos, cuando la Comunidad Foral establece el impuesto en cuestión ¿actúa como Comunidad Autónoma o como territorio foral? Y la diferencia no es baladí porque lo que pone en cuestión la STC 208/2012 (nos referiremos brevemente a determinar si grava o no el mismo hecho imponible

[48] Realmente, podía haber señalado que se trata de un tributo con afectación específica, que sería más correcto técnicamente.

[49] Con independencia de si el tributo propio se establecía en función del art. 45 o del art. 39 de la LORAFNA, lo cierto es que no cabía dudar de la competencia de Navarra para establecer tributos propios, puesto que de lo contrario, resultaría de peor condición que las Comunidades Autónomas de régimen común.

que el Impuesto sobre Actividades Económicas –en adelante, IAE–) es nada menos que un tabú como es la siempre defendida inaplicación de la LOFCA (en materia tributaria) a los territorios forales.

No se discute por la Abogacía del Estado el carácter "paccionado" del régimen tributario de Navarra (plasmado en el Convenio) pero sí se matiza que este carácter pactado es bidireccional, de forma que hay que abrir negociaciones cuando el Estado establece un nuevo impuesto[50] pero, también y a la inversa, Navarra tiene que coordinar sus competencias tributarias con el Estado cuando establece un tributo no convenido. En caso contrario, se reconocería a Navarra un poder tributario ilimitado que chocaría con las previsiones del art. 133.1 de la CE en cuanto el poder tributario originario es exclusivo del Estado[51]. Y, concluyendo con la posición de la representación estatal, se invoca el art. 39.1.c) de la LORAFNA para sentar que Navarra, como Comunidad Autónoma, puede establecer tributos fuera del marco del Convenio Económico, pero en este caso estaría sujeta a los límites de la LOFCA y, en

---

[50] Previsión contenida en la actual Disposición Adicional Tercera del Convenio que contempla la adaptación del mismo, mediante acuerdo entrambas Administraciones, cuando se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento tributario del Estado. Uno de los problemas colaterales de este precepto es determinar qué se entiende por reforma sustancial, tema que se manifestó, *ad exemplum*, cuando se introdujo el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, actualmente derogado; sobre este tema ya nos hicimos eco en la introducción al señalar la posición del Consejo de Navarra en su dictamen 5/2002.

[51] ¿Es realmente útil la diferencia entre poder tributario originario y derivado que plantea el art. 133 de la CE? Depende cómo se entienda; si se explica desde el modo tradicional, en cuya virtud el poder originario es el reconocido en la CE en tanto que el derivado es el reconocido por normas infraordenadas a la CE no tiene sentido en los momentos actuales porque todos los entes de base territorial tendrían un poder originario. Por el contrario, tiene sentido si partimos de otro criterio distintivo, en cuya virtud el poder del Estado es originario porque su ejercicio sólo está sometido a los límites constitucionales mientras que el poder de las Comunidades Autónomas es derivado porque, con independencia de su reconocimiento constitucional, su ejercicio está sometido a los límites de la CE y, además, a los límites de las leyes estatales. En este sentido, hay autores que hablan de un "falso debate" (MARTIN QUERALT, J *et alius* en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2011, pp. 191-192), aunque sientan que la diferenciación sólo puede ir por los derroteros señalados. En parecidos términos, PEREZ ROYO, F (*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Cizur Menor, Civitas-Thomson Reuters, 2012, p. 86) señala que "las diferencias en el poder tributario (...) habrá que encontrarlas, no en el origen de dicho poder, que en todo caso procede de la Constitución, sino en los límites que ésta establece para cada uno de los diferentes supuestos".

concreto, a las previsiones del art. 6. Como corolario de lo anterior y siguiendo un razonamiento lógico sienta que el tributo impugnado presenta una clara identidad con las materias gravadas por el IAE, de forma que sería preciso compensar a las Haciendas locales navarras por la subsiguiente pérdida de recaudación, algo que no prevé la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo[52].

Resulta chocante, aunque puede defenderse en virtud de las competencias de Navarra en materia local, que la compensación se recogiese en una Ley Foral y no en el Convenio, que sería técnicamente la norma más apropiada, aunque no descartamos la primera posibilidad.

La defensa de Navarra se basa en que el "bloque de la constitucionalidad" en materia tributaria viene constituido por la CE, la LORAFNA y el Convenio y que el impuesto controvertido respeta las tres normas, en tanto en cuanto los únicos límites son los que derivan de los principios plasmados en el Convenio que Navarra no ha vulnerado, ya que se trata de un impuesto no establecido por el Estado y que, además, respeta la estructura del sistema tributario estatal. Obsérvese cómo se excluye la LOFCA del "bloque normativo constitucional" en el caso de Navarra, sobre la base de la Disposición Adicional Segunda de la misma, señalando que tampoco existen lagunas en el Convenio que pudieran justificar una aplicación supletoria de la misma. A continuación y ello es contradictorio entra a valorar la naturaleza jurídica del impuesto recurrido para llegar a la conclusión que no grava la misma materia imponible que el IAE y por lo tanto no resulta aplicable el art. 6.3 de la LOFCA. No nos entretendremos en los detalles de su razonamiento que hemos calificado de contradictorio puesto que, si previamente ha defendido la inaplicación de la

[52] Las competencias históricas de la Comunidad Foral en materia de Administración local (incluyendo su sistema tributario) se derivan claramente del art. 46 de la LORAFNA, que no obstante, introduce un límite lógico al ejercicio de estas competencias, en virtud del cual las entidades locales navarras no podrán gozar de una autonomía inferior al de sus homónimas de régimen común, aspecto éste dudosamente cumplido en materia tributaria. Sobre este punto vid. DE LA HUCHA CELADOR, F. y AMATRIAIN CIA, I. *Manual de Derecho Financiero y Tributario de las Haciendas Locales de Navarra*, Pamplona. Gobierno de Navarra, 2008. Téngase en cuenta que en materia local, Navarra tiene las competencias históricas derivadas de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y del Real Decreto-Ley Paccionado de 4 de noviembre de 1925, amén de las que le correspondan en función de su condición de Comunidad Autónoma. En el libro mencionado nos ocupamos de la interpretación integradora de la Disposición Adicional Primera de la CE en relación con la autonomía local plasmada en los arts. 137 y 140 de la propia CE.

LOFCA en Navarra, no tiene sentido alguno que entre a determinar si se está vulnerando o no uno de sus preceptos. Por otro lado, guarda un silencio clamoroso la representación procesal de la Comunidad Foral sobre el argumento de la aplicación del art. 39.1.c) de la LORAFNA (silenciado tanto en la Exposición de Motivos como en la contestación de la representación procesal navarra). El silencio es lógico si se parte de una premisa: la actividad tributaria de Navarra se rige sólo por el Convenio y sólo cabe invocar y examinar este (y el art. 45 de la LORAFNA del que trae causa) para solventar la cuestión.

La situación varía cuando se reforma el Convenio mediante la Ley 25/2003, de 15 de julio, que introduce un nuevo art. 2.2 donde se reconoce que "La Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este Convenio"; como se observa esta modificación es posterior a la aprobación del impuesto controvertido pero en ella se omite toda referencia a la sujeción a la LOFCA para los tributos propios de la Comunidad Foral. ¿Omisión voluntaria o error jurídico? A nuestro juicio, una lectura equivocada de la LORAFNA y de la LOFCA, lo que no significa sin más la aplicación de ésta, como pretende el Estado. Admitiendo a efectos dialécticos que todo el régimen jurídico y las potestades tributarias de Navarra han de estar en el Convenio, el reconocimiento en el mismo de los tributos propios de la Comunidad Foral es la única opción.

Pero, y esto es lo relevante, creemos que no se distingue con la suficiente claridad entre la potestad tributaria anudada a los derechos históricos de un territorio foral y la potestad tributaria de una Comunidad Autónoma, por mucha simbiosis o novación subjetiva que se produzca en la titularidad de esas potestades. Creemos que el núcleo esencial de la foralidad en materia tributaria es lo que permite en el Convenio distinguir entre tributos convenidos y no convenidos. Los tributos propios son una categoría extraña a la estructura tradicional del Convenio, sin que sirva de argumento que éste tiene que adaptarse a la nueva realidad autonómica, no histórica, de Navarra, puesto que si ello fuera cierto la pregunta es por qué no se estableció la meritada norma en la redacción primigenia de 1990 y hubo que esperar a la reforma de 2003[53].

[53] Hay que tener en cuenta que el Convenio de 1990 también se había reformado anteriormente mediante la Ley 12/1993, de 13 de diciembre y por la Ley 19/1998, de 15 de junio, sin que se reconociese a Navarra capacidad para establecer tributos propios.

No obstante, la omisión de la referencia a la LOFCA tiene sentido si partimos de las consideraciones del Abogado del Estado; en efecto, creemos que en 2001 el tributo propio objeto del litigio constitucional no derivaba materialmente del art. 45 de la LORAFNA sino del art. 39.1.c) de dicha norma pero de ahí no cabe deducir que sea de aplicación la LOFCA directamente, porque esta posibilidad está vedada por la Disposición Adicional Segunda de ésta. Sin embargo, y admitido lo anterior, para el supuesto de que los tributos propios de Navarra invadieran materias tributarias de las Corporaciones locales (que no es el caso del impuesto que nos ocupa) se produciría una situación paradójica en cuya virtud Navarra no tendría que compensar a las Haciendas locales por la supresión del IAE, lo cual dejaría a los municipios navarros de peor condición que sus homónimos de territorio común, provocando a su vez, una vulneración del art. 46.3 de la propia LORAFNA.

A la vista de la modificación del Convenio en 2003, seguida de la modificación del art. 6.3 de la LOFCA mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, el Abogado del Estado considera que el recurso ha perdido su objeto, considerando que la posibilidad de crear tributos propios ha quedado amparada en el ejercicio de la potestad tributaria recogida en el Convenio. La representación procesal del Parlamento de Navarra solicita la desestimación del recurso en base a dos argumentos: a) por un lado, alude, por vez primera, al art. 39 de la LORAFNA e invoca la STS de 9 de julio de 2007 para de ella deducir el origen constitucional del poder tributario navarro y calificarlo de originario; por otro lado, sorprende y mucho la falta de importancia que da a la modificación del Convenio en 2003 que vendría a "reiterar" el alcance de la potestad tributaria de Navarra de crear nuevos tributos, en tanto en cuanto considera que esa capacidad de crear tributos propios no es nueva sino que preexistía a la reforma del Convenio y derivaba de las competencias históricas de Navarra, argumento fácilmente desmontable.

Sin perjuicio de las afirmaciones del TC que veremos a continuación, conviene hacer dos observaciones: a) la competencia de crear nuevos tributos nunca puede ser calificada como histórica porque ningún Convenio (desde 1877) la venía reconociendo ni se desprende de una interpretación sistemática de la Ley de 16 de agosto de 1841; b) si la capacidad preexistía, ¿cuál es la razón por la que se incorpora al Convenio en 2003 y no se reconoce en la redacción inicial de 1990? La única posibilidad de reconocer la preexistencia es anclar la potestad para crear tributos propios en el art. 39.1.c) de la LORAFNA

(competencias autonómicas) que, posteriormente, se conviene con el Estado en la reforma del Convenio de 2003.

Por mucho empeño que se ponga, los tributos propios de Navarra no tienen origen histórico y de hecho la venerada Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 supuso la demolición del régimen del viejo Reyno de Navarra[54]; pero además, por no recurrir a la historia –siempre interpretable, normalmente desde la perspectiva de los vencedores– los tributos propios son una categoría autonómica[55], no histórica, con independencia de que se hayan incorporado al Convenio Económico (paradigma de la foralidad), con lo que el anclaje constitucional deriva de la aparición de las Comunidades Autónomas y del art. 157 de la CE o, dicho de otro modo, si Navarra no se hubiera constituido en Comunidad Foral (Autónoma con definición y origen diferenciados, según la STC 16/1984), sino que hubiera permanecido como provincia foral, no habría podido establecer tributos propios con lo que cae por su peso la teoría de la preexistencia. Pero ello no determina, empero, que sus tributos propios sigan el sistema y los límites de la LOFCA sino que han de respetar los principios pactados con el Estado de forma bilateral y que se plasman en el Convenio.

Tras unos fundamentos de Derecho de carácter procesal, que no interesan al objeto de nuestro estudio, y tras examinar la jurisprudencia constitucional recaída en materia de territorios forales, la STC 208/2012 señala que la potestad tributaria de Navarra no trae su origen de la Ley Paccionada de 1841 ni de los Convenios, sino que tiene su origen inmediato y directo en el CE, la cual hace alusión expresa a la actualización de los derechos históricos, lo cual significa que no puede considerarse este un concepto petrificado o anclado en el pasado. La garantía institucional de la foralidad (sobre el concepto y el

---

[54] Ilustrativo de la evolución histórica, aunque muy descriptivo, es el libro de ALLI ARANGUREN, J. C, cuyo título lo dice todo, *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*. Pamplona, Gobierno de Navarra, 2010. Téngase en cuenta sus afirmaciones sobre las reuniones con el Ministerio de Hacienda (pp. 534-535) y en concreto de la celebrada el 3 de enero de 2003 donde se produce "el reconocimiento expreso de la capacidad de establecer tributos". Por desgracia no hemos podido acceder al acta 1/2003 de la Comisión Coordinadora prevista en el art. 67 del Convenio que pudiera arrojar algo de luz sobre los términos y alcance de la negociación en este punto.

[55] Evidentemente la argumentación del texto principal no es compartida por quienes consideran que todos los tributos de Navarra son propios en cuanto tiene un sistema tributario independiente del estatal.

núcleo identificable de la institución, vid. STC 32/1981) determina la existencia de un mínimo foral sin el cual desaparecería aquella. Ese mínimo tiene dos vertientes diferenciadas, una de carácter sustantivo y otra de carácter participativo. En el primer caso, la quintaesencia es la posibilidad de contar con un sistema tributario propio si bien en coordinación con el estatal; en el segundo caso, hay una vertiente participativa en cuya virtud dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado, de manera que la Comunidad Foral tiene así un grado primario o plus de participación en la delimitación del sistema tributario, pero no le es posible decidir unilateralmente sobre su contenido[56].

Evidentemente, el Convenio dota a Navarra de una autonomía tributaria superior al del resto de Comunidades Autónomas[57] y le permite configurar un sistema tributario propio pero tiene un contrapeso, que viene representado por el hecho de que tenga que aplicar criterios de coordinación con el sistema tributario estatal, de tal manera que viene a constituir una réplica de éste último, lo cual se manifiesta en el caso de los tributos convenidos, sujetos a unos criterios de coordinación y armonización que se reflejan en el art. 7 del Convenio (en puridad el TC debería haberse referido no sólo a éste sino también al art. 2.1). Pero los criterios del Convenio no agotan los límites del poder tributario navarro, ya que el propio sistema tributario estatal constituye in se un criterio armonizador, puesto que no puede ser obviado pese a contar con un sistema tributario propio. La insistencia del TC en este argumento sobra, porque ya se recoge en el art. 2.1.a) del Convenio. De todas formas habrá que matizar el concepto de sistema tributario propio ya que no puede considerarse como tal aquél que tiene que estar armonizado con el sistema del ente territorial en el que se integra.

Frente a los argumentos navarros, el TC considera que el art. 2.2 del Convenio no excluye la aplicación de la LOFCA, ofreciendo una interpretación totalmente discutible de la Disposición Adicional Segunda de aquella en cuya virtud lo único que preserva es el sistema tradicional (señalando la inaplicación de la misma) que se traduce en los tributos convenidos y que se plasma en el

[56] En este sentido, véase la STC 148/2006, que desarrolla ampliamente esta vertiente.

[57] Afirmación cuestionable si de ella se desprende que tiene que negociar los tributos propios con el Estado. Si lo que quiere significar es que cuenta con un sistema tributario propio coordinado con el estatal, puede admitirse.

Convenio. Por el contrario, lo que no es tradicional, es decir los tributos propios[58], no cae bajo el manto de la Disposición Adicional Segunda de la LOFCA. Es decir, no hay dos bloques de la constitucionalidad incompatibles: por un lado, la LORAFNA y el Convenio y por otro aquélla y la LOFCA sino que ambos bloques forman parte de un mismo sistema constitucional de reparto del poder tributario (por mucho que se empeñe el TC de su sentencia sí se desprende la existencia de dos parámetros de constitucionalidad), tesis que juzgamos insostenible en términos jurídicos, dada la división que ha hecho previamente el TC en base a la interpretación *sui generis* del adjetivo "tradicional" manejado por la Disposición Adicional Segunda de la LOFCA. De admitirse la tesis de Navarra, y retomamos la posición del TC, su sistema tributario quedaría al margen de las competencias atribuidas al Estado por el art. 149.1.14 de la CE (Hacienda general y las facultades de coordinación de los sistemas tributarios), argumento que no nos parece convincente, sobre todo porque no es menester referirse a dicho precepto para solventar la cuestión.

La distinción nos parece artificiosa y forzada, amén de ir en contra de la LORAFNA que no diferencia entre lo tradicional y lo no tradicional (ni tampoco lo hace la LOFCA, sino la interpretación que de ella hace el TC) del Convenio, sino que ambas normas utilizan el adjetivo en un sentido histórico, de continuidad de un sistema tributario propio y cuya coordinación con el Estado no requiere recurrir a la LOFCA, ya que dicha coordinación se plasma en el propio Convenio. El TC confunde el plano formal y el material: desde el plano formal, la actividad tributaria navarra se regula, cualquiera que sea su origen, en el Convenio, sin que sea de aplicación la LOFCA; desde el plano material la potestad tributaria navarra es bifronte, ya que por una parte deriva de sus derechos históricos y, por otra, de su condición de Comunidad Autónoma (si queremos ordenar correctamente el sistema normativo). Pero este carácter dual no significa que los límites a los tributos propios dimanen de la LOFCA sino del Convenio Económico y ello conduce, no de forma paradójica sino lógica, a la existencia de unos tributos propios que, por convención con el Estado, tienen unas limitaciones distintas a los impuestos a las Comunidades de régimen común. Y si el Convenio se aprueba mediante ley estatal no atisbamos a comprender de dónde deduce el TC que se produce un desapoderamiento de las facultades coordinadoras del propio Estado ni una inaplicación de las

[58] Preferimos esta expresión, porque hablar de tributos no convenidos sería incorrecto, ya que por tales hay que entender los que el Convenio reserva al Estado.

competencias que se desprenden del art. 149.1.14 de la CE. Más bien, el Estado coordina la actividad tributaria de Navarra a través del Convenio, que es una norma estatal, aunque tenga naturaleza pactada.

Indirectamente, el TC niega el carácter originario del poder tributario navarro (lo cual constituye una sutil llamada de atención a la doctrina del STS e, indirectamente, a la doctrina de la Junta Arbitral de Navarra, aunque esta no se mencione en el recurso y dicho órgano no se haya dado por aludido a la luz de la Resolución de 22 de febrero de 2013 citada en la introducción, que sigue invocando la doctrina del Tribunal Supremo e ignorando la doctrina del TC en este punto concreto). Igualmente descarta que pudiera tener trascendencia alguna el hecho de que tanto la LORAFNA como el Convenio no mencionen *nominatim* a la LOFCA, ya que el papel de ésta en las competencias estatales no dimana de su reiteración en los Estatutos de Autonomía sino que deriva directamente del art. 157.3 de la CE. Por otro lado, advierte el TC que la interpretación postulada por la representación procesal del Parlamento de Navarra conduciría a un absurdo jurídico, en cuya virtud siendo el Convenio una norma paccionada (cuya plasmación son los tributos convenidos, pero no los únicos, añadiríamos nosotros) y no siendo posible, sin acuerdo y modificación del Convenio, una aplicación de los tributos estatales en Navarra, se llegaría a una situación inversa en cuya virtud los tributos propios no convenidos podrían ser impuestos al Estado, sin acuerdo alguno, y quedarían fuera no sólo del Convenio sino también de la LOFCA. El argumento utilizado es torticero e inasumible: los tributos propios no se "imponen" al Estado, porque ya ha sido reconocida –por el Estado– con carácter general la potestad tributaria de Navarra en el propio Convenio, el cual también se ocupa de establecer los principios de armonización en el art. 2.2, que al establecer criterios específicos, gusten o no, que es otra cuestión, excluye la aplicación de la LOFCA. La única duda consiste en determinar, si antes de la reforma del Convenio de 2003 (recordemos que el impuesto controvertido se establece en 2001), la Comunidad Foral podía establecer tributos propios en base al art. 45 de la LORAFNA o en base al art. 39.1.c) de la misma. Y nótese que hablamos de Comunidad Foral y no de Navarra, para diferenciar entre competencias históricas y competencias autonómicas.

El TC señala que Navarra habría descubierto una nueva categoría jurídica (o *tertium genus)*: la de tributos propios no convenidos y no sometidos a ninguna regla jurídica (la LOFCA), lo cual vulneraría las competencias del Estado y desnaturalizaría el sistema de Convenio que, por esencia, es bilateral. De tal

manera que hay que proceder a una interpretación armónica del Convenio y de la LOFCA en cuya virtud el núcleo central de la foralidad se ciñe a los tributos convenidos donde el Convenio constituye norma especial (calificación con la que no estamos de acuerdo) y donde deberían respetarse los criterios y principios contenidos en los arts. 2 y 7 de dicha norma; por el contrario, en el caso de los tributos propios (al no haber, por definición, convención o acuerdo), les serían de aplicación los arts. 6 y 9 de la LOFCA, que constituirían la norma general.

Entendemos que la relación LOFCA-Convenio no es entre norma general y norma especial sino que el segundo desplaza íntegramente a la primera en materia tributaria y que el hecho de que los tributos propios de Navarra puedan derivar de su condición de Comunidad Autónoma no conduce necesariamente a su incardinación constitucional en el art. 157 de la CE (y no se nos acuse de contradictorios por basarlos en el art. 39.1.c) de la LORAFNA y no en el art. 45, hasta el momento de la modificación del Convenio) sino en la Disposición Adicional Primera, una vez actualizados los derechos históricos y fusionados con las competencias autonómicas.

Partiendo de la interpretación hermenéutica o integradora que hace el TC y de la realidad del sistema tributario derivado del Convenio, creemos que es incorrecto calificar a este como norma especial y ello porque es la que regula con carácter general el sistema tradicional de Navarra; en efecto, el Convenio expulsa de Navarra la aplicación de la LOFCA. Las discrepancias de fondo se refieren a dos cuestiones: la norma armonizadora y coordinadora (algo que queda difuso en la STC) es el Convenio Económico, que es una ley estatal, no foral. De tal manera que no hacía falta recurrir al art. 149.1.14º de la CE para encontrar el título competencial habilitante para el Estado; la segunda discrepancia se refiere al mutismo absoluto que guarda el TC sobre el art. 39.1.c) de la LORAFNA cuando si hubiera seguido el mismo y las consecuencias de él deducibles hubiera llegado a la conclusión alcanzada de forma más directa, sin recurrir a la artificiosidad de los argumentos empleados.

Es decir, frente a lo que señala el TC, la posibilidad de establecer tributos propios no sólo dimana del art. 2.2 del Convenio sino, antes de su introducción en 2003, del citado precepto de la LORAFNA, camino mucho más corto porque evita tener que recurrir a la interpretación del art. 45 del Amejoramiento y a la peculiar distinción entre lo tradicional y lo no tradicional en materia tributaria. En este sentido, si el art. 45 de la LORAFNA y la Disposición Adicional Segunda de la LOFCA se refieren sólo al régimen tradicional de Nava-

rra, habiendo acotado perfectamente el TC que entiende por régimen tradicional, quizá hubiera sido conveniente que nos explicara el precepto estatutario del cual deriva la competencia de la Comunidad Foral para establecer tributos propios y ese precepto es el meritado art. 39.1.c) de la LORAFNA, celosamente silenciado en la Exposición de Motivos de la Ley Foral 23/2001 y en las alegaciones del Parlamento de Navarra y sólo invocado *prima facie* por la Abogacía del Estado.

Es decir, tendría que haber reconocido la existencia de tributos propios autonómicos (esta expresión la utiliza solo en una ocasión) de la Comunidad Foral de Navarra para de ahí colegir que, en este punto, no se aplica la Disposición Adicional Primera de la CE (donde se integra el Convenio) sino el art. 157.3 de la misma y, por lo tanto, la LOFCA; posteriormente habría realizado la matización sobre el alcance de la Disposición Adicional Segunda de esta norma. El problema de fondo es que, pese al abundante ropaje jurisprudencial del que se dota la STC 208/2012, parece quedarse en lo objetivo (la contraposición entre tributo convenido y tributo propio) y no desciende a lo subjetivo (la diferencia entre Navarra y Comunidad Foral de Navarra). La garantía institucional de la foralidad es para la primera no para la segunda, si bien los puristas nos recordarán que la Comunidad Foral se subroga en los derechos de la primera, cuestión que ya hemos reseñado, pero que no enerva nuestra afirmación. O, dicho en otro modo, la CE garantiza y ampara los derechos históricos de los territorios forales, no de las Comunidades Autónomas en que se constituyan (caso de Navarra) o en que se integren (caso del País Vasco, este más claro al ser pluriprovincial).

Aunque ya advertíamos que le daríamos un tratamiento marginal, no podemos obviar que el recurso se dirigía también a combatir la eventual vulneración del art. 6.3 de la LOFCA en lo que se refiere a la sujeción de hechos imponibles gravados por el IAE. La posición del Parlamento de Navarra era clara y no merece sino recordarla: no se podía invocar dicho precepto porque se negaba la mayor, es decir la aplicación de la LOFCA. Despejada en sentido positivo esta cuestión, la STC 208/2012 niega la suplantación de hechos imponibles entre el tributo autonómico y el tributo local y sienta la aplicación *in totum* de la doctrina plasmada en la STC 122/2012, relativa al Impuesto sobre Grandes Superficies Comerciales aprobado por Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Parlamento de Cataluña que es copiado prácticamente por la Ley Foral 23/2001, de tal manera que, constatada la similitud, no son precisos grandes esfuerzos interpretativos para llegar a la misma solución, a saber, que

los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y por tanto superan la prohibición establecida en el art. 6.3 de la LOFCA, si bien en la sentencia que nos ocupa, lógicamente, no puede el TC efectuar la comparación entre el tributo foral navarro y el TRLHL, sino que tiene que remitirse a la Ley Foral 2/1995.

La STC 208/2012 cuenta, sin embargo, con dos votos particulares que conviene analizar someramente, prescindiendo de las cuestiones procesales que en ocasiones se plantean, y que son mucho más claros y concisos que el parecer mayoritario. El primer voto particular (formulado por el Magistrado Pérez Tremps) discrepa de la división de bloques de constitucionalidad que hace el TC en relación con los territorios forales, entendiendo que hubiera sido suficiente, para resolver la cuestión, recurrir a la CE, la LORAFNA y el Convenio, ya que la invocación de la LOFCA es inane, en tanto en cuanto ésta no distingue entre tributos convenidos y propios en su Disposición Adicional Segunda y cabe una autointegración de ésta cuando alude al contenido del Convenio en lo que se refiere a los criterios de armonización del régimen navarro con el régimen tributario estatal. En su caso, entiende que las eventuales disfunciones en dicho bloque normativo no justifican acudir a normas ajenas al subsistema foral de fuentes, sino que deberían ser acometidas mediante reformas legislativas. Sería demasiado extenso determinar qué se entiende por subsistema foral de fuentes, pero en todo caso, la disfunción –en el caso que nos ocupa– no es tal, sino que el objeto del recurso –conviene recordarlo– consiste en determinar si en el caso de tributos propios de una Comunidad Foral es aplicable o no la LOFCA y ésta es una cuestión que sí resuelve su concepto de "bloque de la constitucionalidad" que, por lo menos, afronta la cuestión sin partir de la artificiosidad entre tradición (tributos convenidos) y modernidad (tributos propios).

Por otro lado, la condición de Comunidad Autónoma de Navarra (con todos las consecuencias derivadas de su calificación como Foral) exige determinar si cuando actúa como ente territorial no foral (lo que implica para el parecer mayoritario una reducción del sistema tributario navarro a los tributos convenidos) son de aplicación las reglas del Convenio únicamente o hay que acudir a la LOFCA, si bien estamos de acuerdo en cuanto a que la cuestión podía haber sido perfectamente resuelta por la modificación del Convenio de 2003, aun deseando que fuera más precisa técnicamente. Pero las incorrecciones que para un jurista pueda tener una norma jurídica no pueden llevar a proclamar la no adecuación a la CE de la norma en cuestión.

Pese a que el concepto de tributo propio paccionado constituya, aparentemente, un oxímoron jurídico no por ello es menester acudir a la LOFCA cuando el Convenio ofrece las soluciones para resolver los criterios de armonización de estos tributos; que estos criterios no coincidan con los exigibles a las Comunidades de régimen común no es motivo de inconstitucionalidad alguna. Pero, *ad maiorem*, no pueden coincidir porque el entramado tributario de Navarra es completamente distinto al de las precitadas Comunidades, con lo cual, previsiblemente, lo inconstitucional sería aplicar a Navarra criterios pensados para Comunidades que no tienen régimen tributario privativo o propio.

Más relevante es el segundo voto particular (suscrito por el magistrado Valdés Dal-Ré, al que se adhiere el magistrado Ortega Álvarez) porque disiente abiertamente del parecer mayoritario en tanto en cuanto entiende inaplicable la LOFCA al sistema tributario foral. Para ello parte de la premisa de que una vez incorporada al Convenio la posibilidad de establecer tributos propios por parte de la Comunidad Foral, dichos tributos quedan sujetos a la disciplina del Convenio, que, efectivamente, establece unos límites por remisión a los arts. 2.1 y 7 del mismo. Con ello se logra una ampliación de la garantía institucional de la foralidad a los tributos no convenidos (expresión incorrecta técnicamente puesto que los tributos no convenidos son los que el Convenio reserva al Estado) cuya armonización autointegra el propio Convenio, sin que sea posible una aplicación directa de la LOFCA, porque ello supondría tratar a la Comunidad Foral como si de una Comunidad de régimen común se tratara. En definitiva, lo que pretende el voto discrepante es excluir a la LOFCA del bloque de la constitucionalidad en el caso de Navarra (al menos en materia tributaria), considerando que su régimen tributario hunde sus raíces en la Disposición Adicional Primera de la CE y que ésta reenvía a la LORAFNA y al Convenio, sin que ello suponga un desapoderamiento de las competencias coordinadoras del Estado deducibles del art. 149.1.14º de la CE, sino que esas facultades estatales sobre el sistema tributario navarro se ejercen no a través de la LOFCA sino a través del Convenio, lo que constituye un razonamiento jurídico impecable.

Tras reconocer que el sistema paccionado es bilateral (cuestión pacífica en la doctrina por otra parte) y que Navarra no puede decidir unilateralmente sobre el contenido de su régimen tributario, se considera que el Convenio forma un universo cerrado donde se establecen claramente los límites de la potestad tributaria foral y los criterios de armonización que, en el caso de los tributos propios, se contienen en los ya reiterados arts. 2.1 y 7 del Convenio, de tal manera que no caben tributos al margen del Convenio; al tiempo se

hace hincapié en la idea –a nuestro juicio acertada– de la falta de razonamiento del parecer mayoritario sobre la aplicación o no de estos dos preceptos para la resolución del recurso. Claro que el parecer mayoritario parte de un "prejuicio" consistente en negar al Convenio el carácter de norma integrante del bloque de la constitucionalidad en materia de tributos propios de Navarra, estableciendo una dualidad de bloques que hemos criticado.

Remontándose a la STC 32/1981 de la que se desprende un núcleo intangible del contenido del régimen foral, señalan los magistrados discrepantes que se ha aceptado que la garantía constitucional de los derechos históricos puede comportar que el legislador estatal confiera un tratamiento normativo singular o, si se prefiere, excepcional para los territorios forales, cuyo fundamento constitucional reside precisamente en la Disposición Adicional Primera de la CE (STC 214/1989).

Partiendo de la base de que la autonomía navarra es fundamentalmente tributaria (obviedad pero que conviene resaltar) es posible fundamentar un régimen distinto en el reconocimiento y la actualización de sus derechos históricos por parte del art. 45 LORAFNA, toda vez que tanto el texto del Convenio como una investigación histórica sobre las competencias ejercidas de forma continuada por las instituciones forales con el reconocimiento del Estado (criterios éstos sentados en las SSTC 76/1988 y 140/1990) permiten reconocer a la Comunidad Foral de Navarra un mayor ámbito de autonomía tributaria que a las Comunidades Autónomas de régimen común, y consecuentemente un grado de vinculación diferente de aquélla a los límites establecidos por el legislador estatal. En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, estos límites deben quedar en todo caso incorporados al Convenio económico, que resulta ser, en suma, el instrumento previsto en el bloque de constitucionalidad para articular la potestad tributaria foral con la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133 de la CE.

En este voto particular, lo que comienza siendo un problema formal (el contenido del "bloque de la constitucionalidad" en el caso de los territorios forales y la exclusión de la LOFCA) se transforma en un problema material. Es cierto que los territorios forales gozan de mayor autonomía tributaria que las Comunidades de régimen común y es correcto hablar de una bilateralidad en las relaciones tributarias con el Estado pero lo cierto es que Navarra nunca tuvo tributos propios distintos de los convenidos y que la aparición de esta figura no encuentra anclaje en la Disposición Adicional Primera de la CE sino en el art. 157 de la CE y en el art. 39.1.c) de la LORAFNA (no en el art. 45, dedicado al

Convenio, aunque formalmente se integren en él). O, dicho en otros términos, siendo impecable el argumento formal ni la STC 208/2012 aclaran cuál es el papel (si lo tiene) del art. 39.1.c) de la LORAFNA o si éste queda al margen de las facultades tributarias. Evidentemente, nuestro razonamiento sólo se entiende si se aplica al lapso temporal que media entre la aprobación de la Ley Foral 23/2001 y la modificación en 2003 del art. 2.2 del Convenio.

Por otro lado, no entendemos muy bien el razonamiento de este segundo voto particular en cuya virtud Navarra no puede establecer tributos propios sin la convención con el Estado, puesto que el art. 2.2 del Convenio lleva precisamente a la solución contraria, es decir, que el citado precepto es concretamente el que habilita la exacción de esta categoría tributaria. No obstante, el razonamiento puede entenderse en el sentido de que sólo tras la inserción del precitado precepto en el Convenio, Navarra puede establecer tributos propios, porque a su través se ha llevado a cabo el acuerdo con el Estado. O, en otros términos, que antes no podía establecer tributos propios por no haber convención con el Estado, lo cual vuelve a plantear el problema de si tuvo o no trascendencia tributaria el art. 39.1.c) de la LORAFNA.

Quizá el problema esté en la redacción del propio art. 2.2 del Convenio que no contiene ninguna mención a la LOFCA (ni tenía porque referirse a la misma) sino que recurre a un mecanismo de autointegración a la hora de armonizar los tributos propios. Por otro lado, no cabe obviar que la interpretación que hacen los discrepantes es correcta pero plantea problemas, por ejemplo, en relación con las Haciendas locales (¿cabe establecer tributos propios forales que sean mímesis de los locales navarros sin que se establezca compensación alguna para los municipios navarros?); su tesis podría salvarse, salvo en supuestos como los mencionados, señalando que los tributos propios son una categoría de tributos convenidos pero sólo por un hecho formal, a saber, que su exacción esté prevista en el Convenio Económico. Por otro lado, no se ha hecho suficiente hincapié en que la Disposición Adicional Primera de la CE ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, no de las Comunidades Autónomas, aunque la actualización, en su caso[59], haya de llevarse a cabo en el marco de la CE y de los Estatutos de Autonomía. Y, en

[59] La locución, en su caso, que emplea la meritada Disposición Adicional estaba pensada para el supuesto hipotético de que un territorio foral no accediese a la condición de Comunidad Autónoma, que volvemos a reiterar es un ente territorial contingente en nuestro ordenamiento constitucional.

último extremo, los tributos propios son una categoría tributaria no histórica sino autonómica. Dicho lo cual es evidente que la solución propuesta por el voto particular que comentamos es más coherente con la CE y con el art. 45 de la LORAFNA y permite acotar un bloque de constitucionalidad donde la LOFCA no tiene cabida, lo cual no significa que el art. 2.2 del Convenio solvente el problema, por su defectuosa redacción, en tanto en cuanto genera una nueva categoría tributaria que Navarra nunca tuvo –los tributos propios no convenidos– y a la cual sólo puede acceder por el hecho de ser Comunidad Autónoma. Si llevamos la reflexión hasta extremos rayanos en el sofisma, cabría preguntarse la razón que justifica que los territorios históricos del País Vasco no pueden, conforme el Concierto de 2002, establecer tributos propios; la razón formal es muy clara: por el hecho de no ser Comunidades Autónomas, de forma tal que la constitución o no en éstas (no confundir con la integración en una Comunidad Autónoma como el País Vasco, que es de régimen no foral) determina una mayor o menor potestad tributaria. Si admitimos esta premisa llegamos a una conclusión obvia: que la posibilidad de crear tributos propios por parte de Navarra se funda no en la actualización de los derechos históricos sino en su constitución como Comunidad Foral lo cual lleva aparejado la posibilidad de establecer tributos propios como el resto de Comunidades Autónomas pero no la sujeción a idénticos límites que éstas, en virtud de una diferenciación deducible de la Disposición Adicional Primera de la CE.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la Comunidad Foral ha sido extremadamente parca en utilizar las potestades que le brinda el art. 2.2 del Convenio desde 2003 (en este punto la sentencia y los votos particulares son claros, de forma que, sin convención con el Estado, la categoría no existiría, tesis de la que también discrepamos porque el título competencial, en ausencia del art. 2.2 del Convenio, sería el art. 39.1.c) de la LORAFNA, si bien plantearía el problema de fondo que trata de resolver la STC). Hasta el punto de que sólo con muchos matices, se puede considerar como una manifestación de ese poder para establecer tributos propios el art. 47 de la Ley Foral 8/2005, de 1 de julio, donde se crea una contribución especial por establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios y salvamento[60].

[60] Paradójicamente el Convenio de 1990 no prevé la posibilidad de establecer contribuciones especiales por parte de la Comunidad Foral (solo tasas, vid. art. 41) pero no dudamos de la facultad para su establecimiento aunque no esté nominativamente recogida ni en la redacción inicial ni en las sucesivas modificaciones. Se trata de una cuestión de índole menor

En cualquier caso, el problema que plantea el art. 2.2 del Convenio es la falta de claridad en las relaciones con las materias imponibles reservadas a las Haciendas locales navarras por el art. 49 del propio Convenio y la duda sobre si en el supuesto de apropiación de hechos imponibles hay que compensar o no a los municipios afectados. Es un problema adicional sobre el cual tenemos nuestra opinión en cuya virtud la foralidad no puede obviar los derechos económicos de las Haciendas locales, porque ello supondría vulnerar la suficiencia financiera y atacar la autonomía local; para ello, simplemente, habría que poner en conexión el art. 2.2 del Convenio con el art. 46.3 de la LORAFNA.

Y no sabíamos que calificativo otorgar (tributos propios o tributos convenibles pro futuro, lo cual sería una categoría exótica) a la peculiar transposición que ha realizado la Comunidad Foral de Navarra de los impuestos regulados en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Formalmente no se ha producido una convención con el Estado sino que la Comunidad Foral optó por regularlos mediante leyes propias anteriores a la estatal, y en concreto, separar el bloque estatal en dos normas diferenciadas: a) por un lado, la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica[61]; b) el art. 7 de la Ley 21/2012, de 26 de diciembre, donde se regulan los impuestos sobre la producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos[62].

---

porque la citada contribución especial vino a sustituir a la establecida por la Ley Foral 12/1992, de 20 de octubre.

[61] La Ley Foral carece de Exposición de Motivos y señala aplicable la legislación estatal (con una salvedad, referida a las exenciones para determinadas instalaciones generadoras de energías renovables, que no existe en el Estado). Su art. 3 señala que respetará los criterios de armonización que convenga con el Estado, lo cual inducía a pensar que estamos en presencia de un tributo propio que posteriormente pasará a ser convenido. Sin embargo, la STC 110/2014, a la que nos referiremos sumariamente por razones de extensión, ha declarado inconstitucional el tributo en cuestión, lo cual obligará, presumiblemente, a su convención con el Estado, en términos similares a los llevados a cabo por el País Vasco tras la reforma del Concierto operada por la Ley 7/2014, de 21 de abril. No obstante, debemos tener presente que los territorios históricos del País Vasco no pueden establecer tributos propios y Navarra sí, aunque la doctrina del TC y la posición del Gobierno de Navarra parecen abocar a esta solución, para lograr la exacción del citado impuesto.

[62] En estos dos impuestos no hay ninguna diferencia normativa con el Estado, la cual expresamente se invoca como aplicable, pero al igual que en el caso anterior, se señala (art.

El hecho de que se hayan aprobado antes que la normativa estatal, unido al dato de que no se han convenido los criterios de armonización, nos llevó a considerarlos, *ab initio*, como tributos propios provisionales de la Comunidad Foral, entendiendo la provisionalidad en el sentido de que pasarán a ser tributos convenidos cuando se acuerde con el Estado los criterios de armonización. No obstante, la STC 110/2014, califica al primero de ellos como tributo propio (o tributo distinto de los convenidos, según la terminología del art. 2.2 del Convenio, tras la reforma de 2003), habiendo de tener presente que los otros dos impuestos no han sido impugnados por el Estado. ¿Por qué se impugna un impuesto y no los otros dos, cuando el eventual fundamento del recurso de inconstitucionalidad sería el mismo? Enemigos, como somos, de las conjeturas, entendemos que la impugnación del primero se ha producido por el hecho de ofrecer una regulación diferenciada de la estatal (en concreto, la regulación de unas exenciones a favor de determinadas energías renovables), cosa que no sucede en los regulados en la Ley Foral 21/2012, que reenvían a la normativa estatal.

La posición del Abogado del Estado, en este punto, es muy precisa: bien se trata de un tributo exigible en todo el territorio nacional (sin perjuicio de la convención futura con Navarra), bien se trata de un tributo propio de la Comunidad Foral al amparo del art. 2.2 del Convenio, en cuyo caso, al regular la misma materia imponible que la contemplada en la Ley (estatal) 15/2012, de 27 de diciembre, se estaría vulnerando el art. 6.2 de la LOFCA, todo ello en base a los principios y doctrina sentada en la precedente STC 208/2012.

Por su parte los argumentos de la Comunidad Foral (Gobierno y Parlamento) se basan en el rechazo de la aplicación de la LOFCA, considerando que estamos ante un tributo distinto de los convenidos, previsto en el Convenio desde 2003, y al cual sólo se le pueden aplicar los límites de los arts. 2.1 y 7 de esta norma. Dicho en términos más precisos, que el bloque de la constitucionalidad para la Comunidad Foral de Navarra sólo está integrado por la CE, la LORAFNA y el Convenio Económico, sin que sea dable admitir la inserción en el mismo de la LOFCA.

Por su parte, el TC recoge buena parte de los principios sentados en la STC 208/2012, que, por ende, no vamos a repetir. Vuelve a la dicotomía

---

7.3) que la Comunidad Foral respetará los criterios de armonización que convenga con el Estado.

entre lo tradicional (que se manifiesta en los tributos convenidos) y que constituye el núcleo esencial de la foralidad garantizada institucionalmente por el Convenio y la posibilidad de establecer "tributos propios forales" (sic) que estarían fuera del sistema paccionado y a los cuales se les aplicarían los criterios de la LOFCA.

Suscribimos plenamente la afirmación en cuya virtud el TC no está para enjuiciar la mayor o menor calidad técnica de las normas sometidas a su enjuiciamiento y que la Ley Foral impugnada tiene una técnica jurídica ciertamente deficiente[63]. En todo caso, considera el TC que estamos ante un tributo propio, porque, pese a la remisión a la normativa estatal a la hora de definir el hecho imponible, establece, entre otras cosas, un régimen de exenciones tributarias distinto del estatal. Con esta tipificación, la resolución del recurso es muy fácil, puesto que tras citar la doctrina sentada en la precedente STC 208/2012, reproduce un conjunto de sentencias sobre el alcance y contenido del art. 6.2 de la LOFCA, para de ello concluir que vulnera la prohibición establecida por éste y que, por tanto, la Ley Foral impugnada debe considerarse inconstitucional y nula. Sorprende, sin embargo, que señale que ninguna norma del Convenio pueda apoyar la constitucionalidad de la Ley Foral impugnada, porque, a nuestro juicio, sí encontraría basamento en el art. 2.2 que, como hemos señalado, no cita como límite al poder tributario de la Comunidad Foral de Navarra el derivado del art. 6 de la LOFCA, precepto que sólo es aplicable a las Comunidades de régimen común. Lo que podía ser discutible en la STC 208/2012, puesto que enjuiciaba una Ley Foral de 2001, anterior a la modificación del Convenio en 2003, es ahora innegable, pero el TC parece haber hecho caso omiso de esta pequeña diferencia, manteniendo la existencia de dos bloques de constitucionalidad, distintos según se refieran a tributos convenidos o a tributos distintos de los convenidos o tributos propios forales.

Al igual que en la STC 208/2012, hay un voto particular, formulado por el Magistrado Valdés Dal-Ré, al que se adhiere el Magistrado Ortega Álvarez, quienes consideran que la Ley Foral debió ser declarada inconstitucional no por vulnerar la LOFCA (puesto que niegan la aplicación de esta a la Comunidad Foral de Navarra) sino por el hecho de haber dispuesto Navarra unila-

[63] Amén de carecer de Exposición de Motivos, como hemos señalado, el impuesto propio contiene una remisión a la normativa estatal, no regula el punto de conexión y la norma reguladora se refiere en su último artículo al hecho de que la Comunidad Foral respetará los criterios de armonización que convenga con el Estado.

teralmente y sin seguir el procedimiento previsto en el Convenio la aplicación de un impuesto estatal, lo cual lleva a pensar (aunque no lo expresen) que consideran que estamos ante un tributo estatal susceptible de convención, si bien esta afirmación hay que tomarla con sumo cuidado puesto que es una deducción nuestra.

De forma sumaria, para no sobrepasar las amables indicaciones de los coordinadores, nuestra opinión puede sintetizarse del siguiente modo:

a) La LOFCA no se aplica en la Comunidad Foral, ni en los tributos convenidos ni en los tributos propios distintos de los convenidos, ya que estos últimos son limitados por el Estado mediante el Convenio (arts. 2.1 y 7, donde se contienen los límites que ha de respetar Navarra). E, insistimos, el Convenio se aprueba mediante norma del Estado y, junto con la CE y la LORAFNA, constituye el único bloque de constitucionalidad desde el que enjuiciar la normativa tributaria foral.

b) La norma estatal del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (Ley 15/2012, de 27 de diciembre) es inaplicable directamente por el Estado en Navarra, como se desprende de su art. 2 que alude expresamente al respeto a lo dispuesto en los regímenes de Concierto y de Convenio vigentes, respectivamente, en el País Vasco y en Navarra.

c) Teniendo en cuenta lo anterior, la consecuencia inmediata de la STC 110/1994 es la inexigibilidad del tributo en la Comunidad Foral, ya que no puede ser exigido por Navarra al haber sido declarada inconstitucional su Ley reguladora y, por otro lado, no puede ser exigido por el Estado, sin contravenir el Convenio, puesto que no se encuentra dentro de los tributos no convenidos

VI. ADDENDA

Como ya señalamos en la introducción, entre nuestra intervención en el Parlamento Vasco y mayo de 2015 (fecha de redacción de estas líneas) se han producido novedades significativas, que, siquiera someramente, vamos a resumir.

En primer lugar, el Estado y la Comunidad, a través de la Comisión Negociadora han alcanzado un acuerdo para reformar determinados aspectos del

Convenio. Formalmente, el Proyecto de Ley se ha publicado en el BOCG de 30 de abril de 2015 y se tramitará por el procedimiento de urgencia, expirando el 12 de mayo el plazo para presentar enmiendas. Dada la especial naturaleza del Proyecto todas las enmiendas que se presenten se tramitarán como de totalidad de devolución. La Ley entrará en vigor el día de su publicación en el BOE pero los tributos acordados por la modificación del Convenio se aplicarán con efectos de 1 de enero de 2013. En lo que a nosotros atañe, se modifica el art. 2.2 del Convenio que pasa a tener la siguiente redacción: *"Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación general del Estado, la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio".*

El resultado, antes de aprobarse la Ley, ha sido doble: a) por un lado, el Estado ha retirado el recurso de inconstitucionalidad que tenía contra el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito, aprobado mediante Ley Foral; b) Navarra ha regulado el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, regulación que traslada miméticamente la contemplada en territorio común y ello se ha realizado a través de la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo[64].

La solución de la reforma del Convenio y la redacción acordada (más bien impuesta por el Estado, sobre todo la entradilla) no es la más deseable por dos razones fundamentales: en primer lugar porque el "sin perjuicio…" no va a impedir, llegado el caso, que el TC invoque la LOFCA; en segundo lugar, porque la redacción vigente habla de "tributos distintos de los convenidos" y se ha considerado un gran éxito por parte de la representación navarra que esa expresión se sustituya por la expuesta en el texto, partiendo para ello de un argumento sorprendente y semántico: mientras que en el Concierto se distingue entre tributos concertados y no concertados, dicha distinción no se

[64] Por estética, hubiera dado una imagen de menor sumisión al Estado el hecho de que la nueva regulación se hubiera producido con posterioridad a la aprobación de la modificación del Convenio. El título jurídico que invoca la Exposición de Motivos son los acuerdos de la Comisión Negociadora (Comisión que, por cierto, no aparece regulada en ninguna parte, a diferencia de la Comisión Coordinadora) y la citada Ley Foral retrotrae sus efectos al 1 de enero de 2015.

recoge en el Convenio que sólo habla de tributos convenidos cuando regula la aportación económica al Estado. Obviando la obsesión enfermiza por apartarse del Concierto, alguien puede creer, sensatamente, que la citada modificación refuerza la potestad tributaria foral. Creemos que no y que la primera frase es el quid de la cuestión, puesto que no garantiza, como hemos señalado, la inaplicación de la LOFCA. La solución estaba en la rechazada proposición de ley de modificación de la citada Ley Orgánica, cuyo tenor literal era el siguiente:

Nueva redacción de la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas:

"En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de la Comunidad Foral de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

En el mismo se determinarán las aportaciones de la Comunidad Foral de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado. En particular, y en el caso de los tributos propios distintos de los convenidos, se estará exclusivamente a lo previsto en el artículo 2.2 del Convenio Económico, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre."

EL BLINDAJE DE LAS NORMAS FISCALES FORALES: PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

Enrique LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Catedrático de Derecho Constitucional
Universidad del País Vasco
Vocal del Consejo General del Poder Judicial

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN
- A. Necesidad del estudio de la reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas forales fiscales
- B. Precisiones terminológicas y delimitación del objeto de la exposición

II. SIGNIFICADO Y CONSECUENCIAS DE LA ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS DE LOS TERRITORIOS FORALES EN EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO
- A. El reconocimiento y garantía constitucional de los derechos históricos y su actualización en el marco de la CE y el EAPV
- B. La potestad tributaria de los Territorios Históricos actualizada estatutariamente [artículos 41.2 a) y 35.1 EAPV] se debe hacer efectiva a través de una fuente normativa que satisfaga los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley (artículos 133.1 y 31.3 CE), y que se elabora y aprueba por órganos representativos de carácter parlamentario ordenándose inmediatamente al EAPV y a la CE
- C. Doctrina del Tribunal Supremo sobre las NFF

III. LOS ARGUMENTOS EMPLEADOS PARA SOSTENER LA ASIMILACIÓN DE LAS NORMAS FORALES FISCALES A LOS REGLAMENTOS A EFECTOS DE SU CONTROL JURISDICCIONAL CARECEN DE CONSISTENCIA
- A. El artículo 6.2 LTH no puede atribuir ni negar rango formal a ninguna fuente del derecho
- B. La jurisprudencia constitucional describe una situación dada y refuerza la singularidad de las normas forales fiscales.
- C. Alusión del Preámbulo de la LO 1/2010 a la naturaleza reglamentaria de las normas forales fiscales
- D. La potestad de los Territorios Históricos de establecer, mantener y regular su régimen tributario es sustancialmente distinta de la que el artículo 131.2 CE reconoce a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones locales
- E. Las NFF emanan del EAPV y no complementan ni desarrollan la Ley del Concierto Económico ni las leyes de los impuestos concertados. La relación con ellas se articula con arreglo al principio de competencia

IV. EL RECONOCIMIENTO ESTATUTARIO A LAS NORMAS FORALES FISCALES DE UN ESPACIO REGULATIVO PROPIO INMUNE A LAS LEYES AUTONÓMICAS Y ESTATALES JUSTIFICA LA ATRIBUCIÓN DE SU CONTROL EXCLUSIVO AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EX ARTÍCULO 161.1 D) CE

1. Inclusión de las NFF entre las disposiciones y actos con fuerza de ley del artículo 27 LOTC (STC 139/1988)
2. Las NFF son objeto de un proceso específico de control de su adecuación a la CE y al bloque de la constitucionalidad creado en virtud del artículo 161.1 d) CE merced a su carácter de normas primarias y a su fuerza formal pasiva equivalentes a los de las leyes

V. LA ATRIBUCIÓN DEL CONTROL EXCLUSIVO DE LAS NFF AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y LAS CONSIGUIENTES MODIFICACIONES DE LOS ARTÍCULOS 9.4 LOPJ Y 3 D) LJCA NO VULNERAN EL ARTÍCULO 106.1 CE

VI. LA ATRIBUCIÓN DEL CONTROL EXCLUSIVO DE LAS NFF AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y LAS CONSIGUIENTES MODIFICACIONES DE LOS ARTÍCULOS 9.4 LOPJ Y 3 D) LJCA TAMPOCO VULNERAN EL ARTÍCULO 24.1 CE

VII. EL CONTROL DE LAS INFRACCIONES DEL DERECHO EUROPEO POR LAS NFF ES EL MISMO QUE EL PREVISTO PARA LAS LEYES

VIII. EL CONFLICTO EN DEFENSA DE LA AUTONOMÍA FORAL

I. INTRODUCCIÓN

A. NECESIDAD DEL ESTUDIO DE LA RESERVA AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL CONTROL JURISDICCIONAL DE LAS NORMAS FORALES FISCALES

El estudio del Concierto Económico es siempre oportuno. No solo como institución que refleja en sus rasgos esenciales el sistema paccionado sobre el que históricamente se construyó el autogobierno foral sino, también, porque su actualización en un ordenamiento constitucional normativo implica la reflexión sobre conceptos y categorías jurídicas que se consideraban plenamente asentados pero que, como todo en esta vida, han de ser reexaminados para adecuarlos a la realidad constitucional, para que así puedan seguir desplegando su función normativa.

Y digo esto porque, como iremos viendo, el denominado blindaje de las normas forales fiscales ha suscitado reacciones, a mi juicio poco o nada fundadas, sobre los conceptos de ley y de reglamento. En gran medida derivan de la falta de asunción de la profunda transformación que ha supuesto en el sistema de fuentes del derecho la instauración del principio de competencia como eje articulador del mismo en conjunción con el de jerarquía y, ambos bajo el de supremacía de la CE. Todo ello como consecuencia de la organización territorial del Estado que deriva de la Constitución Española de 1978 (CE) y, más en concreto, de la decisión del constituyente de establecer una garantía institucional de los derechos históricos de los Territorios Históricos en la Disposición Adicional Primera CE. Una garantía que implica la necesidad de reconocer la potestad normativa que los ha de hacer efectivos y la de proporcionar a las normas en que se materializa, las normas forales fiscales (NFF) la protección jurisdiccional adecuada garantizar.

Parece que para algunos el análisis y el funcionamiento del repetido sistema deben operar de la misma manera en un Estado unitario fuertemente centralizado (y, por cierto, antidemocrático), como era el franquista, que en otro compuesto y organizado sobre la base del reconocimiento y la garantía constitucional de la autonomía de nacionalidades y regiones y la articulación de diversos ordenamientos que, compartiendo unos mismos principios, cuentan con distintos ámbitos eficacia delimitados de acuerdo con la norma fundamental.

Dicho en otras palabras, no es posible encontrar una explicación constitucional de la posición y, consiguientemente, de la garantía jurisdiccional que merecen las NFF desde la perspectiva preconstitucional de las relaciones entre la ley y el reglamento, ya se haga a partir del principio de legalidad ya desde el de reserva de ley[1]. Ese enfoque tiene sentido cuando se examina esa relación en el interior de cada ordenamiento (o, si se prefiere, subordenamiento) jurídico pero carece por completo de él cuando se plantea entre dos ordenamientos diferentes, que es lo que aquí sucede. La pluralidad de ordenamientos característica de un Estado compuesto llama y solo puede articularse a través del principio de competencia.

Por último, tampoco considero aceptables los reproches que, como consecuencia de ese equivocado punto de vista, se dirigen hacia lo que se considera una injustificada extensión del privilegio constitucional que, para algunos, supone atribuir la Tribunal Constitucional el monopolio de rechazo de las NFF[2]. El motivo de mi discrepancia reside en que esa posición lo que acaba cuestionando es el propio sentido del examen de la constitucionalidad de las leyes.

Como queda de manifiesto soy totalmente favorable a la reserva del control jurisdiccional de las NFF al Tribunal Constitucional que llevó a cabo la Ley Orgánica 1/2010. Sería absurdo que lo ocultara porque siempre que he tenido la ocasión los he expresado con claridad[3]. Cosa distinta es que esté plenamente de acuerdo con los términos concretos en los que se ha regulado en la citada ley. Obviamente, estos son el fruto de una negociación que llegó hasta donde se pudo y cuyo resultado muestra ciertos desajustes. De hecho, si se contrasta el preámbulo con el texto articulado se aprecia una falta de

---

[1] GARRORENA MORALES, A., *El lugar de la ley en la Constitución Española*, CEC, Madrid, 1981, pp. 45 y ss. Explica con brillantez el distinto origen y la evolución de cada unos de esos principios. El primero con origen en la Revolución Francesa y propio de los sistemas fundados en el principio monista de legitimación política parlamentaria y, el segundo, en el dualismo germánico, en el que conviven dos principios de legitimación que rivalizan entre sí encarnados, respectivamente, por el rey y el parlamento.

[2] Ver AAVV (ÁLVAREZ CONDE, E., dir.), *El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas*. Instituto de Derecho Público, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid 2010.

[3] Ver LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., "La reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas fiscales vascas y la creación del conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las leyes del Estado", en AAVV (ÁLVAREZ CONDE, E., dir.), *El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas,* ob. cit., pp. 93 a 156.

adecuación bastante llamativa entre los propósitos que el primero anuncia y la regulación que el segundo establece. Contraste que refleja la discordancia entre el planteamiento original de la iniciativa del Parlamento Vasco que se presentó en el Congreso de los Diputados y el finalmente aprobado mediante la LO 1/2010 y que sus críticos aprovechan para sustentar su oposición a la misma.

B. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS Y DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE LA EXPOSICIÓN

Para cerrar esta introducción y ordenar la intervención hare una breve referencia a la terminología que emplearé en la misma y señalaré los puntos que voy a tocar.

En lo que respecta a la terminología, considero que la expresión "blindaje" siendo muy plástica y habiendo causado fortuna en el debate político, no es satisfactoria ya que, como dije en la primera ocasión que traté este asunto[4], se presta a ser interpretada como una maniobra artificiosa para sustraer a las NFF de cualquier atisbo de control jurisdiccional que las haga inmunes frente a todos.

La expresión nació, ciertamente, para poner remedio al debilitamiento procesal progresivo que las NFF fueron registrando primero ante los embates del Estado y, luego, de manera mucho más incisiva, de algunas Comunidades Autónomas vecinas que sumieron a las NFF en una litigiosidad constante que, además, dio pie a desafortunados pronunciamientos judiciales que tuvieron su culminación en la STS del de 9 de diciembre de 2004 sobre el impuesto de sociedades. Así y todo, siendo indiscutible la necesidad de procurar a las NFF un control jurisdiccional adecuado, la expresión "blindaje" también alimenta los prejuicios de sus contrarios. Por eso, y ya que estamos en un foro de estudio, entiendo que es mejor hablar de un control o, mejor, de una garantía jurisdiccional adecuados.

---

[4] LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., "La garantía jurisdiccional del Concierto Económico", *Boletín Jado. Academia Vasca de Derecho,* nº 17, 2009, p. 120. Ver, también, PALAO TABOADA, C., La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales, *RG y T CEF,* nº 370 (enero 2014), p. 54.

En cuanto al objeto de la exposición, me centraré en los aspectos que están pendientes de decisión del Tribunal Constitucional a consecuencia de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la LO 1/2010 por los gobiernos y asambleas legislativas de La Rioja y de Castilla y León. A ellos se suman los argumentos planteados por el Abogado del Estado ante el Tribunal Constitucional que, en mi opinión, son mucho más peligrosos que los alegados por las Comunidades Autónomas citadas. Dado que estos son menos conocidos, me ha parecido oportuno prestarles una atención preferente.

En consecuencia, a lo largo de esta intervención:

1. Haré una breve descripción del contenido de la Ley 1/2010 a fin de tener una referencia concreta sobre el objeto del proceso constitucional citado.

2. A continuación, aludiré a los vicios de constitucionalidad alegados por las Comunidades Autónomas recurrentes. Es decir:

   a) La falta de fundamento constitucional de la LO 1/2010 pues la actualización de los derechos históricos está reservada al EAPV.

   b) La naturaleza reglamentaria de las NFF y, por tanto, la imposibilidad de atribuir su control jurisdiccional al Tribunal Constitucional sin vulnerar los artículos 161.1 a) y 163 CE, relativos al recurso y a la cuestión de inconstitucionalidad, respectivamente, y forzar más allá de lo constitucionalmente admisible el artículo 161.1 d) CE, que no permite desvirtuar dichos procedimientos.

   c) La supuesta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en que incurriría la LO 1/2010 al negar la legitimación activa a las Comunidades Autónomas para impugnar las NFF.

3. En cuanto a la posición del Abogado del Estado, me ocuparé de su tesis, según la cual, la reserva al Tribunal Constitucional del control sobre las NFF ha de ser compatible con su control judicial para garantizar su adecuación a las leyes tributarias del Estado y la observancia del Derecho de la Unión Europea.

Pese a su evidente interés, queda fuera de este trabajo el análisis de la aplicación práctica de la reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las NFF tras la entrada en vigor de la L0 1/2010. En primer lugar, en lo que se refiere a los recursos pendientes al sobrevenir la pérdida de juris-

dicción de los tribunales ordinarios, cuestión mal resuelta pero ya terminada[5]. En segundo lugar, está el problema suscitado con motivo de la exclusión de esa reserva de las normas forales generales tributarias que, de manera, a mi juicio, injustificada, está haciendo la jurisprudencia[6].

II. SIGNIFICADO Y CONSECUENCIAS DE LA ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS DE LOS TERRITORIOS FORALES EN EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO

Con el propósito de demostrar la falta de fundamento histórico y constitucional de las reformas de la LOTC, LOPJ y LJCA efectuadas por la LO 1/2010, los extensos escritos de recurso presentados por los órganos legislativos de las Comunidades de La Rioja y de Castilla y León exponen, con un notorio afán de exhaustividad y, naturalmente, desde su particular punto de vista, los orígenes y evolución del régimen foral, del Concierto Económico y de la autonomía vasca bajo la Constitución de 1978. También se ocupan de la jurisprudencia constitucional sobre la actualización de los derechos históricos prevista en la Disposición Adicional Primera CE y de la del Tribunal Supremo, aunque no de la más reciente. Por supuesto, es cita obligada en todos ellos la del artículo 6.2 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH) que dice que *"(e)n todo caso, la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento"*.

De todo ello concluyen que, debido a la naturaleza reglamentaria de las normas forales fiscales, que dan por supuesta, la sustracción de su conocimiento a los tribunales ordinarios viola el artículo 106.1 CE y la atribución de su control al Tribunal Constitucional excede los límites del artículo 161.1 d) CE lesionando no solo el artículo 24.1 CE sino, también, una larga lista de pre-

---

[5] LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., "Incidencia de la reserva al Tribunal Constitucional del control sobre las normas forales fiscales en los procedimientos contencioso-administrativos en curso", en AAVV (GORDILLO PÉREZ, L. coord.), *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional*. Universidad de Deusto, Bilbao, 2012, pp. 191 a 202.

[6] Ver ALONSO ARCE, I., "El concepto de norma fiscal foral y la competencia para conocer de los recursos contra la norma foral general tributaria", en *FORUM FISCAL,* nº 201, CISS, septiembre 2013, pp. 7 a 12.

ceptos constitucionales que afectan al principio de igualdad, de solidaridad y otras cuestiones diversas.

Por lo que se refiere al conflicto en defensa de la autonomía foral, los recurrentes alegan que se trata de un recurso de inconstitucionalidad encubierto en la medida que puede acabar con una sentencia de inconstitucionalidad de la ley estatal que sea objeto del mismo, pese a no iniciarse por ninguno de los legitimados fijados en el artículo 162.1 a) CE. A su juicio, su introducción en la LOTC es arbitraria al carecer de fundamento constitucional que lo justifique.

Pues bien, atendiendo a la delimitación del objeto procesal hecha por los recurrentes y a la contestación a los recursos, nos ocuparemos, en primer lugar, de la peculiar naturaleza de las normas forales fiscales y de la función que les asigna el bloque de la constitucionalidad para luego hacer lo propio con respecto su correlato lógico, la reserva de su control al Tribunal Constitucional y la garantía de la foralidad en su conjunto[7].

A esos propósitos es preciso realizar algunas consideraciones generales al respecto, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre las cuestiones debatidas.

A. EL RECONOCIMIENTO Y GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS Y SU ACTUALIZACIÓN EN EL MARCO DE LA CE Y EL EAPV

La constitucionalización de los derechos históricos a través de la Disposición Adicional Primera CE ha sido objeto de constante atención por la doctrina, que ha generado una extensa y rica bibliografía sobre el particular. También es importante la jurisprudencia constitucional y ordinaria recaída sobre la materia[8].

---

[7] Aunque comparto la tesis expuesta por JIMÉNEZ ASENSIO, R., "El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como 'ordenamiento asimétrico'", *RVAP* nº 47 (II), 1997, en el sentido de que no hay razones de peso para considerar que todas las normas forales y, por tanto, no solo las fiscales son materialmente leyes, ciño este trabajo a estas últimas dado el objeto del libro en el que se inserta. Sobre la consideración de las normas forales como una sola categoría normativa. Ver, también, PALAO TABOADA, C., "La constitucionalidad…", ob. cit.

[8] Me remito a la citada en LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., *Crisis y renovación del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2005, pp. 44 y 45.

Obviamente, no es este el lugar para desgranar las distintas posiciones doctrinales ni para glosar los pronunciamientos jurisprudenciales. Será suficiente con exponer los aspectos que consideramos más importantes a los efectos de este escrito y destacar las principales decisiones que sobre esta cuestión ha emitido el Tribunal Constitucional. Así, sin ánimo de exhaustividad, cabe citar las SSTC 1/1982, 11, 16 y 123/1984, 94/1985, 95/1986, 76, 86 y 181/1988, 214/1989, 159/1993 y 132/1998, aunque, sin duda alguna, la más destacada para nuestro caso es la STC 76/1988, de 26 de abril, recaída sobre LTH.

En el plano normativo conviene repasar las previsiones constitucionales y estatutarias sobre esta cuestión, comenzando por la Disposición Adicional Primera CE, que dice así:

> *"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía."*

Desde un primer momento, la doctrina puso de relieve que la Disposición transcrita, puesta en relación con la Derogatoria 2 CE, preserva la imagen de la foralidad tal y como es percibida socialmente. Los derechos históricos no se identifican, por lo tanto, con un haz competencial claramente definido, un inventario de atribuciones rescatado de la historia, sino con la imagen que de ellos tiene la colectividad en cada momento[9].

Los derechos históricos que la Disposición Adicional Primera CE ampara y respeta, y que son susceptibles de actualización, no se confunden con las potestades concretas históricamente ejercidas por las instituciones vascas porque la evolución de los sistemas forales nos muestra un contenido variable de esas potestades y su modificación a lo largo del tiempo. Pese a ello, sí permanece y tiene continuidad la existencia de un fondo competencial que se traduce en el ejercicio duradero de poderes de carácter jurídico-público en constante renovación y cambio. Por eso, aunque el inventario ha ido alterándose, lo que persiste es la idea o imagen de la foralidad la cual, en la medida que está protegida por la CE y actualizada por el EAPV, se erige en un límite para el legislador ordinario, tanto para el estatal como para el autonómico.

---

[9] FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T. R., *Los derechos históricos de los Territorios Forales*, Civitas, Madrid, 1985.

En esa misma línea la STC 76/1988, FJ 4, declaró que *"el amparo y respeto de los derechos históricos (…) no puede estimarse como una garantía de toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica. (…) Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios (…) susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la propia dicción de la Disposición Adicional Primera CE, lo que se viene a garantizar es el régimen foral (…) pero no todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. (…), por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos recognoscibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar. Todo ello en el bien entendido que esa garantía –referida a los Territorios Forales-, si bien no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege (esto es, un haz determinado de competencias concretas), sí alcanza,* ***como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos Territorios Históricos. (…) la garantía institucional es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre"****.*

La identificación de los derechos históricos que integren la mencionada imagen de la foralidad y sean susceptibles de actualización puede exigir una mirada al pasado para comprobar su existencia previa, esto es, la indagación histórica a la que se refirió la STC 11/1984. Sin embargo, en lo que concierne a algunos de ellos y, singularmente, al Concierto Económico y a las potestades normativas tributarias de los Territorios Históricos que implica, la reconstrucción de la institución es relativamente sencilla al haber pervivido el aprobado por el Decreto 2.948/1976, de 26 de noviembre, para Álava. De ahí que la Disposición Transitoria Octava EAPV lo tomara como modelo.

Ahora bien, con la simple constatación histórica de la preexistencia de una institución y de unas potestades normativas en diversas materias no basta para que la actualización de esos derechos históricos quede amparada por la CE. Es necesario, además, su adecuación al nuevo contexto jurídico-constitucional y social en el que la actualización ha de realizarse. No en vano, la Disposición Adicional Primera CE exige que se lleve a cabo *"en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía"*, en nuestro caso el EAPV.

En tal sentido, la citada STC 76/1988, FJ 3, declaró que *"El carácter de norma suprema de la Constitución, a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9) y que resulta del ejercicio del poder constitucional del pueblo español, titular de la soberanía nacional, y del que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2) imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales"*.

Según la misma STC 76/1988, FJ 3, la actualización incide *"(t)anto en las competencias de las Instituciones centrales del Estado, como (en lo que aquí importa) en las de otras entidades territoriales, los territorios forales, cuyos "derechos históricos" habrán de acomodarse o adaptarse al nuevo orden territorial. La actualización, por tanto, y como la Constitución dispone, ha de llevarse a cabo también en el marco de los Estatutos de Autonomía, y ello puede suponer (contrariamente a lo señalado por los recurrentes) que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse, o que deban atribuirse a unos nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, aquellos que resulten imprescindibles para su misma configuración o funcionamiento"*.

Queda claro de esa manera que la inserción de los derechos históricos en el sistema constitucional y autonómico incide en la autonomía de las instituciones forales que queda matizada por la integración de éstas en una estructura más amplia y englobante como es la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Sobre ese extremo la STC 76/1988 precisó que *"(El Estatuto de Autonomía) se configura como la norma fundacional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, norma que integrando en una organización política superior a tres Territorios Históricos que ya disfrutaban de un régimen foral de autogobierno, reconoce a la nueva organización política unas competencias, cuyo ejercicio deberá corresponder en unos casos a unas instituciones comunes de nueva creación, y en otros, a los órganos de poder de dichos Territorios"*.

"(La reestructuración operada por el Estatuto hace que) el fondo de competencias de raíz histórica (...) pasa a ejercerse en dos niveles diferentes: Uno, común, por parte de las Instituciones Comunes, habida cuenta de su naturaleza y funciones en la Comunidad Autónoma; y otro, no centralizado, sustentado en los órganos de poder tradicionales de cada uno de los Territorios Históricos (...). Así se explica que las Instituciones Comunes del País Vasco hayan recibido del Estatuto de Autonomía funciones en materias directamente

vinculadas al régimen foral (como son los conciertos económicos), y, viceversa, que el Estatuto haya posibilitado la asunción por los órganos forales de los Territorios Históricos de diversas competencias sin necesaria relación con su ejercicio histórico –art. 37,3, f) EAPV".

Manifestación clara y fundamental de la reestructuración que conlleva la actualización estatutaria es la asunción por la Comunidad Autónoma de competencias que históricamente habían ejercido los órganos forales como, por ejemplo, las de educación y policía (artículos 16 y 17 EAPV). También lo es, como recalca la sentencia que venimos siguiendo, la disciplina del artículo 41 EAPV en la que se ha operado una adecuación de los elementos definitorios del Concierto Económico a la realidad del Estado autonómico. Una de sus consecuencias es la participación obligada del Gobierno Vasco en la negociación y acuerdo del propio Concierto y, otra, que cuando los órganos forales ejerzan la competencia para *"mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario"* lo han de hacer *"atendiendo a la estructura impositiva del Estado"* y *"a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el Concierto, y las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma".*

La transformación que ello ha supuesto de la imagen tradicional del Concierto Económico y de la mencionada potestad foral pudiera haber topado con el aparente obstáculo que representa la literalidad del artículo 37.2 EAPV, en cuya virtud, *"lo dispuesto en este Estatuto no supondrá alteración alguna de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico".* La rotundidad de esa previsión estatutaria, dirigida a reforzar la garantía de la imagen de la foralidad, fue matizada por la STC 76/1988, FJ 6, que aclaró que ese precepto no debe entenderse como un impedimento para que el EAPV pudiera establecer *"ninguna limitación del régimen foral históricamente definido y del correspondiente e indeterminado elenco de derechos históricos. Si tal fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente, llevar a cabo ninguna actualización y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias –como las referentes al régimen fiscal- que suponen una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales".*

Ahora bien, lo que el artículo 37.2 EAPV sí viene a establecer, según el Tribunal Constitucional, es que, *"tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean –las Instituciones comunes– como el*

reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre ***sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias de los territorios históricos que el mismo Estatuto determina****"*. Se trata pues, –continúa la Sentencia–, *"****de una regla de garantía e interpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado; regímenes forales que el mismo Estatuto precisa en cuanto a cuál sea su contenido esencial, intocable por los poderes autonómicos o estatales***".

La doble vertiente sobre la que se proyecta la garantía contenida en el artículo 37.2 EAPV se confirma a lo largo del propio texto estatutario. A ese respecto, advierte el Tribunal que *"el mismo Estatuto, en otras ocasiones, recoge el límite que la garantía foral representa respecto a otras instituciones de la Comunidad Autónoma; así, en su art. 10, apartados 1 y 3, al referirse a determinadas competencias de la Comunidad Autónoma, lo hace "sin perjuicio de las facultades correspondientes a los territorios históricos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 37 del mismo (Estatuto)", expresión que se repite en el art. 25.1, como límite a los poderes del Parlamento Vasco".*

Prosigue la Sentencia su explicación indicando que *"(e)l contenido de esa garantía foral, que aparece así como punto de referencia obligado para la aplicación e interpretación de las disposiciones del Estatuto de Autonomía, viene expresado en su art. 37, apartados 3 y 4. Y esto se lleva a cabo en forma que en manera alguna puede considerarse "meramente enunciativa" o ejemplificativa, como mantienen los recurrentes. Por el contrario, viene a precisar dos tipos de competencias que corresponden a los territorios históricos:*

a) Competencias exclusivas que derivan directamente del Estatuto: Se trata de las especificadas nominalmente en el apartado 3, subapartados a) a e), y de las comprendidas en el primer inciso del subapartado 1), "todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto".

b) Competencias que habrán de precisarse a través de la actuación concreta de los poderes de la Comunidad, y que comprenden, tanto competencias exclusivas "que les sean transferidas" [art. 37.3 f)], sin que el Estatuto precise por parte de quién, como "el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, de las materias que el Parlamento Vasco señale" (art. 37.4).

Aparecen así definidos un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral –y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad– y, además, un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos. Se contempla pues la posibilidad de transferencia o atribución de competencias adicionales al núcleo de la foralidad, competencias que pueden derivar, bien del Estatuto de Autonomía, bien de los procedimientos previstos en el art. 150.1 y 2 de la Constitución."

Las SSTC 86/1988, de 3 de mayo, 214/1989, de 21 de diciembre, y 140/1990, de 20 de septiembre, limitaron el alcance de las normas básicas estatales con respecto al régimen local y la función pública. Más tarde la 159/1993, de 6 de mayo (FJ 6), insistió en la tesis de la garantía institucional y en el carácter instrumental que puede darse en ocasiones a la indagación histórica para contribuir a solucionar conflictos competenciales y reiteró que su uso es inadmisible si con ello se pretende sustituir o desplazar los mandatos legales que actualicen el régimen foral, como ya había dicho la STC 11/1984, de 2 de febrero.

Por eso, aunque admitió que los Cuerpos de Miñones, Forales y Mikeletes tuvieron históricamente otras funciones además de las de representación, protección y custodia que les encomienda el artículo 17.5 EAPV, el Tribunal concluye que los términos de este precepto impiden su actualización por el legislador vasco.

Por su parte, la STC 132/1998, de 18 de junio, FJ 6, precisó, con respecto a las carreteras, que *"es una competencia que corresponde a los Territorios Históricos, no a las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma. La competencia en materia de carreteras de las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma es, pues, distinta de la que corresponde a otras Comunidades Autónomas, precisamente a causa de los derechos históricos de las Diputaciones forales. Derechos que, en materia de carreteras, han sido actualizados por el núm. 34 del art. 10 del E.A.P.V., en relación con su art. 37.1 f), en atención a que el régimen foral se encuentra garantizado por la Constitución (SSTC 11/1984, fundamentos jurídicos 4º y 5º, y 76/1988)".*

En estas largas pero obligadas citas a la doctrina del Tribunal Constitucional se aprecia la tensión entre los elementos históricos tradicionales y los creados por el EAPV de acuerdo con la Disposición Adicional Primera CE a fin de que la actualización del régimen foral se hiciera en el "marco" de la CE y

de los Estatutos de Autonomía. También se constata cómo la garantía institucional de la foralidad impone una interpretación de esa tensión a la luz de la cláusula de contenida en el artículo 37. 2 EAPV.

Una vez conocidos los límites de la actualización y el necesario acomodo de las competencias forales tradicionales al nuevo escenario constitucional y estatutario, estamos en condiciones de examinar la incidencia que ha de tener en las normas mediante las que se materializa la potestad tributaria foral.

B. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS ACTUALIZADA ESTATUTARIAMENTE [ARTÍCULOS 41.2 A) Y 35.1 EAPV] SE DEBE HACER EFECTIVA A TRAVÉS DE UNA FUENTE NORMATIVA QUE SATISFAGA LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY (ARTÍCULOS 133.1 Y 31.3 CE), Y QUE SE ELABORA Y APRUEBA POR ÓRGANOS REPRESENTATIVOS DE CARÁCTER PARLAMENTARIO ORDENÁNDOSE INMEDIATAMENTE AL EAPV Y A LA CE

En coherencia con la obligada actualización de los derechos históricos en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, el preámbulo de la LO 1/2010 fundamenta la equiparación procesal de las normas forales fiscales a la propia de las leyes atendiendo a las previsiones del EAPV.

El primero de los preceptos citados es el artículo 3 EAPV en cuya virtud:

"Cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco podrán, en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno."

El siguiente es el artículo 24. 2 que, establece que:

"Los Territorios Históricos conservarán y organizarán sus Instituciones forales de conformidad a lo dispuesto en el artículo 3 del presente Estatuto."

Por su parte, el artículo 25.1 EAPV determina:

"1. El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa, aprueba sus presupuestos e impulsa y controla la acción del Gobierno Vasco, ***todo ello sin perjuicio de las competencias de las Instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto****."*

El artículo 37 EAPV dice lo siguiente:

"1. Los órganos forales de los Territorios Históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos.

2. Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico.

3. En todo caso tendrán competencias exclusivas dentro de sus respectivos territorios en las siguientes materias:

a) Organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones.

b) Elaboración y aprobación de sus presupuestos.

c) Demarcaciones territoriales de ámbito supramunicipal que no excedan los límites provinciales.

d) Régimen de los bienes provinciales y municipales, tanto de dominio público como patrimoniales o de propios y comunales.

e) Régimen electoral municipal.

f) Todas aquéllas que se especifiquen en el presente Estatuto o que les sean transferidas.

4. Les corresponderá, asimismo, el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, en las materias que el Parlamento Vasco señale.

5. Para la elección de los órganos representativos de los Territorios Históricos se atenderá a criterios de sufragio universal, libre, directo secreto y de representación proporcional, con circunscripciones electorales que procuren una representación adecuada de todas las zonas de cada territorio."

Por último, el artículo 41 1 y 2 a) EAPV dice así:

"1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán **mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario** *atendiendo a la estructura impositiva del Estado, a las nor-*

> *mas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley."*

La secuencia de los artículos transcritos y, en particular, el contraste entre el 25.1 *in fine* EAPV y el 41.2 a) EAPV permiten llegar fácilmente a la conclusión de que una de las competencias a las que se refiere la salvedad que hace el primero es, precisamente, la contemplada en el artículo 41.2 a) EAPV. De esa correlación, se desprende, también, que tratándose de una competencia que comporta nada menos que *"mantener, establecer y regular"* su *"régimen tributario"* **las normas** a través de las que se ejerza y los **órganos** llamados a elaborarlas y aprobarlas han de cumplir los **requisitos constitucionales que derivan de los artículos 31.3 y 133.1 CE** y, consecuentemente, aquellas han de gozar de una garantía jurisdiccional acorde con su función, equiparable a la de la ley.

Es cierto que ninguno de los dos preceptos estatutarios menciona la palabra ley, salvo el inciso final del 41.2 a) EAPV, que la exige para la aprobación del Concierto, y la alusión a la potestad legislativa del Parlamento Vasco del 25.1. EAPV. Pero no lo es menos, que cuando este enuncia el *"sin perjuicio"* solo puede hacerlo con respecto a dicha potestad legislativa pues no es pensable que se refiera ni a la aprobación de los presupuestos ni al impulso y control de la acción del Gobierno Vasco.

Del mismo modo, la apelación del artículo 41.2 a) EAPV a las *"(i)nstituciones competentes de los Territorios Históricos"* **presupone que estos son titulares de la repetida potestad**. En cuanto a la configuración y funcionamiento de esas instituciones, el artículo 37.1 EAPV establece que *"(l)os órganos forales de los Territorios Históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos"*. El apartado 3, a), b) y f) del mismo precepto lo confirma al determinar que son competencias exclusivas de cada Territorio la *"(o)rganización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones"*, la *"(e)laboración y aprobación de sus presupuestos"* y *"(t)odas aquéllas que se especifiquen en el presente Estatuto"* [como las del artículo 41.2 a) EAPV]. Por fin, el apartado 5 de este mismo artículo establece una importante matización al apartado 1 empleando una fórmula traída del artículo 152.1 CE para las Comunidades Autónomas constituidas conforme al procedimiento del artículo 151 CE. Así, determina que *"(p)ara la elección de los órganos representativos de los Territorios Históricos se atenderá a criterios de sufragio universal, libre, directo*

secreto y de representación proporcional, con circunscripciones electorales que procuren una representación adecuada de todas las zonas de cada territorio".

La previsión del **artículo 37.5 EAPV**, referida a las Juntas Generales de cada Territorio Histórico a cuya normativa electoral alude el artículo 10.3 EAPV, supone una modulación significativa de uno de los derechos históricos más elementales, como es el de autoorganización, que se explica en el afán de **garantizar que las instituciones forales competentes** a las que se refieren los artículos 41.2 a) y 10.3 EAPV **estén organizadas y desarrollen su función normativa fiscal de acuerdo con el modelo parlamentario**. Una necesidad que ya había advertido el constituyente con respecto a las Comunidades Autónomas en aplicación de un principio de homogeneidad institucional (artículo 152.1 CE) inspirado en el sistema de gobierno parlamentario que adopta la CE (artículo 1.3 CE). La finalidad en ambos casos es **que la regulación de materias reservadas a la ley, entre las que se hallan las tributarias** (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987, 185/1995 y 233/1999, entre otras), **se acometa por órganos de naturaleza representativa y estructura parlamentaria**. Solo así se satisface la finalidad última de la referida reserva de ley que es, como recordó la STC 233/1999 de 16 de diciembre, FJ 9, invocando las SSTC 19/1987 y 185/1995, *"garantizar la "autoimposición de la comunidad sobre sí misma" y, en última instancia, "proteger la libertad patrimonial y personal del ciudadano""*. De ahí la actual configuración actual de las **Juntas Generales de cada uno de los Territorios Históricos que adoptan el modelo parlamentario basado en su elección por sufragio universal, igual directo y secreto, conforme a un sistema electoral proporcional que garantiza a la adecuada representación de las diversas partes del territorio, el debate público, la salvaguarda del pluralismo y de la función de oposición, tanto en cuanto a su organización como al procedimiento de enmienda, debate y aprobación de las normas forales fiscales.**

Es sabido que la reserva de ley en materia tributaria no es absoluta sino relativa y que resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que *"sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" y siempre que la colaboración se produzca "en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad" (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987)".* Ahora bien, tal colaboración requiere inexcusablemente que *"los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley"* habida cuenta que *"la determinación de los elementos esenciales o*

configuradores del mismo" –el tributo– *debe llevarse a cabo mediante ley"* [STC 185/1995 (FJ 3)]. Por eso, no es posible asimilar la función de las normas forales fiscales a los simples reglamentos. Al contrario, *"mantener, establecer y regular el régimen tributario"* propio de cada Territorio Histórico, da a la competencia foral un contenido equivalente al reservado a las leyes y confiere a las Juntas Generales, cámaras representativas elegidas por sufragio universal, una libertad de configuración de gran amplitud. El preámbulo de la LO 1/2010 lo advierte, reiterando la doctrina jurisprudencial, ordinaria y constitucional (SSTS de 3 de mayo de 2001 y 9 de diciembre de 2004 y SSTC 255/2004 y 295/2006), conforme a la cual, las normas forales fiscales vascas no desarrollan ni complementan ley alguna sino que, dentro de los márgenes que define el artículo 41.2 a) EAPV y respetando, de acuerdo con este, lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley del Concierto), regulan los tributos concertados de manera idéntica a como lo pueden hacer las leyes forales navarras o, en su ámbito, las leyes de otras Comunidades Autónomas, subordinándose directamente a la CE y al EAPV. Son, por tanto, lo que la doctrina denomina "normas primarias"[10] y, como tales, han de ser protegidas.

C. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LAS NFF

La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las normas forales fiscales revela la dificultad de salvar la contradicción que implica predicar de las mismas la capacidad de cumplir con la reserva de ley y, al mismo tiempo, tener que sostener que tienen un rango reglamentario porque, de otro modo, quedarían exentas de control jurisdiccional.

Su doctrina de los últimos años permite afirmar que:

1. Las NFF son la expresión de una potestad normativa de nuevo cuño que ejercen las Juntas Generales en su condición de órgano legislativo foral y satisfacen la reserva de ley en materia tributaria.

Así, la STS de 3 de mayo de 2001 (Sala Tercera, Sección Segunda), el Alto Tribunal sostuvo (FJ 11) que la LTH reconoce a los Territorios Históricos una

[10] Ver ZAGREBELSKY, G., *Manuale de Diritto Costituzionale*, Vol. I, *Il sistema delle fonti del Diritto*, UTET, Turín, 1988, pp. 154 y ss. y GARRORENA MORALES, A., "Ley*", en Enciclopedia Jurídica Básica,* Vol. II, Civitas, Madrid, 1995, pp. 3.994 y ss.

*"**potestad normativa de nuevo cuño**"* en las materias de su exclusiva competencia, *"que...se distingue de la mera potestad reglamentaria"* y se expresa a través de las Normas Forales de las Juntas Generales, que ocupan *"el primer puesto en la jerarquía interna de cada ordenamiento foral"*. Y *"si bien...tienen una naturaleza reglamentaria (pues las Leyes de la Comunidad Autónoma Vasca emanan sólo de su Parlamento) su posición en el ordenamiento general es singular, pues* ***se ordenan directamente al Estatuto de 1979 y a la Constitución sin intermedio de Ley alguna****, ni estatal ni autonómica (dentro del respeto al régimen de concierto con el Estado)"*. A través de estas Normas Forales, las Juntas Generales disfrutan de *"la plena capacidad para realizar lo mismo que la Ley tributaria estatal"*, es, pues, *"equiparable dicha capacidad normativa de los Territorios Históricos, en el ámbito de sus competencias a la del legislador estatal"*.

Por su lado, la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 (Sala Tercera, Sección Segunda), rechaza de plano la catalogación de las normas forales fiscales como reglamentos autónomos arguyendo que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional (STC 5/1982), en el sistema establecido por la CE no cabe la reserva reglamentaria y que además el Tribunal Supremo viene asegurando la subordinación de las normas forales fiscales a las leyes. Sin embargo, un poco más adelante, el Alto Tribunal reconoce que *"La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la Constitución y de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una* ***deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental****" (Fundamento de Derecho 3 a).*

2. El Tribunal Supremo dice haber asumido el control de las NFF en tanto este no se residenciase expresamente en el Tribunal Constitucional a través de la modificación de la LOTC y no como control de legalidad ordinaria sino exclusivamente de constitucionalidad.

La misma STS de 9 de diciembre de 2004 advierte que *"**en tanto no se produzca una reforma de la Ley Orgánica del Tribunal que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales****, el producto normativo de las Juntas Generales, de carácter reglamentario, ha de estar sometido a los controles de constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción-Contencioso-Administrativa, haciendo efectiva las exigencias de tutela judicial (artículo 24.1 CE) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos"*. A esta aclaración se acompaña otra que resalta la *"modulación del principio de*

reserva de ley" que inevitablemente hay que hacer ya que, ***"la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario"***. La STS que seguimos acaba precisando que *"el principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 LTH reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las Normas Forales de que se trata"* (Fundamento de Derecho noveno).

Reiterando lo indicado con anterioridad, es llamativo que la jurisprudencia comentada se haya producido tras la entrada en vigor de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuya Disposición Adicional Primera sólo incluye en el ámbito de la misma *"los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público adoptados por los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos"* con clara exclusión de los demás actos y disposiciones entre las que destacan las normas forales fiscales. Una Disposición que, insistimos, no ha dado lugar al planteamiento de ninguna cuestión de inconstitucionalidad sino que se ha interpretado como si la mencionada exclusión no hubiera existido.

Sea como fuere, la jurisprudencia ordinaria sobre las normas forales fiscales expuesta se completa con la STS 9 de diciembre de 2009, FJ 3, en la que el Alto Tribunal dice que, *"(r)econocida potestad tributaria a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos, la naturaleza de las Normas Forales ha suscitado una gran controversia, estando sometido el producto normativo de las Juntas Generales,* ***por la falta de una previsión expresa en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales****, al control de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para hacer efectivas las exigencias de tutela judicial art. 24.1 CE) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos."* A renglón seguido, el Tribunal Supremo hace una importante aclaración, señalando que *"esta circunstancia no puede ser determinante para aplicar a las Juntas Generales lo previsto en el art. 44 de la Ley de la Jurisdicción, porque no son Administración Pública cuando actúan su potestad normativa regulando el régimen tributario. El referido precepto contempla los litigios entre Administraciones Públicas, no entre una Administración Pública y* ***el órgano legislativo foral***

***competente**, por lo que el plazo de impugnación debe computarse, tratándose de impugnación de Normas Forales de las Juntas Generales, desde la publicación en el Boletín Oficial correspondiente".*

El repaso que se ha hecho de la jurisprudencia del Tribunal Supremo muestra con claridad que considera aplicable a las NFF la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la reserva de ley en materia tributaria. En efecto, tras afirmar que son la expresión de una potestad normativa de nuevo cuño y distinta de la meramente reglamentaria, el Tribunal Supremo primero dice que las normas forales fiscales tienen naturaleza reglamentaria y, luego, admite que pueden regular algunas materias reservadas a la ley para, a continuación, sostener que eso no supone la quiebra de ningún principio constitucional y apelar, finalmente, a su posible control por el Tribunal Constitucional si se reforma en tal sentido la LOTC. Por otra parte, esa misma jurisprudencia se refiere al control de legalidad de las normas forales fiscales matizando que no es idéntico al que se realiza sobre otras normas subordinadas a la ley. La razón estriba en que las normas forales no son en puridad el complemento indispensable de otras leyes, función característica de los reglamentos, sino que su relación con la ley, en especial con la Ley del Concierto Económico, es de una naturaleza distinta a la de un simple reglamento ya que no la complementa ni desarrolla.

En definitiva, la jurisprudencia del **Tribunal Supremo califica a las normas forales fiscales de reglamentarias pero las caracteriza como si fueran las leyes**, tanto en lo que hace al cumplimiento de la reserva de ley como a su relación con las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. Es decir, asume que aquellas adoptan opciones normativas propias, dentro de los márgenes que ofrece la Ley del Concierto, a la que no complementa ni desarrolla, estando dotadas de libertad de configuración de acuerdo con la voluntad mayoritaria de las Juntas Generales de las que emanan, libertad de la que no goza el normador reglamentario pues es característica y exclusiva del poder legislativo (STC 194/1989).

La contradicción es palmaria pero se ha mantenido invariable hasta la entrada en vigor de la LO 1/2010 porque, según dijo la STS de 9 de diciembre de 2004 y luego reiteró la de 9 de diciembre de 2009, ***"en tanto no se produzca una reforma de la Ley Orgánica del Tribunal que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales"*** las normas forales fiscales quedarían exentas de control. Es de suponer que el Tribunal Supremo no hizo esta aclaración gratuitamente sino en la idea de que esa era la vía para resolver la contradicción en la que se había encontrado hasta entonces.

En efecto, la solución no está en someter a **las normas forales fiscales** al régimen impugnatorio de los reglamentos administrativos sino que, en coherencia, con su función, la naturaleza representativa y la organización y funcionamiento con arreglo al modelo parlamentario y al principio de publicidad de las Juntas Generales que las aprueban y su directa ordenación a la CE y el EAPV, **deben gozar de la protección jurisdiccional que la CE y la LOTC dan a las normas que reúnen esas características**. Así lo demanda la coherencia del sistema considerado en su conjunto a la luz de los principios constitucionales, el marco de la Constitución y el EAPV conforme al que ha de realizarse la actualización de los derechos históricos. No está de más, por ello, traer a colación el principio de la unidad de la Constitución[11] como criterio interpretativo que ha de servir para superar contradicciones como la que nos ocupa y de la que se hace eco el preámbulo de la Ley 1/2010. Un principio que late en la STC 137/1986, FJ 3, en la que el Tribunal Constitucional declaró que *"la unidad de la Constitución (no) toleraría que una de sus disposiciones... se desvirtuase íntegramente por lo establecido en otra"* que es lo que sucedería si, atendiendo a lo defendido por los recurrentes y admitido parcialmente por el Abogado del Estado, se antepusiera una lectura rígida del artículo 106.1 CE *("Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria")* a la garantía de la foralidad y a la actualización conforme a ella prevista en la Disposición Adicional Primera CE de uno de los elementos esenciales del Concierto Económico como es la competencia foral para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

III. LOS ARGUMENTOS EMPLEADOS PARA SOSTENER LA ASIMILACIÓN DE LAS NORMAS FORALES FISCALES A LOS REGLAMENTOS A EFECTOS DE SU CONTROL JURISDICCIONAL CARECEN DE CONSISTENCIA

En epígrafes anteriores se han expuesto argumentos normativos y jurisprudenciales que impiden asimilar las normas forales fiscales a los simples reglamentos. No obstante, quedan algunos aspectos que despejar y es necesario salir al paso de ciertas opiniones esgrimidas por el Abogado del Estado que, lejos de orientarse a la defensa de la constitucionalidad de la ley enjuiciada,

[11] HESSE K, en *Escritos de Derecho Constitucional* (selección, traducción e introducción, de CRUZ VILLALÓN, P.), CEC, 2º ed., Madrid 1992, pp. 3 y ss.

parecen poner en duda su ajuste a la CE. La Diputación Foral de Bizkaia discrepa radicalmente de esas consideraciones y entiende que, atendiendo estrictamente a la disciplina constitucional y estatutaria de la garantía de la foralidad, a la actualización de los derechos históricos y a la jurisprudencia constitucional, existe un apoyo sólido a las reformas efectuadas por la LO 1/2010.

A. EL ARTÍCULO 6.2 LTH NO PUEDE ATRIBUIR NI NEGAR RANGO FORMAL A NINGUNA FUENTE DEL DERECHO

Es un lugar común argumentar la naturaleza reglamentaria de las normas forales fiscales acudiendo al artículo 6.2 LTH que establece que *"(e)n todo caso, la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento"*. Tal proclamación constituye, según algunos, una mera constatación obligada por la lógica jurídica ya que, de acuerdo con el artículo 152.1 CE y 25.1 EAPV, en la Comunidad Autónoma del País Vasco el poder legislativo reside en exclusiva en el Parlamento Vasco.

Hay que reconocer que ningún artículo del EAPV dice expresamente que las Instituciones Forales puedan aprobar normas con rango de ley pero, es un hecho igualmente indiscutible que no contiene prohibición directa o indirecta alguna del tenor del artículo 6.2 LTH. Tampoco admite réplica que el artículo 41.2 a) EAPV contempla un tipo normativo singular que cumple la misma función que la ley en el ordenamiento estatal. Lo mismo ocurre con la regulación de otras materias de la competencia de los Territorios Históricos (organización institucional y carreteras, por ejemplo) que, también, está reservada a la ley. Todo ello determina que las normas forales fiscales presenten unas singularidades de tal entidad (por la materia regulada, su relación con el bloque de la constitucionalidad y su forma de producción) que impidan su asimilación a los simples reglamentos a efectos de su control jurisdiccional y que, cuando los tribunales han acordado someterlas a control judicial hayan matizado, una y otra vez, ha sido ante la inexistencia de una previsión expresa que permitiera su conocimiento por el Tribunal Constitucional.

Más atrás reprodujimos el artículo 25.1 EAPV en el que se dice que *"(e)l Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa (…) sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto"*. Esta salvedad es llamativa por el lugar en el que se hace, ya que la distribución de competencias entre las instituciones comunes y forales se

aborda de manera específica en el artículo 37 EAPV, situado en el Capítulo IV (De las Instituciones de los Territorios Históricos) del Título II (De los poderes del País Vasco), sin perjuicio de las menciones que se hacen en el Título I EAPV (De las competencias del País Vasco) y de las que contiene el artículo 24.2 EAPV que abre el Capítulo Preliminar, sin rúbrica, de ese mismo Título II, al que pertenece el propio artículo 25 EAPV.

Decimos que el inciso que comentamos es llamativo porque **lo lógico hubiera sido que la salvaguardia de las competencias forales se hubiera hecho en bloque, al hablar de su reparto interno, y no en el precepto que atribuye la potestad legislativa al Parlamento Vasco**. Lo que en cualquier caso queda en evidencia es que cuando este ejerza esa potestad ha de observar las competencias forales, todas ellas, incluso aquellas que por su contenido material (las ya citadas sobre organización institucional y carreteras) requerirían de una norma con rango de ley por imperativo de los principios de legalidad y de reserva de ley. Pero en los supuestos citados y, desde luego, en la materia tributaria concertada, serán las instituciones competentes de los Territorios Histórico las que, como dice el artículo 41.2 a) EAPV, habrán de aprobar las normas forales fiscales correspondientes sin perjuicio de que, en virtud de ese mismo precepto, el Parlamento Vasco pueda emanar leyes dirigidas a la coordinación, armonización y colaboración fiscal que aquellas habrán de respetar.

A la vista de las consideraciones precedentes, es obvio que el recurso al artículo 6.2 LTH como argumento de autoridad para sostener el carácter reglamentario de las normas forales fiscales carece de entidad. Si se reconociese a la LTH la virtualidad necesaria para ordenar la atribución de potestades legislativas se estaría afirmando, no sabemos con qué fundamento, que el Parlamento Vasco dispone de la competencia para determinar en cada momento el rango formal de las normas emanadas de las Instituciones privativas de los Territorios Históricos. Incluso para el ejercicio de las competencias exclusivas, lo que el Tribunal Constitucional denominó *"núcleo intangible de la foralidad"* (STC 76/1988), pudiendo decidir si ese rango es el legal o el reglamentario según su particular criterio. De admitirse lo anterior, habría que aceptar igualmente que en una hipotética modificación del artículo 6.2 LTH el legislador vasco dijera que las normas forales fiscales son leyes, con lo que se acabaría la discusión sobre este asunto.

Todo indica, sin embargo, que ni siquiera la LTH puede acometer una tarea de esa naturaleza aun cuando, ciertamente, cumple una función cuasi-estatutaria en la articulación del ordenamiento de la Comunidad

Autónoma con los de los Territorios Históricos y, de manera especial, en el orden económico-financiero[12]. No está de más recordar en este punto que la STC 5/1982, FJ 2 afirmó tajantemente que *"es obvio, una Ley ordinaria no vincula al legislador futuro"* y añadió que las leyes que señalan el contenido de otras posteriores tienen la condición de meras orientaciones o recomendaciones que éstas podrán seguir o no sin que ello afecte en nada a su validez.

Existe, además, un obstáculo de orden competencial que precede a todo lo dicho ya que no ha de pasarse por alto que, según el artículo 149.1.8º CE, el Estado tiene competencia exclusiva sobre *"las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas (…) y determinación de las fuentes del Derecho, con respeto (…) a las normas de derecho foral o especial"*. Excede, por lo tanto, de las atribuciones del Parlamento Vasco conferir o negar el rango formal de ley a las normas forales fiscales. Sólo una ley estatal, como la LO 1/2010, puede hacerlo respetando las mencionadas normas de derecho foral o especial y, en última instancia, los derechos históricos que la Disposición Adicional Primera CE reconoce y ampara. Gracias a ella se puso fin a la discordancia existente entre la general admisión de que las normas forales fiscales puedan regular cuestiones sometidas a estricta reserva de ley con la misma libertad de configuración que ésta y la falta de una previsión expresa en la LOTC que le diera la protección jurisdiccional del Tribunal Constitucional que garantiza su función normativa.

B. LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL DESCRIBE UNA SITUACIÓN DADA Y REFUERZA LA SINGULARIDAD DE LAS NORMAS FORALES FISCALES

La STC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 2, declaró que *"las normas que regulan el sistema tributario de cada territorio histórico son normas que no emanan del Parlamento vasco, sino de las Juntas Generales de cada uno de los territorios históricos, a quienes corresponde "[l]a exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos" (art. 2.2 de la Ley 12/1981). Se trata, pues, de disposiciones normativas que, aunque no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal, carecen de rango de ley y,*

[12] JIMÉNEZ ASENSIO, R., ob. cit., pp.149 y ss.

en esta medida, como acertadamente señala el Abogado del Estado, no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (arts. 163 CE y 35.1 LOTC)".

Más adelante, la misma sentencia dijo que *"aun cuando las normas forales son controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa, dado que, en este caso, no hace sino reproducir textualmente la normativa estatal por expresa exigencia del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, la infracción constitucional que pudiera imputarse a aquéllas ha de entenderse incluida en la norma estatal, respecto de la cual sí puede plantearse cuestión de inconstitucionalidad al tratarse de una disposición con rango de ley"* (FJ 2). La STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 3, reprodujo estas mismas apreciaciones.

De acuerdo con estos pronunciamientos:

1. Las NFF carecen de rango de ley.
2. No tienen la naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la ley estatal.
3. Son controlables por los tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo.
4. En la medida que las NFF reproduzcan textualmente la ley estatal, puede plantearse respecto de ellas la cuestión de inconstitucionalidad.

Lo primero que hay que decir de estas aseveraciones es que se formularon, como es natural, atendiendo a la situación en la que se encontraba el ordenamiento en aquél momento, esto es, con anterioridad a la entrada en vigor de la LO 1/2010 en la que ya sabemos que el Tribunal Supremo asumía el conocimiento de las normas forales fiscales para que no quedaran exentas de control jurisdiccional.

En segundo lugar, el Tribunal Constitucional no afirma en ningún momento que las NFF sean reglamentos. Lo que dice exactamente, tras reconocer que las normas que regulan el sistema tributario de cada Territorio Histórico tienen su fundamento en la Disposición Adiciona Primera CE y en el artículo 41.2 a) EAPV, es que son disposiciones normativas y que, aunque no tienen la naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la ley estatal, carecen de rango de ley. Nuevamente, pero esta vez **el supremo intérprete de la Constitución, sitúa a las normas forales en un incierto lugar del ordenamiento a través de enunciados negativos** que no aclaran cuál es su genuina naturaleza jurí-

dica ni, lo que es más importante para la cuestión ahora debatida, se precise si es posible o no darles la protección jurisdiccional de la que gozan las leyes y otros actos con rango o fuerza de ley. Pregunta esta última a la que el Tribunal, obviamente, no tenía que contestar pues no era objeto directo del debate procesal habido entonces.

En tercer lugar, la especial naturaleza de las NFF se corrobora en ambas SSTC con la posibilidad que se abre a que puedan ser objeto de la cuestión de inconstitucionalidad reservada por el artículo 163 CE a las normas con rango de ley.

En definitiva, las SSTC 255/2004 y 295/2006 no abordan frontalmente el problema que nos ocupa. Tan solo describen una situación distinta de la que en estos momentos existe y abonan suficientes elementos para que se pueda dar a las normas forales fiscales un tratamiento procesal distinto al de cualquier reglamento.

C. ALUSIÓN DEL PREÁMBULO DE LA LO 1/2010 A LA NATURALEZA REGLAMENTARIA DE LAS NORMAS FORALES FISCALES

Todos los recursos de inconstitucionalidad y, también el Abogado del Estado, mencionan el cuarto párrafo del Preámbulo de la LO 1/2010 en el que se dice que las NFF tienen naturaleza reglamentaria. Con esa cita entienden confirmada su tesis, como si de una confesión se tratara, cuando la verdad es que en ese pasaje únicamente se deja constancia de una situación de hecho derivada del ya comentado artículo 6.2 LTH. Si se lee en su conjunto, el Preámbulo es inequívoco en cuanto a la expresión de las singularidades de las NFF, que las asemejan sustancialmente a las leyes, y, sobre todo, expresa con gran energía la voluntad de las Cortes Generales de reservar su **control jurisdiccional exclusivo al Tribunal Constitucional** poniendo fin a una situación incoherente. Además, la introducción en la L0 1/2010 de una nueva Disposición Adicional Quinta en la LOTC y los ajustes en la LOPJ y la LJCA no se acompañaron de una revisión de la exposición de motivos de aquella que quedó inalterada pese el profundo cambio experimentado por esta iniciativa legislativa. Deducir de ese descuido tan graves consecuencias como las apuntadas me parece un claro exceso.

D. LA POTESTAD DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE ESTABLECER, MANTENER Y REGULAR SU RÉGIMEN TRIBUTARIO ES SUSTANCIALMENTE DISTINTA DE LA QUE EL ARTÍCULO 131.2 CE RECONOCE A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y A LAS CORPORACIONES LOCALES

Los recurrentes y el Abogado del Estado pretenden asimilar la autonomía tributaria foral *ex* artículo 41.2 a) EAPV a la de los entes locales.

Después de lo que a se acaba de exponer sobre el fundamento y el alcance de la autonomía tributaria foral, es fácil refutar ese empeño de desvirtuarla. Además, si acudimos a la STC 233/1999, FFJJ 10 y 22, invocada por el Abogado del Estado, comprobamos que **en el caso de los Territorios Históricos la atribución de la potestad tributaria con respecto a los impuestos concertados es directa e inmediata**, pues ya aparece configurada en el artículo 41.2 a) EAPV. Sin embargo, la de los entes locales requiere ineludiblemente la *interpositio legislatoris* debido a que, según el Tribunal Constitucional, la intervención habilitante y ordenadora de la ley estatal es obligada (artículos 140 y 133.2 CE).

La STC 233/1999, FJ 10, lo expresa con claridad:

"la autonomía territorial, en lo que a las Corporaciones Locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues éstas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos ***deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia****, según previenen los arts. 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental; ello sin perjuicio de que esta autonomía tributaria no sea plena (los tributos propios son sólo una de las varias fuentes de ingresos de las haciendas locales) y de que no aparezca la misma, desde luego, carente de límites, por el mismo carácter derivado del poder tributario de las Corporaciones Locales y porque también respecto de ellas, como no podía ser de otro modo, la autonomía hace referencia a un poder necesariamente limitado (Sentencia 4/1981, de 2 de febrero)" (fundamento jurídico 4; doctrina reiterada en la STC 221/1992, fundamento jurídico 8.)."*

Más adelante, el Tribunal precisa que:

"como dijimos en la STC 19/1987, aunque los Acuerdos aprobados por el Pleno de la Corporación municipal cumplen la exigencias de autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios que laten en la reserva

de ley tributaria, "es claro que **la reserva legal en esta materia** *existe también al servicio de otros principios –la* **preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes***– que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2,* **no permiten, manifiestamente, presentar al Acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley** *para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar" (fundamento jurídico 4., in fine)."*

Concluye su razonamiento el Tribunal aclarando que **las leyes reclamadas por el artículo 133.2 CE no son**, por lo que a las Corporaciones Locales se refiere, **meramente habilitadoras** para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente sólo corresponde al Estado.

"son **también Leyes ordenadoras** *–siquiera de modo parcial, en mérito de la autonomía de los municipios– de los tributos así calificados de "locales", porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo el reconocer un ámbito de autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece (art. 31.3) (fundamento jurídico 4.)."*

A la vista está que la diferencia entre las competencias tributarias que confiere directamente el artículo 41.2 a) EAPV y las que derivan de los artículo 140 a 142 CE no es de grado, sino que unas y otras se sitúan en órbitas totalmente distintas. Mientras que las de los Territorios Históricos sobre tributos concertados cubren el espacio de la reserva de ley y los ordenan respetando los principios del propio artículo 41.2 a) EAPV que luego desarrolla la Ley del Concierto, las ordenanzas de las Corporaciones Locales necesitan no solo habilitación sino, también, ordenación de modo tal que no es constitucionalmente posible *"presentar al Acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley"*. Algo muy distinto de lo que, como se ha visto, sucede con las NFF. Estas no precisan de habilitación legal porque ya cuentan con la estatutaria y cuentan con capacidad ordenadora de sus tributos.

La **TITULARIDAD** de las competencias tributarias forales **tiene su fuente directa e inmediata en el artículo 41.2 a) EAPV**, de acuerdo con la Disposición Adicional Primera CE. Una atribución más que suficiente para que puedan regular los tributos concertados sin necesidad de ninguna habilitación legal adicional. Otra cosa será que, atribuida la titularidad de la competencia por el reiterado precepto estatutario, su **EJERCICIO** haya de atender, en virtud del mismo, *"a la estructura impositiva general del Estado, a las normas que*

para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto" (y, también las del Parlamento Vasco) para cuya aprobación es preciso el acuerdo previo de la Comisión Mixta del mismo nombre.

Es decir, el régimen de Concierto Económico **presupone la titularidad de las competencias tributarias forales** por virtud de la Disposición Adicional Primera CE que materializa el artículo 41.2 a) EAPV. Su actualización en el marco de la CE y del propio EAPV determina la necesidad de que su **ejercicio** se ajuste a los principios y límites indicados para satisfacer las exigencias de la reserva de ley en materia tributaria. Estamos, por lo tanto, ante una **fuente normativa, las normas forales fiscales, que dimana del bloque de la constitucionalidad y que se discute públicamente y se aprueba por los órganos representativos de la comunidad** a la que se aplican, las Juntas Generales de los Territorios Históricos [artículo 37.5, en relación con el 41.2 a) EAPV], a los que la STS de 9 de diciembre no tuvo reparo alguno en llamar ***"el órgano legislativo foral competente"***, tal y como requiere el principio de autodisposición de la comunidad sobre los impuestos (STC 185/1995).

Este rasgo, propio de una *"potestad normativa de nuevo cuño"*, es de la máxima importancia para justificar la constitucionalidad de la LO 1/2010.

E. LAS NFF EMANAN DEL EAPV Y NO COMPLEMENTAN NI DESARROLLAN LA LEY DEL CONCIERTO ECONÓMICO NI LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS CONCERTADOS. LA RELACIÓN CON ELLAS SE ARTICULA CON ARREGLO AL PRINCIPIO DE COMPETENCIA

De conformidad con el reparto de atribuciones que establece el reiterado artículo 41.2 a) EAPV, **la relación entre las NFF y la ley del Concierto** se rige por el **principio de competencia**, y no por el de jerarquía. Por eso, cuando se suscite el desajuste entre las NFF y la Ley del Concierto, por relación con la ley de un determinado impuesto concertado, habrá de resolverse a través de un **juicio de constitucionalidad sobre el respeto a los ámbitos competenciales respectivos** análogo al que existe entre las leyes autonómicas de desarrollo y las básicas estatales o entre las leyes autonómicas de contenido fiscal y la LOFCA.

Sobre esta relación la STC 163/1995, de 8 de noviembre, FJ 6, declaró que, si surgen controversias, *"se debe "determinar si la contradicción es efec-*

tiva y si, siéndolo, la norma estatal que sirve como punto de referencia es norma básica y, por tanto, dictada legítimamente al amparo del correspondiente título competencial que la Constitución haya reservado al Estado, en cuyo caso deberá estimarse la pretensión de inconstitucionalidad formulada por inadecuación o no sujeción de la norma autonómica impugnada al orden constitucional de distribución de competencias". Así pues, sea cual fuere la Ley transgresora del orden competencial, ésta habrá de considerarse inconstitucional, aun cuando en el último de los casos mencionados tal inconstitucionalidad sólo pueda tildarse de "mediata o indirecta". Y es que, en este supuesto, en efecto: "La inconstitucionalidad que se denuncia, de llegarse a apreciar, dimanará de la infracción por la Ley autonómica del orden constitucional de distribución de competencias, si bien esa infracción será mediata o indirecta, por cuanto la mediación de la Ley dictada en ejercicio de la competencia que sobre las bases de la materia corresponde al Estado..., permite mantener que la norma autonómica que contradice la Ley básica –material y formal– invade el ámbito de la competencia estatal, incurriendo por ello en un vicio de incompetencia vulnerador del referido orden constitucional de distribución de competencias" (STC 60/1993 y en términos prácticamente idénticos se pronuncian los mismos fundamentos jurídicos de las SSTC 61/1993 y 62/1993)".

Cuando las NFF vulneren la Ley del Concierto Económico, o esta no respete el mandato estatutario, el problema se ha de reconducir, también, a un juicio sobre su respeto a la distribución de competencias, derivado de la infracción por cualquiera de ellas (las NFF o la Ley del Concierto), de los límites establecidos en el artículo 41.2 a) EAPV. Por lo demás, las NFF nunca vulnerarán las leyes estatales de los impuestos correlativos, pues las divergencias que pudieran existir entre unas y otras han de examinarse a la luz de la Ley del Concierto mediante el juicio de adecuación constitucional al que acabamos de referirnos.

En suma, las NFF son normas primarias (o, al menos, tanto como lo son las leyes autonómicas) que se ordenan de forma directa e inmediata al EAPV, tal y como lo hacen las leyes del Parlamento Vasco o las forales de Navarra, y su relación con la Ley del Concierto, como las de estas últimas con el Convenio Económico, no se basan en el principio de jerarquía sino en el de competencia. Eso significa que la discusión sobre si una determinada norma foral fiscal respeta los principios establecidos para articular las relaciones entre el sistema tributario estatal y el foral al que aquella pertenezca nunca dará lugar a un

juicio de legalidad, como sostiene el Abogado del Estado, sino de pura constitucionalidad.

IV. EL RECONOCIMIENTO ESTATUTARIO A LAS NORMAS FORALES FISCALES DE UN ESPACIO REGULATIVO PROPIO INMUNE A LAS LEYES AUTONÓMICAS Y ESTATALES JUSTIFICA LA ATRIBUCIÓN DE SU CONTROL EXCLUSIVO AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EX ARTÍCULO 161.1 D) CE

En respuesta a las objeciones realizadas por los recurrentes a la atribución al Tribunal Constitucional de la competencia para conocer de los recursos y cuestiones prejudiciales que tengan por objeto normas forales fiscales, se han aportado razones, basadas en las normas constitucionales y estatutarias y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, para no considerarlas simples reglamentos. También se ha puesto de manifiesto que su función en nada se diferencia de la de las leyes, ni con respecto a su relación con las normas que integran el bloque de la constitucionalidad ni en cuanto los límites a su contenido, y que son aprobadas por las Juntas Generales elegidas directamente por los ciudadanos, a diferencia del sistema aplicable en las Diputaciones provinciales de régimen común. Unas instituciones representativas que están organizadas y funcionan como parlamentos. Es decir, reúnen las notas que justifican el privilegiado régimen de justiciabilidad que la CE y la LOTC ofrecen a un reducido catálogo de actos y disposiciones normativas que, de otra forma, serían inmunes a todo control jurisdiccional.

No obstante lo expuesto, la atribución al Tribunal Constitucional de su control jurisdiccional exclusivo a través del uso del artículo 161.1 d) CE ha de hacerse respetando la configuración constitucional del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad, tanto en lo que se refiere a los sujetos legitimados para interponer el primero, como al objeto de ambos, el parámetro de control y el contenido y efectos de la sentencia que se dicte. De otro modo, el legislador orgánico desfiguraría unos mecanismos de control que el constituyente ha definido en sus aspectos esenciales, e incurriría en inconstitucionalidad.

Salvado lo anterior, si una ley orgánica, como la LO 1/2010, se atiene a las previsiones constitucionales, nada habrá que objetar sin perjuicio de lo que luego se dirá del efecto que esa solución pudiera tener desde el punto de vista de los artículos 106.1 y 24.1 CE.

Es oportuno, en consecuencia, examinar ambas posibilidades.

1. Inclusión de las NFF entre las disposiciones y actos con fuerza de ley del artículo 27 LOTC (STC 139/1988)

En lugar de hablar de leyes nos hemos referido deliberadamente a un catálogo de actos y disposiciones susceptibles de ser objeto del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad porque la CE no limita la aplicación de esos dos procesos a la ley parlamentariamente elaborada. El criterio utilizado por la norma fundamental es más amplio ya que, aunque el artículo 163 CE se refiere a las normas con *"rango de ley"*, el artículo 161.1 a) CE lo hace a las disposiciones normativas con *"fuerza de ley"*. Por su parte, el artículo 27.2 LOTC, relativo a los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad, añade normas que proceden del Gobierno (decretos leyes y decretos legislativos, aunque para estos se hace la salvedad exigida por el artículo 82.6 CE), a los acuerdos con otros Estados u Organizaciones Internacionales, caso de los tratados, y a normas que aprueban las cámaras representativas para sí mismas pero sin proyección *ad extra*, es decir los reglamentos parlamentarios. Y ello sin olvidar la alusión a los actos del Estado y de las Comunidades con fuerza de Ley.

Como es sabido, las categorías *"rango de ley"*, *"fuerza de ley"* y *"valor de ley"* han sido objeto de estudio por la doctrina española que, siguiendo a la italiana, las califica como *"meras referencias procesales, que obedecen al designio del legislador del artículo 165 LOTC"* y no a un imperativo constitucional. A través de esa calificación, las disposiciones y actos de las que se predican quedan sujetos a un determinado régimen de impugnación y enjuiciamiento por el Tribunal Constitucional del que un prestigioso autor y antiguo Magistrado Constitucional dijo *"que nada dice sobre la naturaleza propia de las normas de las que se predica"*[13].

En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, encontramos un precedente de gran utilidad sobre los requisitos que han de cumplirse para que un acto o disposición, estatal o autonómica distinta de las leyes formales, pueda

[13] RUBIO LLORENTE, F. "Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (Sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución).* CEC, Madrid, 1993, pp. 323 y 324.

considerarse incluida en el artículo 27.2 LOTC. Nos referimos a la STC 139/1988 que justificó que el control sobre el Estatuto del Personal de las Cortes Generales previsto en el artículo 72.1 CE se residenciara en exclusiva ante el propio Tribunal Constitucional, aunque se tratara de una norma interna de las Cortes Generales. El Tribunal rechazó la tesis del Ministerio Fiscal que sostuvo que no podía considerarse que el citado Estatuto fuese una *"norma con valor de ley o equivalente"*, sino más bien una *"norma reglamentaria"* sujeta al conocimiento a la jurisdicción contencioso-administrativa, y declaró lo siguiente:

> *"(...) baste con retener que la Constitución, en su artículo 72.1, establece una reserva formal y material a favor del "Estatuto del Personal de las Cortes Generales", de manera que ese Estatuto aparece como una* **norma directamente vinculada a la Constitución***, es decir, como una norma primaria –o acto normativo primario– que, por ello mismo, determina que* **la regulación a él encomendada quede fuera del alcance de cualquier otra norma jurídica***. Así pues, el Estatuto del Personal de las Cortes Generales, por imperativo constitucional, goza de una efectiva fuerza de Ley, al menos en su vertiente pasiva, por cuanto que ninguna otra norma del ordenamiento puede proceder a la regulación que a él le ha sido reservada y en exclusiva atribuida por la Constitución. En suma, estamos en presencia de una norma cuya posición en el actual sistema de fuentes del Derecho no puede ya explicarse en los términos del tradicional principio de jerarquía normativa, debiéndose acudir a otros criterios entre los que el de la competencia juega un papel decisivo.*
>
> *Bastaría, en este momento, a los efectos que interesan, con esta sencilla constatación para afirmar que el Estatuto del Personal de las Cortes Generales (y, en principio, también el Acuerdo modificatorio que ahora se impugna) no es equiparable en manera alguna a las normas reglamentarias, ya que, a diferencia de éstas, aquél* **no se halla subordinado a la Ley, sino directamente incardinado y vinculado a la Constitución***."*

De acuerdo con esta interpretación, el Estatuto del Personal es uno de los *"actos del Estado con fuerza de ley"* a los que se refiere el artículo 27.2 b) LOTC cuyo control está reservado al Tribunal Constitucional.

Como vemos, la STC 139/1988 matiza cuidadosamente los criterios en virtud de los cuales el artículo 27.2 LOTC ha delimitado objetivamente el ámbito de los llamados procedimientos de declaración de inconstitucionalidad.

La precaución del Tribunal tiene su razón de ser habida cuenta que el artículo 165 CE no confiere al legislador orgánico una ilimitada libertad de configuración de los procesos constitucionales. En concreto, la LOTC no tiene en su mano dar la calificación de acto del Estado o de las Comunidades Autónomas a cualquier producto normativo sino solamente a aquellos que cumplan dos exigencias básicas: (1º) Que se trate de normas directamente vinculadas a la CE y (2º) que gocen de fuerza formal pasiva equiparable a la de las leyes.

Veamos si se cumplen estos requisitos en el caso de las NFF.

1. Normas directamente vinculadas a la CE. Sobre el primero de los requisitos la STC 139/1988 habla expresamente de una reserva formal y material establecida *ope costitutione* a favor de una concreta fuente del Derecho (el Estatuto del Personal de las Cortes Generales previsto en el artículo 72.1 CE) que determina la inmediata y exclusiva subordinación de dicha fuente a la norma constitucional. Esta especial relación, directa e inmediata, entre una norma y la Constitución (primariedad) tiene como consecuencia relevante a los efectos que ahora importan, el reconocimiento a la primera de un amplio margen de regulación que tiene como único límite a la segunda.

Desde esta perspectiva, aunque las NFF no estén, obviamente, contempladas en la CE sino en el EAPV, sí derivan de la Disposición Adicional Primera CE y se encuentran en una posición similar a las leyes autonómicas, solo indirectamente previstas en el texto constitucional pero equiparadas a las del Estado en cuanto a su capacidad de satisfacer la reserva de ley y a la libertad de configuración que pueden ejercer cuando regulan materias dentro de su ámbito de competencia (STC 37/1981). Por eso, el artículo 27.2 c) LOTC incluye expresamente a las leyes autonómicas entre las normas que han de ser objeto del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad.

Por consiguiente, si lo decisivo es que una determinada fuente se subordine directamente a la CE o, si se prefiere, al bloque de la constitucionalidad, tal y como ocurre con las leyes autonómicas, bastará con comprobar si las NFF están en esa situación para que se les pueda reconocer el carácter de *"actos con fuerza de ley"* a los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.

De lo expuesto más atrás al hablar de la difícil catalogación de las NFF se deduce que, efectivamente, se mueven en un ámbito idéntico al de las leyes y que, respetando los límites que señala el artículo 41.2 a) EAPV, gozan de una equivalente libertad de configuración. La Sentencia del Tribunal Su-

premo de 3 de mayo de 2001, FJ 11, antes citada viene a afirmarlo cuando dice que:

> *"(...) si bien dichas Normas Forales tienen una naturaleza reglamentaria (pues las Leyes de la Comunidad Autónoma Vasca emanan sólo de su Parlamento), su posición en el ordenamiento general es singular, pues se ordenan directamente al Estatuto de 1979 y a la Constitución sin intermedio de Ley alguna, ni estatal ni autonómica (dentro del respeto al régimen de concierto con el Estado), que son insusceptibles de invadir el marco reservado con exclusividad a los ordenamientos forales por la Disposición Adicional Primera de la Constitución y por el Estatuto de 1979, de modo que vienen a configurar unos "reglamentos autónomos en sentido propio"."*

Precisamente, porque la relación con el bloque de la constitucionalidad es tan próxima, el enjuiciamiento de las NFF no es una cuestión de legalidad ordinaria sino de constitucionalidad, tal y como dice el preámbulo de la LO 1/2010. Al igual que las leyes autonómicas, que han de observar las bases fijadas por las estatales, o que las propias leyes del Estado, que han de respetar la atribución estatutaria de competencias a las respectivas Comunidades Autónomas, las NFF no se limitan a ejecutar o complementar las leyes (en este caso la del Concierto Económico), lo que, como dijimos, es la función típica de los reglamentos ejecutivos, sino que, a diferencia de éstos, orientan su regulación en el marco de las normas del repetido bloque de la constitucionalidad que, por lo general, son abiertas y dan cabida a distintas interpretaciones a fin de hacer posible la alternancia política y de dar cauce al pluralismo político. Eso es, precisamente, lo que, como ha observado la doctrina, ocurre con las leyes tributarias, estatales autonómicas, en relación con la LOFCA.

2. Normas con fuerza formal pasiva equiparable a la de las leyes. El segundo de los requisitos de la STC 139/1988 se refería a la fuerza formal pasiva equivalente a la de las leyes que tiene el Estatuto del Personal de las Cortes Generales. Con ello se alude a la especial resistencia que ofrecen ciertas normas a ser modificadas o derogadas por otras posteriores con independencia de su rango, excluidas, obviamente las leyes de reforma constitucional o estatutaria[14]. Esa resistencia a ser modificadas es el correlato de su

[14] Sobre la distinción entre fuerza formal activa y pasiva, ver SANTAMARIA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Fundación Areces, Madrid, 1988, pp. 547 a 550.

fuerza activa o capacidad de innovación del ordenamiento modificando o derogando las preexistentes y, en última instancia, reconduce la cuestión al juego del principio de competencia, tal y como precisa la STC que nos ocupa.

Desde este segundo prisma, se constata que **las NFF tienen una fuerza formal pasiva que las pone a salvo de ser modificadas o derogadas por otras fuentes** (excepto, como se ha dicho, por las de reforma constitucional o estatutaria). Cumplen, por tanto, con el canon marcado por el Tribunal Constitucional al analizar el Estatuto del Personal de las Cortes Generales pues cualquier ley estatal o autonómica que pretenda modificarlas o derogarlas será inconstitucional por infringir la reserva que en su favor hace el artículo 41.2 a) EAPV en relación con el artículo 37.3 EAPV (STC 76/1988).

Tras la comprobación de que las NFF reúnen los dos requisitos tomados en consideración por la STC 139/1988, cabría entender que podrían haberse incluido en el artículo 27.2 e) LOTC, que se refiere a *"(l)as Leyes, actos y disposiciones normativas con fuerza de Ley"* de las Comunidades Autónomas. No ha sido esa, sin embargo, la opción adoptada por la LO 1/2010. Quizás porque, aunque cupiera entender que la alusión a las Comunidades Autónomas que hace el precepto citado lo es, en el caso del País Vasco, a la luz de los artículos 3 y 24 EAPV, en su sentido de entidad englobante de las instituciones comunes y forales, el Tribunal Constitucional siempre ha rechazado tratar a los órganos forales como órganos autonómicos (AATC 1021/1987 y 1142/1987, STC 11/1984 y SSTC 255/2004 y 295/2006), al igual que no ha admitido que las Ciudades Autónomas actúen como Comunidades Autónomas (AATC 201 y 202/2000).

Según vimos, las SSTC 255/2004, FJ 2, y 295/2006, FJ 3, remitiéndose a la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (SSTS de 22 y 24 de enero de 2000, 15 de abril de 2002, 3 de noviembre de 2004) dijeron que *"las normas que regulan el sistema tributario de cada territorio histórico son normas que no emanan del Parlamento Vasco, sino de las Juntas Generales de cada uno de los territorios históricos a quienes corresponde "[l]a exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos" (art. 2.2 de la Ley 12/1981). Se trata, pues de disposiciones normativas que aunque no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal, carecen de rango de ley y, en esta medida, como acertadamente señala el Abogado del Estado, no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (arts. 163 CE y 35.1 LOTC)"*.

Por consiguiente, aunque **las NFF podrían ser consideradas normas con fuerza de ley, la LO 1/2010 no les ha dado esa calificación y no las ha incluido entre los "actos y disposiciones normativas con fuerza de ley de las Comunidades Autónomas"** a los que se refiere el artículo 27.2 e) LOTC ni, tampoco, ha añadido un apartado 3 al artículo 27 LOTC dedicado a las normas forales fiscales. Su opción ha sido crear un nuevo proceso constitucional sin darles esa calificación formal. Una decisión que en todo caso es acorde con la relevancia constitucional de las mismas

2. Las NFF son objeto de un proceso específico de control de su adecuación a la CE y al bloque de la constitucionalidad creado en virtud del artículo 161.1 d) CE merced a su carácter de normas primarias y a su fuerza formal pasiva equivalentes a los de las leyes

El cumplimiento por las normas forales fiscales de los criterios de la STC 139/1988 (primariedad y fuerza formal pasiva equivalente a la de las leyes), aunque no se haya traducido en su inclusión formal entre los actos con fuerza de ley susceptibles de ser objeto de los procesos de examen de la constitucionalidad de las leyes, ¡ustifica la creación de uno específico a través del cauce del artículo 161.1 d) CE que es, precisamente, lo que, con toda legitimidad, ha hecho la LO 1/2010.

La ampliación de las competencias del Tribunal Constitucional debe hacerse respetando la identidad de los procesos constitucionales previstos en la CE y sin desnaturalizar la función de garante supremo de la norma fundamental que le confiere el Título IX CE. Tan pernicioso efecto se produciría si se le atribuyeran cometidos que a todas luces carezcan de relevancia constitucional y le alejen de su papel de guardián de la Constitución. Es importante, por ello, atender a la posición ordinamental y a la función de los actos y normas cuyo conocimiento se residencia en el Tribunal Constitucional y verificar que no se desfigura ni falsea ninguno de los procesos ya previstos en la CE.

Pues bien, la LO 1/2010 respeta plenamente los límites indicados en la medida que la atribución al Tribunal Constitucional de la protección jurisdiccional de las NFF se ha articulado a través de un proceso nuevo y distinto de los anteriormente existentes. Además, su establecimiento es congruente con la garantía institucional de la foralidad y la actualización que, en el marco de la CE y del EAPV, se ha hecho de la potestad normativa tributaria foral, así como

con la reserva de ley que en esa materia resulta de los artículos 31.3 y 133 CE y que dichas NFF cumplen.

Este último dato, la satisfacción de la reserva de ley en materia tributaria, sobre el que venimos insistiendo desde el principio, adquiere una dimensión especialmente importante para justificar el control exclusivo por el Tribunal Constitucional de las NFF si tenemos en cuenta que (STC 58/2004, FJ 9):

*"**La depuración del ordenamiento legal, vigente la Constitución, corresponde de forma exclusiva al Tribunal Constitucional**, que tiene la competencia y la jurisdicción para declarar, con eficacia erga omnes, la inconstitucionalidad de las leyes, tanto más cuanto en un sistema democrático **la ley es expresión de la voluntad popular** –como se declara en el Preámbulo de nuestra Constitución– y es principio básico del sistema democrático y parlamentario hoy vigente en España (por todas, SSTC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 4; 104/2000, de 13 de abril, FJ 8; y 120/2000, de 10 de mayo, FJ 3). **Ello adquiere una especial significación en materia tributaria, visto, de un lado, el deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza y mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) y, de otra parte, la existencia de una reserva legal en la materia (art. 31.3 CE), que no significa otra cosa que dar cumplimiento a la finalidad última del límite constitucional de asegurar el principio democrático y la supremacía financiera del Parlamento mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario**".*

La relevancia constitucional de las NFF y la pertinencia de su control exclusivo por el Tribunal Constitucional se apoya, por tanto, en las siguientes razones:

a) El reconocimiento por el artículo 41.2 a) EAPV de la potestad tributaria foral que las NFF hacen efectiva ordenándose de forma inmediata a aquél (primariedad).

b) La función de las NFF como vehículo y garantía para la realización del principio de autoimposición en materia tributaria (artículos 31.3 y 133 CE y SSTC 185/1995, 233/1999 y 58/2004) en el respectivo Territorio Histórico, de acuerdo con los principios contenidos en el artículo 41.2 a) EAPV y en la Ley del Concierto, en pie de igualdad con las leyes tributarias del Estado.

c) Su indisponibilidad para el legislador autonómico y estatal (STC 76/1988) que no pueden modificar ni derogar las NFF (fuerza formal pasiva) pues la relación que existe entre ellas se basa en el principio de competencia.

d) La libertad de configuración, y no de simple complemento normativo, de la Ley del Concierto Económico que caracteriza a las NFF.

Sentado lo anterior, es preciso aclarar que los dos procesos que regula la nueva Disposición Adicional Quinta 1 y 2 LOTC, introducida por la LO 1/2010, no duplican ni falsean los previstos en los artículos 161.1 a) y 163 CE y en el Título II LOTC.

En efecto, comenzando por **el objeto de los procesos**, se constata que este **es diferente**.

El recurso y la cuestión de inconstitucionalidad versan sobre leyes, disposiciones y actos con fuerza de ley del Estado y de las Comunidades Autónomas, mientras que el recurso y la cuestión prejudicial el control se realiza sobre NFF de los Territorios Históricos.

Además de provenir de órganos distintos de los previstos en la CE [artículos 161.1 a), en relación con el 153 a) CE], el contenido de las NFF está acotado. Las contempladas en el apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta LOTC son exclusivamente las que regulan los tributos concertados, de acuerdo con el artículo 41.2 a) EAPV, y, en todo caso, constituyen un tipo normativo que si no se ha asimilado formalmente a las leyes, tampoco puede reducirse a su calificación como simples reglamentos por las razones reiteradas a lo largo de este escrito.

Tampoco las partes principales serán las mismas en los procesos del Título II LOTC y en los del apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta LOTC por más que su apartado 2 se remita, con una mera finalidad instrumental, a la regulación del recurso de inconstitucionalidad en cuanto a la legitimación activa ya que, **en la pasiva, incorpora a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales del Territorio Histórico** del que proceda la NFF del recurso o la cuestión prejudicial, órganos forales que nunca son parte principal del recurso ni de la cuestión de inconstitucionalidad.

Siendo diversas las partes y el objeto de enjuiciamiento del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad con respecto al recurso y la cuestión prejudicial sobre las NFF, **no existe obstáculo para que el parámetro de control sea coincidente.** Al fin y al cabo, la función del Tribunal Constitucional es siempre

garantizar la supremacía de la Constitución. Ese parámetro está formado por los preceptos constitucionales y las leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas (artículo 28 LOTC) o, en este caso, la Ley del Concierto Económico. Con ello se sujetan al control del Tribunal Constitucional todos los posibles vicios de las NFF que, según se ha argumentado, siempre serán de inconstitucionalidad y nunca de legalidad como pretende el Abogado del Estado para repartir su fiscalización entre los tribunales ordinarios y el Tribunal Constitucional.

Por lo demás, la mencionada **remisión procedimental** que el apartado 2 de la Disposición Adicional Quinta LOTC hace a las reglas del Título II LOTC **no transforma el proceso de recurso o de cuestión prejudicial en el del recurso o la cuestión de inconstitucionalidad** al igual que el expediente del artículo 67 LOTC no convierte un conflicto de competencia en un recurso de inconstitucionalidad confundiendo los ámbitos propios de estos dos procesos constitucionales (STC 45/1991, FJ 1). La utilización instrumental del procedimiento (que no del proceso) tiene sentido en la medida que el control sobre las normas forales fiscales es de naturaleza abstracta y objetiva, siendo, igualmente razonable que la legitimación activa recaiga en los mismos órganos que en el recurso de inconstitucionalidad habida cuenta que la regulación que contengan aquellas puede afectar a cualquier contenido constitucional o, al menos, a los mismos aspectos que una ley en la misma materia. Otro tanto cabe decir de la remisión a las reglas sobre la sentencia y las competencias internas del Tribunal.

Por las razones expuestas, la decisión del legislador orgánico de configurar *ex* artículo 161.1 d) CE un **control jurisdiccional específico del Tribunal Constitucional para las NFF tiene pleno acomodo en la CE**. De otra parte, su plasmación en una disposición adicional es la manera tradicional de incorporar al ordenamiento general del Estado y, particularmente a la propia LOTC, las cláusulas de salvedad foral en coherencia con la también Disposición Adicional Primera CE que le sirve de fuente.

Desde esta perspectiva, la atribución al Tribunal Constitucional de la garantía jurisdiccional de las NFF mediante las que se hace efectiva la autonomía tributaria en la que descansa el Concierto Económico a través de la **LO 1/2010**, constituye una **medida de actualización**, en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco, del más importante de los

derechos históricos de los territorios forales, que la Constitución ampara y respeta en su Disposición Adicional Primera.

V. LA ATRIBUCIÓN DEL CONTROL EXCLUSIVO DE LAS NFF AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y LAS CONSIGUIENTES MODIFICACIONES DE LOS ARTÍCULOS 9.4 LOPJ Y 3 D) LJCA NO VULNERAN EL ARTÍCULO 106.1CE

La atribución al Tribunal Constitucional del monopolio de rechazo de las NFF excluye, obviamente, su fiscalización judicial lo que ha determinado la modificación de los artículos 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA.

Los recurrentes manifiestan que ese efecto y las consiguientes modificaciones legales son contrarios al artículo 106.1 CE en cuya virtud *"(l)os Tribunales controlan la potestad reglamentaria"* y que, también, vulneran el artículo 24.1 CE al hacer inaccesible su impugnación por los ciudadanos y las instituciones. Por su parte, el Abogado del Estado intenta sortear ese obstáculo mediante una peculiar interpretación de la LO 1/2010 que conduciría a una compleja concurrencia jurisdiccional en función de la naturaleza de los vicios, de inconstitucionalidad o de mera ilegalidad, que se imputen en las impugnaciones que se dirijan contra las normas forales fiscales.

La Diputación Foral de Bizkaia considera que la LO 1/2010 es respetuosa con los artículos 106.1 y 24.1 CE porque la singular naturaleza de las NFF justifica, como hemos insistido, que su control, que siempre será de constitucionalidad, se reserve al Tribunal Constitucional. Al fin y al cabo, su presunción de legitimidad se fundamenta en que, al igual que las leyes [por designio en este caso de los artículos 41.2 a) y 37.2 y 5 EAPV, de acuerdo con la Disposición Adicional Primera CE], son la expresión de la voluntad de los ciudadanos, formada democráticamente en las Juntas Generales, con respecto a los tributos concertados que les serán exigibles. Su función es la misma que la de las leyes fiscales en los ámbitos estatal y autonómico (servir de vehículo para la libre configuración de su contenido dentro de los márgenes constitucionalmente posibles y de acuerdo con la orientación política mayoritaria de cada Cámara). Por ello, su control ha de residenciarse ante el mismo órgano, el Tribunal Constitucional, y en análogas condiciones que aquellas. Así pues, no existe ninguna clase de inmunidad a favor del poder normativo foral cuya plena y efectiva sujeción a la Constitución (artículo 9.1 CE) se garantiza por un tribunal, el Tribunal Constitucional. De ese modo, la LO 1/2010 ha asig-

nado a las normas forales fiscales el control constitucionalmente adecuado a la función que están llamadas a desempeñar.

La exclusión del control por los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa de las leyes fiscales se aplica no solo a las estatales sino, también, a las autonómicas, aunque estas, con la excepción de las forales de Navarra, gocen de menor margen de regulación que las NFF y necesiten del soporte de la ley estatal de acuerdo con el artículo 133.2 CE. En concreto, ni los ciudadanos de La Rioja ni los de Castilla y León pueden impugnar sus respectivas leyes fiscales. Solo les cabe intentar suscitar la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión de los actos de aplicación de las mismas que les afecten. Tampoco pueden recurrir las leyes riojanas y castellano leonesas los ciudadanos y las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos. La reserva constitucional a la ley que impera en la materia tributaria (artículos 31.3 y 133 CE) lo impide. Ello sin perjuicio, claro está, de que las propias corporaciones acudan al conflicto en defensa de la autonomía local.

El artículo 106.1 CE queda al margen de todos los ejemplos señalados porque en ellos se controlan normas que son fruto de la deliberación y aprobación de órganos representativos de los ciudadanos a los que la CE y los estatutos de autonomía confían el establecimiento y la regulación de los tributos sin más límites que los previstos en aquella y estos. Esto es, también, lo que ocurre con las normas forales fiscales.

Sea como fuere, el artículo 106.1 CE se refiere, por un lado, a los "Tribunales" y, por otro, a la "potestad reglamentaria" y a la "actuación administrativa" como objeto de control de los primeros. Aunque el precepto no especifica que esos tribunales sean los que integran el Poder Judicial, así se ha venido entendido con naturalidad en coherencia con los artículos 97 y 103.1 CE. **La finalidad del artículo 106.1 CE es garantizar que la mencionada potestad, cuyo titular es el Gobierno, se ejerza de acuerdo con la CE y las leyes y que la actividad de la Administración se someta plenamente a la Ley y al Derecho así como los fines que la justifican**. En ambos casos, el control atribuido a los tribunales ordinarios tiene como referencia obligada a los órganos y funciones de naturaleza gubernamental o administrativa, aunque aquellos formen parte de otros poderes, incluidos el legislativo y el judicial, siempre que desarrollan actividades materialmente administrativas o de gestión (artículos 9.4 LOPJ y 1 y 2 LJCA). Queda en todo caso, fuera de la órbita de dichos tribunales la actividad que no tenga ese carácter [artículo 1.3 a) y, en el caso

de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, la de establecer, mantener y regular el régimen tributario del Territorio de acuerdo con la Disposición Adicional Primera LJCA].

La atribución a los tribunales ordinarios del control sobre los decretos legislativos que prevé el artículo 82.6 CE y contemplan los artículos 27.2 e) LOTC, 9.4 LOPJ y 1.1 LJCA tiene ese mismo fundamento en tanto que su objeto es el exceso en que haya incurrido el Gobierno en el uso de la delegación recibida de las Cortes Generales. Versa, por tanto, ese control de los tribunales sobre un producto del ejecutivo subordinado a una concreta ley y su enjuiciamiento es una cuestión de mera legalidad. Además, la técnica de la delegación recepticia propia de los decretos legislativos resulta radicalmente distinta al supuesto de la aprobación por las Juntas Generales de sus normas tributarias.

El *quid* de la cuestión vuelve a ser, de nuevo, la naturaleza de las NFF a las que los recurrentes y el Abogado del Estado califican de reglamentos o disposiciones de rango inferior a la ley para adjudicar su control, total o parcial, respectivamente, a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Llegados a este punto, consideramos que no es necesario reiterar los argumentos expuestos sobre la posición ordinamental de las NFF, su primariedad y fuerza formal pasiva equivalente a la de las leyes. Nos remitimos *in totum* a lo ya dicho así como a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional que enfatiza que no son reglamentos ejecutivos, que no desarrollan ni complementan ley alguna y que su relación con las leyes se basa en el principio de competencia y no en el de jerarquía. Notas todas ellas que, de acuerdo con la Disposición Adicional Primera CE, y a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la misma y, muy especialmente, la contenida en la STC 76/1988, justifican la exclusión del conocimiento de las NFF por los tribunales del orden contencioso-administrativo.

Según la STC 76/1988, la actualización de los derechos históricos ha supuesto la necesidad de acomodarlos al contexto constitucional y estatutario que les sirve de marco. Un contexto en el que el establecimiento, mantenimiento y regulación del régimen tributario debería estar reservado a un tipo de norma, la ley, que no está sujeta al control judicial sino, exclusivamente, al del Tribunal Constitucional. En coherencia con ese contexto y, aplicando el principio hermenéutico de la unidad de la Constitución antes invocado (STC 137/1986, entre otras), hay que concluir que la finalidad del artículo 106.1 CE, que no es otra que

asegurar que no queden actos ni normas del Gobierno o de la Administración exentas al control jurisdiccional sobre su adecuación a la legalidad, se concilia sin dificultad, y sin desvirtuarla, con la garantía de la Disposición Adicional Primera CE, a través de la atribución del conocimiento de las NFF al Tribunal Constitucional en régimen de exclusividad, tal y como ha hecho la LO 1/2010, porque, insistimos, su enjuiciamiento siempre será de constitucionalidad.

VI. LA ATRIBUCIÓN DEL CONTROL EXCLUSIVO DE LAS NFF AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y LAS CONSIGUIENTES MODIFICACIONES DE LOS ARTÍCULOS 9.4 LOPJ Y 3 D) LJCA TAMPOCO VULNERAN EL ARTÍCULO 24.1CE

Los recurrentes también consideran que la reserva al Tribunal Constitucional del control de las NFF infringe el artículo 24.1 CE en la medida que cierra el acceso a la tutela judicial efectiva sin indefensión a quienes sean titulares de un derecho o interés legítimo afectado por aquellas.

Esa alegación debe rechazarse porque la asunción por el Tribunal Constitucional del monopolio del control sobre las NFF no excluye la posibilidad garantizada en el apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta LOTC de que los interesados puedan solicitar de los tribunales ordinarios que planteen la cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional con motivo de su aplicación para que se pronuncie sobre su validez. A través de ese cauce, se asegura que las NFF se mantenga dentro de los límites de la CE y el EAPV (STC 166/1986, FFJJ 14 y siguientes) pudiendo el Tribunal apreciar si la finalidad de la regulación cuestionada es o no constitucionalmente legítima y, además, si entraña o no una manifiesta desproporción entre los bienes en conflicto (STC 73/2000, FJ 6). Más específicamente, la cuestión prejudicial permite un examen integral de las NFF mediante el que se puede apreciar si se atienen a los principios enunciados en el artículo 41.2 a) EAPV y desarrollados por la Ley de Concierto, de modo análogo a como se contrasta en el recurso de inconstitucionalidad si una ley autonómica se ajusta a las bases estatales o a una ley de armonización y si estas se adecúan a la CE (STC 163/1995).

En este tipo de situaciones es preciso, como recuerda la STC 48/2005, FJ 6, relativa a una ley expropiatoria, que el problema de la tutela judicial efectiva se aborde, *"no tanto desde la perspectiva de la forma jurídica de la disposición, cuanto desde la del alcance del control jurisdiccional posible sobre la disposición adoptada".* Según el Tribunal Constitucional, lo determinante

para que el artículo 24.1 CE no resulte lesionado cuando una ley asume el contenido de un acto administrativo es que el control jurisdiccional que se efectúe sobre ella mediante el correspondiente proceso constitucional sea *"suficiente, en cada caso, para brindar una tutela materialmente equivalente a la que puede dispensar frente a un acto administrativo un Juez de lo contencioso"*. Es decir, *"si todas las lesiones que eventualmente le sean imputables pueden corregirse con el normal ejercicio de la jurisdicción constitucional, sin desnaturalizarla o pervertirla para, forzando su naturaleza, extenderse también sobre extremos de la disposición que sólo están al alcance de la jurisdicción ordinaria"*[15].

Con arreglo a este criterio, no cabe duda que la cuestión prejudicial regulada en el apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta LOTC cubre todas las posibles infracciones en las que pueda incurrir una NFF, sin que ello suscite ningún problema de disminución, ni sustancial ni de ningún otro tipo, de la tutela jurisdiccional de los intereses y derechos afectados pues lo único que importa es que cuenten con *"una tutela material y, por tanto, con independencia de que sea administrada por la jurisdicción ordinaria o por la constitucional"* (STC 48/2005, FJ 6).

Por los motivos expuestos en este y en el anterior epígrafe, ha de rechazarse que la introducción de los apartados 1 y 2 de la Disposición Adicional Quinta LOTC vulnere el principio de interdicción de la arbitrariedad, (artículo 9.3 CE) cuya aplicación al legislador ha sido objeto de importantes matices por el Tribunal Constitucional (SSTC 108/1986, 99/1987, 239/1992, 233/1999 y 73/2000 y, más tarde, SSTC 13 y 45/2007). Es evidente que la libertad de configuración del legislador democrático, que no es un mero ejecutor de la CE (STC 209/1987), no puede ser constreñido por meras divergencias en cuanto a la interpretación que adopte a la hora de regular una determinada materia dentro de los amplios márgenes que le ofrece la norma fundamental. Existen suficientes elementos, todos ellos relevantes desde el punto de vista constitucional, para justificar los apartados citados (SSTC 125/2003 y 330/2005, entre otras). Tampoco violan los artículos 14, 138 y 139 CE pues no se establece ninguna desigualdad ante la ley ni se crean privilegios de

[15] Ver el trabajo de GARCÍA COUSO, S., "La Ley Orgánica 2/2010, de 19 de febrero: el control constitucional de las normas forales fiscales vascas", en AAVV (ÁLVAREZ CONDE, Coord.), *El privilegio jurisdiccional…*, ob. cit., pp. 157 y ss.

ninguna clase. Por lo demás, según se dijo más arriba, la posición jurídica de los destinatarios de las NFF en nada se distingue de la que gozan los de las leyes fiscales de las Comunidades recurrentes con respecto a su impugnación.

Como dice el Abogado del Estado, el resto del largo listado de infracciones que los recursos enumeran, pero no argumentan, se mueven como los que acabamos de comentar, en el terreno de lo hipotético o, incluso, lo imaginario. Su falta de fundamentación nos exime de la carga de rebatirlos.

VII. EL CONTROL DE LAS INFRACCIONES DEL DERECHO EUROPEO POR LAS NFF ES EL MISMO QUE EL PREVISTO PARA LAS LEYES

El Abogado del Estado sostiene, como hemos visto, que el Tribunal Constitucional debe compartir con la jurisdicción ordinaria el control de las NFF en la medida que estas puedan adolecer de vicios de ilegalidad o ser contrarias al Derecho Europeo.

En páginas anteriores hemos rebatido la hipótesis de que dichas normas incurran en ilegalidad. Ahora hemos de ocuparnos de la segunda hipótesis relativa la violación del Derecho de la Unión Europea.

Sobre esta objeción hay que decir que **el problema que plantea el Abogado del Estado con respecto a las NFF en nada se diferencia** del que siempre ha existido con todas las normas del Derecho interno, también con **las leyes**, desde la adhesión de España a las Comunidades Europeas en 1986 en virtud de la Ley Orgánica 10/1985. Desde entonces, el examen de la conformidad del Derecho interno con el de la Unión Europea es una cuestión legalidad que ha de enjuiciarse siempre por los órganos del Poder Judicial. **El Derecho Europeo no es canon de la constitucionalidad** de ninguna norma interna, cualquiera que sea su rango o naturaleza, de suerte que el Tribunal Constitucional no puede entrar a conocer de las infracciones al mismo (SSTC 28 y 64/1991, 180/1993 y 45/1996, entre otras, y DTC 1/2004). El control de adecuación al Derecho emanado de las instituciones de la Unión de las NFF y de las leyes, incluidas las de reforma constitucional, es un problema que atañe en exclusiva a esas instituciones y a los órganos judiciales de los Estados miembros cuando aplican ese Derecho.

El Tribunal Constitucional lo ha explicado en los siguientes términos (STC 58/2004, FJ 9):

"(…) en principio "la tarea de garantizar la recta aplicación del Derecho comunitario europeo por los poderes públicos nacionales es ... una cuestión de carácter infraconstitucional y por lo mismo excluida tanto del ámbito del proceso de amparo como de los demás procesos constitucionales" (STC 28/1991, de 14 de febrero, FJ 4) porque, "a semejanza de lo que acontece en las cuestiones de inconstitucionalidad (SSTC 17/1981, 133/1987, 119/1991 y 111/1993), la decisión sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial corresponde, de forma exclusiva e irreversible, al órgano judicial que resuelve el litigio" (SSTC 180/1993, de 31 de mayo, FJ 2; 201/1996, de 9 de diciembre, FJ 2; y 203/1996, de 9 de diciembre, FJ 2). Por este motivo hemos afirmado que, "sin perjuicio de que el art. 177 TCEE, alegado por el recurrente, pertenece al ámbito del Derecho comunitario y no constituye por sí mismo canon de constitucionalidad (SSTC 28/1991, 64/1991), ninguna vulneración existe de los derechos garantizados por el art. 24.1 CE cuando el Juez o Tribunal estima que no alberga dudas sobre la interpretación que haya de darse a una norma de Derecho comunitario o sobre su aplicación en relación con los hechos enjuiciables en el litigio y decide por ello no plantear la consulta que se le solicita" (STC 201/1996, de 9 de diciembre, FJ 2; y en el mismo sentido SSTC 111/1193, de 25 de marzo, FJ 2; 203/1996, de 9 de diciembre, FJ 2; y ATC 296/1993, de 4 de octubre, FJ 2)."

Ello es debido a que la posición del ordenamiento europeo con respecto al de los Estados miembros es de primacía sobre sus ordenamientos propios lo cual incluye, también, las normas constitucionales.

La DTC 1/2004, FJ 4, precisó que, la proclamación de la primacía del Derecho de la Unión no contradecía la supremacía de la Constitución ya que:

"(p)rimacía y supremacía son categorías que se desenvuelven en órdenes diferenciados. Aquélla, en el de la aplicación de normas válidas; ésta, en el de los procedimientos de normación. La supremacía se sustenta en el carácter jerárquico superior de una norma y, por ello, es fuente de validez de las que le están infraordenadas, con la consecuencia, pues, de la invalidez de éstas si contravienen lo dispuesto imperativamente en aquélla. La primacía, en cambio, no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones. Toda supremacía implica, en principio,

primacía (de ahí su utilización en ocasiones equivalente, así en nuestra Declaración 1/1992, FJ 1), salvo que la misma norma suprema haya previsto, en algún ámbito, su propio desplazamiento o inaplicación. La supremacía de la Constitución es, pues, compatible con regímenes de aplicación que otorguen preferencia aplicativa a normas de otro Ordenamiento diferente del nacional siempre que la propia Constitución lo haya así dispuesto, que es lo que ocurre exactamente con la previsión contenida en su art. 93, mediante el cual es posible la cesión de competencias derivadas de la Constitución a favor de una institución internacional así habilitada constitucionalmente para la disposición normativa de materias hasta entonces reservadas a los poderes internos constituidos y para su aplicación a éstos. En suma, la Constitución ha aceptado, ella misma, en virtud de su art. 93, la primacía del Derecho de la Unión en el ámbito que a ese Derecho le es propio, según se reconoce ahora expresamente en el art. I-6 del Tratado."

Y así han sido las cosas, recuerda la DTC 1/2004, desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas en 1986 dado que:

"Entonces se integró en el Ordenamiento español un sistema normativo autónomo, dotado de un régimen de aplicabilidad específico, basado en el principio de prevalencia de sus disposiciones propias frente a cualesquiera del orden interno con las que pudieran entrar en contradicción. Ese principio de primacía, de construcción jurisprudencial, formaba parte del acervo comunitario incorporado en virtud de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas, pues se remonta a la doctrina iniciada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades con la Sentencia de 15 de julio de 1964 (Costa contra ENEL)."

Por lo demás, la DTC 1/2004, FJ 4, insiste en que la jurisprudencia constitucional antes citada ha venido reconociendo pacíficamente la primacía del Derecho comunitario:

"como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad en nuestra STC 28/1991, de 14 de febrero, FJ 6, con reproducción parcial de la Sentencia Simmenthal del Tribunal de Justicia, de 9 de marzo de 1978, y en la posterior STC 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4 a). En nuestras posteriores SSTC 130/1995, de 11 de septiembre, FJ 4, 120/1998, de 15 de junio, FJ 4, y 58/2004, de 19 de abril, FJ 10, reiteramos el reconocimiento de esa primacía de las normas del Ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asu-

miendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en sus conocidas y ya antiguas Sentencias Vand Gend en Loos, de 5 de febrero de 1963, y Costa contra ENEL, de 15 de julio de 1964, ya citada."

Como consecuencia de los principios de primacía y eficacia directa del Derecho de la Unión, los jueces y tribunales españoles están vinculados con carácter preferente por las normas europeas, incluida la CE y, por tanto, dichas normas europeas se imponen al monopolio de rechazo de las leyes y de las disposiciones con fuerza de ley que esta atribuye en el artículo 161.1 a) CE al Tribunal Constitucional.

En virtud de la ya citada *Sentencia Simmenthal*, **los jueces están obligados a inaplicar, por sí mismos, cualquier ley o norma interna que sea contraria al Derecho de la Unión Europea**. Es más, existe un deber de inaplicación cautelar de las normas nacionales, que comprende a las que tienen rango de ley, que puedan poner en peligro la efectividad del Derecho Europeo (STJ *Factortame*, de 19 de junio de 1990). Y todo ello sin perjuicio de la obligación que tienen los jueces y tribunales de plantear la cuestión prejudicial cuando proceda según el propio Derecho de la Unión, cuyo incumplimiento sí puede ser objeto de control por el Tribunal Constitucional en la medida que pueda ser arbitrario y lesionar el artículo 24.1 CE.

A ese respecto, la STC 58/2004, FJ 11 dijo que ***"a este Tribunal no le corresponde resolver en el presente asunto si existía o no la pretendida contradicción entre la normativa interna y el Derecho comunitario que justificase la inaplicación de aquélla en beneficio de ésta*** *sino, única y exclusivamente, si el Juez español ha adoptado su decisión inaplicativa dentro de su jurisdicción, esto es, en el proceso debido y con todas las garantías (art. 24.2 CE; en sentido idéntico, pero con relación al principio de igualdad, STC 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4.a), o, por el contrario, estaba obligado previamente a plantear la cuestión prejudicial interpretativa prevista en el art. 234 TCE en orden a dejar inaplicado el Derecho español".*

Así pues, fuera de los supuestos como el que dio lugar a la STC 58/2004, la reserva al Tribunal Constitucional del control de las NFF no plantea problemas distintos de los que ya se dan con las leyes y las disposiciones con fuerza de ley. De ahí que la insistencia del Abogado del Estado en esta cuestión, que sin duda conoce a la perfección, carezca no solo de fundamento sino, también de sentido.

VIII. EL CONFLICTO EN DEFENSA DE LA AUTONOMÍA FORAL

Según el preámbulo de la LO 1/2010, la introducción en la LOTC del conflicto en defensa de la autonomía foral se dirige a resolver un déficit de protección de la foralidad vasca frente a las vulneraciones que pueda causar a la misma el legislador estatal. Asimismo, el Preámbulo toma como referencia para crear un nuevo proceso específicamente orientado a procurar esa garantía el conflicto en defensa de la autonomía local. De esa manera, tras haber previsto la Disposición Adicional Cuarta LOTC la garantía de la autonomía local que corresponde a las Diputaciones Forales en la medida que ostentan las competencias propias de las Diputaciones Provinciales, el apartado 3 de la Disposición Adicional Quinta LOTC establece el conflicto en defensa de la autonomía foral.

Como se dijo al comienzo, los recurrentes alegan que este apartado 3 contiene un recurso de inconstitucionalidad encubierto en la medida que puede acabar con una sentencia de inconstitucionalidad de la ley estatal que sea objeto del mismo, pese a no iniciarse por ninguno de los legitimados fijados en el artículo 162.1 a) CE. A su juicio, su introducción en la LOTC es arbitraria al carecer de fundamento constitucional que lo justifique.

En este apartado coincidimos con lo manifestado por el Abogado del Estado en cuanto a la plena constitucionalidad de la introducción de este proceso cuyo fundamento está en el amparo que la Disposición Adicional Primera CE ofrece a los derechos históricos que reconoce a los territorios forales. Con esa base constitucional y con la cita obligada a la STC 240/2006 para contrastar este proceso con el del recurso de inconstitucionalidad es suficiente para refutar las alegaciones de los recurrentes.

En efecto, si comparamos este proceso con el recurso de inconstitucionalidad comprobamos que:

- En lo que se refiere a su **objeto**, solo puede versar sobre **leyes del Estado**, estando excluidas las autonómicas con lo que se mantiene la limitación establecida en el artículo 32.2 LOTC. Eso quiere decir, por ejemplo, que los órganos forales de los Territorios Históricos no podrán utilizar este proceso para impugnar las leyes de las Comunidades Autónomas recurrentes.
- El único motivo impugnatorio que pueden aducir es la vulneración de la autonomía foral de los Territorios Históricos garantizada constitucional y estatutariamente que, obviamente, no se reduce a la materia fiscal tal y

como ha reconocido la jurisprudencia constitucional expuesta más arriba y, en particular el FJ 3 de la STC 67/1988. Esta delimitación reduce de manera sustancial el ámbito objetivo del recurso de inconstitucionalidad que puede basarse en cualquier infracción de la CE y de las normas a las que se refiere el artículo 28 LOTC.

- La **legitimación activa se contrae, lógicamente, a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales**, por cuanto son los órganos mediante los que actúan los Territorios Históricos, titulares de las competencias que integran la foralidad garantizada y que no están incluidos en el artículo 162.1 a) CE y es congruente con la doctrina de los AATC 1021/1987 y 1142/1987.

- En cuanto al **procedimiento**, este proceso se tramitará con arreglo al previsto para los **conflictos positivos de competencia en los artículos 63 y siguientes LOTC**. Esta remisión es coherente con la naturaleza competencial de la defensa de la autonomía foral en la que, como en el conflicto positivo de competencia, pueden distinguirse, como señaló la Sentencia 110/1983, de 29 de noviembre, FJ 1, *"dos aspectos distintos en cuanto que a través de él se pretende, de una parte, la anulación de la disposición, resolución o acto que se estiman viciados de incompetencia y, de la otra,* ***una declaración acerca de la existencia o no de la competencia utilizada para producirlos y, eventualmente, acerca de la titularidad de dicha competencia"***. De estos dos aspectos cobra especial importancia el segundo pues la función y finalidad última de todos los procesos constituciones es garantizar la supremacía de la CE estableciendo la interpretación vinculante de la misma. Ello no obsta a que, cuando a juicio del Tribunal Constitucional sea absolutamente necesario, declare la inconstitucionalidad del acto o norma causante del conflicto con el alcance y efectos que considere precisos.

- Con respecto a la **sentencia**, dicen los recurrentes que se pronunciará sobre la constitucionalidad de la ley estatal objeto del conflicto. Sin embargo, de acuerdo con la doble finalidad de los procesos conflictuales que acabamos de advertir, la declaración de inconstitucionalidad con la consecuencia anulatoria es tan solo una posibilidad a la luz del artículo 66 LOTC que dice que la sentencia *"**declarará la titularidad de la competencia controvertida** acordará, en su caso, la anulación de la disposición, resolución o actos que originaron el conflicto en cuanto estuvieren viciados de incompetencia, pudiendo disponer lo que fuera procedente*

respecto de las situaciones de hecho o de derecho creadas al amparo de la misma". Los términos del precepto transcrito ofrecen un **amplísimo margen al Tribunal para garantizar la autonomía foral sin que sea preciso, en todo caso, dictar una sentencia de inconstitucionalidad** como sucedería, por ejemplo, si se declarara que una determinada previsión legal no resultará de aplicación en el ámbito del Territorio o Territorios Históricos que hayan promovido el conflicto.

A la vista de estos elementos, que diferencian notablemente este proceso de cualquier otro de los que conoce el Tribunal Constitucional, ha de rechazarse la acusación de duplicación o falseamiento que hacen los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la LO 1/2010.

LA SITUACIÓN DE LAS RELACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO ENTRE EL PAÍS VASCO Y EL ESTADO: LA CONCERTACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS Y CONFLICTOS ARBITRALES

José Luis HERNÁNDEZ GOIKOETXEA
Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo
y Asesoramiento Jurídico
Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Gipuzkoa

I. CUESTIÓN PREVIA

La ponencia que se me ha asignado en estas jornadas tiene como denominación genérica "La situación de las relaciones de carácter tributario entre el País Vasco y el Estado". Y más concretamente, se me ha pedido que me dedique a dos aspectos: a la concertación de nuevos impuestos y a los conflictos arbitrales.

La situación de las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado resulta una cuestión, no cabe duda, de gran actualidad. Los dos aspectos que me corresponde analizar, se refieren a ámbitos de carácter marcadamente técnico, pero de indudable interés para los que nos dedicamos a temas tributarios y más concretamente, en el País Vasco.

Conviene aclarar, con carácter previo, que dentro del concepto amplio "relaciones tributarias entre País Vasco y Estado", las dos cuestiones a las que me voy a referir son concretas y, en principio, independientes entre sí. Por lo tanto, voy a dedicar a cada una de ellas un capítulo específico de mi ponencia.

II. LA CONCERTACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS

II.1. INTRODUCCIÓN

Para comenzar, tengo que referirme sin duda al apartado Uno del Artículo 1 del vigente Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

> *"Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario."*

El mencionado artículo 1.Uno encierra probablemente una de las claves principales del Concierto y a ello me he referido en algún artículo reciente. Es fundamental el contenido del 1.Uno, porque lo que se reconoce en el mismo es que las Instituciones de los Territorios Históricos podrán no solo regular el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, pongamos por caso, sino mantener, establecer y regular su **régimen tributario**.

Uno diría que este apartado daría como para una ponencia por sí solo, sobre todo a la vista de algunas opiniones e incluso resoluciones judiciales recientes que le otorgan un alcance ciertamente limitado. Es cierto que el

propio Concierto Económico, en su artículo 2, prevé una serie de principios generales que debe seguir el *"sistema tributario"* de los Territorio Históricos (obsérvese que el artículo 2 no se refiere a "régimen tributario" sino a "sistema tributario"). Así, por ejemplo, tiene que atender a la estructura general impositiva del Estado o tiene que respetar los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del propio Concierto Económico. Pero lo que es indudable, porque así lo dispone el Concierto de manera expresa, es que las Instituciones forales pueden mantener, establecer y regular su **régimen tributario**, y que lo que dichas Instituciones establecen es un **sistema tributario**. ¿Está hablando el Concierto de lo mismo cuando se refiere a "régimen tributario" y cuando alude a "sistema tributario"? Probablemente sí.

Acudamos al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española para conocer el significado exacto de ambas acepciones:

– "Régimen": Es el *"conjunto de normas que gobiernan o rigen una cosa o actividad"*. Por lo tanto, régimen tributario sería el conjunto de normas que gobiernan o rigen la tributación en determinado ámbito territorial. Y si las Instituciones de los Territorios Históricos tienen competencia para mantener establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario (y la tienen, porque así lo dispone el artículo 1.Uno del Concierto Económico), tendremos que concluir que las Instituciones de los Territorios Históricos tienen competencia para mantener, establecer y regular el conjunto de normas que gobiernan o rigen la tributación en los respectivos Territorios Históricos.

– "Sistema": es el *"conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí"*. Por lo tanto, el "sistema tributario" al que se refiere el apartado Dos del artículo 1 del Concierto Económico, será el conjunto de reglas o principios sobre la materia tributaria de cada uno de los Territorios Históricos, racionalmente enlazados entre sí.

En definitiva y para centrar esta ponencia, es importante comenzar por resaltar que los Territorios Históricos, a través de sus Instituciones pueden **mantener, establecer, establecer y regular su régimen tributario**, y que compete a las Diputaciones Forales la **exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario** de los Territorios Históricos. Ello no resulta en modo alguno du-

doso, porque así está establecido en los artículos 1 y 2 del Concierto Económico.

Veremos como este punto de partida que puede parecer obvio resulta, sin embargo, de una importancia capital.

II.2. LA CONCERTACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS

No tenemos más que mirar a nuestro alrededor para ver que estamos inmersos en un mundo cada vez más cambiante. Y en el ámbito financiero y tributario más aún, si cabe. En los últimos años, nos estamos encontrando con nuevas figuras tributarias desconocidas o, por lo menos, que no eran aplicables en nuestro entorno cercano y que, obviamente, tienen que ser objeto de concertación entre el País Vasco y el Estado, para poder seguir contando con un sistema tributario ordenado y dotado de seguridad jurídica. De hecho, el apartado Dos de la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico, establece lo siguiente:

> *"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.*
>
> *La correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros."*

El citado apartado Dos de la Disposición Adicional Segunda, refleja bien a las claras la vocación de actualización permanente y continua del Concierto. Dicho de otro modo, el Concierto solo puede resultar plenamente efectivo desde el punto de vista político y seguro desde el punto de vista jurídico, si las partes implicadas (esto es Estado y País Vasco) son extremadamente cuidadosas en mantener el Concierto permanentemente actualizado. Y no solo desde el punto de vista de la regulación de los puntos de conexión para las competencias normativas y exaccionadoras de las nuevas figuras impositivas que van surgiendo (en los últimos tiempos ciertamente numerosas, dicho sea de paso). También desde el punto de vista de la relevancia que van adquiriendo deter-

minados aspectos de la gestión tributaria, que no lo eran tanto hace algunos años. Sirva como ejemplo la relevancia que tienen en la actualidad los puntos de conexión (o a veces la falta de los mismos) de los pagos a cuenta. Es destacable que la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico de 1981, cuyo apartado Dos buscaba el mismo objetivo de la vigente DA Segunda – Dos, no recogía la mención a los pagos a cuenta.

Desde 1981 han sido muchas y muy relevantes las nuevas figuras tributarias que han visto la luz y que han motivado que el Concierto Económico haya experimentado modificaciones para adaptarlo a la nueva realidad. Pensemos que en el texto de 1981 se reflejaban el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE) o el Impuesto sobre el Lujo. Y con la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido hubo que llevar a cabo las adaptaciones correspondientes. Adaptaciones que también hubo que introducir como consecuencia, por ejemplo, de la "nueva" regulación de la tributación local, de los Impuestos Especiales o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En los últimos tiempos, si bien han sido numerosos los nuevos impuestos que han visto la luz, no han sido, probablemente, de un calado similar. Así, si nos fijamos en el vigente Concierto, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha sido modificado en dos ocasiones, en virtud de la Ley 28/2007, de 25 de octubre y por la Ley 7/2014, de 21 de abril.

La Ley 28/2007 modificó el artículo 4 (Principio de colaboración), aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido, a los Impuestos Especiales, al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, así como determinadas disposiciones transitorias.

Por su parte, mediante la Ley 7/2014 se concertaron los Impuestos sobre Actividades de Juego, sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica y el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas, sobre los Depósitos en la Entidades de Crédito y sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Asimismo, se reguló la competencia en materia de retenciones en el gravamen especial sobre premios de loterías y se adaptó el concierto a la sustitución incorporada en el ordenamiento estatal del IVMDH por el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidro-

carburos. Por último, se incorporaron algunas modificaciones que podríamos denominar técnicas.

Se observa, por lo tanto, que son muchos los impuestos de nuevo cuño que han visto la luz en los últimos tiempos, lo cual a veces genera problemas. Resulta obvio que, de acuerdo con lo previsto en el antes mencionado apartado Dos de la Disposición Adicional Segunda, cuando se crean nuevas figuras tributarias, hay que adaptar el Concierto a las mismas y establecer, por tanto, los puntos de conexión. De modo que nos encontramos ante una cuestión de tiempo o de oportunidad, porque reunir a la Comisión Mixta del Concierto Económico puede a veces no resultar sencillo, por múltiples motivos. Y ello, la falta de adaptación del Concierto, a veces provoca situaciones de incertidumbre e incluso de inseguridad jurídica.

Sirva como ejemplo lo sucedido con el Impuesto sobre actividades de juego, sobre los depósitos en entidades de crédito y determinados impuestos energéticos. Estos impuestos vieron la luz en la normativa estatal entre 2011 y 2012. La DA Segunda prevé la adaptación del Concierto a los nuevos Impuestos. Si embargo dicha adaptación no llegaba a producirse. Pasaban los meses y el tema no se terminaba de solucionar. De modo que la Diputación Foral de Bizkaia (la de Gipuzkoa optó por no seguir el mismo camino), decidió aprobar 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".

Dicho DFN, declaró de aplicación en Bizkaia los mencionados nuevos impuestos sin que los mismos hubiesen sido previamente concertados con el Estado. Ello motivó la interposición de los correspondientes recursos en vía judicial por parte del Estado, además del consabido revuelo político. Pero este es un problema que surge siempre que en el Estado se crean nuevas figuras impositivas sin tener en cuenta a las Haciendas Forales. En abril de 2014 vio la luz la Ley 7/2014, en virtud de la cual se adaptó el Concierto, y se llegó al acuerdo de derogar el mencionado DFN del Territorio Histórico de Bizkaia por una parte y de retirar los recursos, lógicamente, por la otra.

Este tipo de cuestiones, con el tiempo se suelen solucionar. Pero no es recomendable, en mi opinión, que nos encontremos con estas situaciones de "impasse" entre la aprobación de nuevos impuestos en el Estado y la adaptación del Concierto, porque generan graves situaciones de inseguridad jurídica tanto a las Administraciones tributarias como a los propios obligados tributarios. Cuantas veces nos hemos encontrado con situaciones en las que los

contribuyentes no saben con certeza donde tienen que cumplir con sus obligaciones tributarias. Si se me apura, ni siquiera saben con seguridad si tienen o no determinada obligación fiscal. Y esa situación de inseguridad jurídica debe ser evitada.

Para ello, sería fundamental que la "maquinaria" existente entre las Administraciones estatal y vasca estuviese perfecta y continuamente engrasada para poder tener siempre y en todo momento adaptado y al día el Concierto Económico. Es cierto que a veces puede no ser sencillo, pero el esfuerzo merece la pena. Las Haciendas Forales son Administraciones Tributarias plenas, y las Instituciones Forales son competentes para mantener, establecer y regular su régimen tributario, de acuerdo con lo previsto en el Concierto Económico. A ello me he referido más arriba. Y es importante que todos, tanto en el País Vasco como en el Estado, seamos conscientes de ello para que el sistema funcione de manera satisfactoria.

II.3. OTROS ASPECTOS A CONSIDERAR DE CARA A LA CONCERTACIÓN

En el apartado anterior he mencionado como resulta de especial relevancia tener permanentemente adaptado el Concierto Económico a las nuevas figuras impositivas que van viendo la luz en el ámbito estatal. Pero también he indicado que hay otros aspectos que exigen una puesta al día permanente del Concierto por motivos diferentes a la creación de nuevos tributos en sentido estricto. Concretamente me he referido al hecho de que en la vigente redacción del Concierto se menciona de manera expresa (mención que no existía en la redacción original del Concierto Económico de 1981), que cuando se creen nuevos supuestos de pagos a cuenta el Concierto Económico deberá ser objeto de adaptación, de mutuo acuerdo entre el Estado y el País Vasco. Y efectivamente, los pagos a cuenta son un elemento de la tributación que, por muchos motivos, están adquiriendo una relevancia cada vez más destacable. Y el hecho de que el Concierto no tenga adaptados los nuevos supuestos de pagos a cuenta en los diferentes tributos, genera o puede generar distorsiones, a veces relevantes.

Encontramos un claro ejemplo de ello en lo sucedido en diciembre de 2012, cuando en virtud de la "Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica" se creó en el ámbito estatal

una nueva figura tributaria. Concretamente el denominado "Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas". Dicho Gravamen especial tiene como características más destacables, a los efectos que ahora nos interesan, las siguientes:

- Están sujetos a dicho Gravamen determinados premios que hasta dicha fecha estaban exentos del IRPF. Concretamente los premios de loterías organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, Cruz Roja, O.N.C.E., o similares organizados en otros Estados miembros de la Unión Europea.
- Están exentos los primeros 2.500 euros de los premios obtenidos.
- La base imponible del gravamen especial es el premio que exceda de dichos 2.500 euros.
- La cuota íntegra resulta de aplicar a la base imponible el tipo impositivo del 20 por 100.
- El Gravamen se devenga en el momento en que se abone el premio.
- Los premios están sujetos a retención, a un tipo que coincide con el que se utiliza para calcular la cuota, esto es, el 20 por 100. Dicho de otra forma, el importe retenido coincide con la cuota del Gravamen.
- El Gravamen especial, y esto técnicamente resulta muy importante, forma parte del IRPF. Efectivamente, la Disposición adicional trigésima tercera de la Ley del IRPF, que regula este Gravamen especial, así lo indica de manera expresa.

De modo que nos encontramos con que sin adaptación previa del Concierto, el Estado inicia la tramitación de este nuevo Gravamen especial, que forma parte del IRPF, sin haber establecido los puntos de conexión ni del gravamen propiamente dicho ni tampoco de la retención. Así las cosas, las dudas que al respecto surgían no resultaban en absoluto teóricas ni de laboratorio. Veamos:

- Se trataba de un nuevo gravamen y por lo tanto, podía pensarse que no estaba concertado. Y es cierto que en el Concierto no se hacía mención alguna a este concepto tributario. No se hacía mención, sencillamente, porque hasta diciembre de 2012 no existía.
- Sin embargo, sin perjuicio de que el Gravamen especial era de nuevo cuño, es un gravamen especial dentro del IRPF. Y el IRPF sí que está y

estaba concertado, con su correspondiente punto de conexión. Básicamente la residencia habitual del contribuyente. Por lo tanto, no era en absoluto descabellado (bien al contrario, en mi opinión era lo ajustado a derecho) pensar que si el gravamen complementario forma parte del IRPF, esa modificación del IRPF estatal (que es lo que era) no afectaba a los contribuyentes forales. Más aún, no lo olvidemos, en ese momento los premios de las loterías que ahora están sujetos al Gravamen especial, estaban expresamente exentos del IRPF en la normativa foral. Hasta ahí, el tema podría no resultar especialmente conflictivo: no hay problema jurídico para que, de acuerdo con lo previsto en el Concierto Económico, determinadas rentas puedan estar exentas en territorio común y no estarlo en los territorios forales. O al revés.

Ello no obstante, el asunto se complica cuando entra en juego el mecanismo de la retención. Efectivamente, los mencionados premios estaban sujetos a retención por parte del pagador. Pagador que por el tipo de premios a los que afecta el gravamen, va a estar ubicado en territorio común.

Y digo que se complica, porque si bien he indicado que no se ve problema para que determinadas rentas que no están exentas en territorio común sí lo estén, en cambio, en territorio foral, ¿qué pasaría con las retenciones practicadas? El artículo 12 del Concierto, denominado "Eficacia de los pagos a cuenta", dispone lo siguiente:

"A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado."

Este artículo 12 establece varias cosas. En primer lugar, indica que el obligado tributario va a poder deducir en su autoliquidación del IRPF los pagos a cuenta realizados, tanto un territorio común como en territorio foral. De modo que un contribuyente guipuzcoano, pongamos por caso, podría deducirse en su autoliquidación la retención que se le hubiese practicado en territorio común en el momento de percibir el premio, por ejemplo, de la lotería primitiva con el que hubiese resultado agraciado. Por lo tanto, si las normativas forales hubiesen mantenido la exención de las loterías, nos hubiésemos encontrado con que las Administraciones Forales habrían tenido que hacer

frente a las deducciones practicadas en concepto de retención por contribuyentes forales a los que les hubiese tocado la lotería. Retención que, a falta de punto de conexión concertado, con toda probabilidad habría sido ingresada en la Hacienda Estatal.

Es cierto que la situación resultaba carente de toda lógica. Y generalmente, estas situaciones ilógicas a la larga se suelen solucionar. Pero también lo es que si la modificación estatal no venía acompañada de una modificación en la misma línea por parte de las normativas forales, las arcas forales podían experimentar un "agujero" de mayores o menores proporciones, según que la "diosa fortuna" tuviera a bien dar una alegría en forma de premio de lotería a contribuyentes de Araba, Bizkaia o Gipuzkoa. De modo que paralelamente a la modificación estatal, se tramitaron en las Juntas Generales de los Territorios Históricos las correspondientes modificaciones. Concretamente en Gipuzkoa, se eliminó la exención de los premios de loterías y se creó el Gravamen especial en virtud de la "Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias". Y con los mismos efectos que en territorio común, esto es, uno de enero de 2013.

Después de año y medio de alguna incertidumbre, en virtud de la "Ley 7/2014, de 21 de abril, 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 incluyó en el apartado Dos del artículo 10 del Concierto el correspondiente punto de conexión de las retenciones correspondientes al Gravamen especial. Concretamente, el de la residencia habitual o domicilio fiscal del perceptor.

Otro ejemplo similar sucedió a finales del año pasado, 2014. Este supuesto es, quizá, más significativo, porque no se trata de un nuevo gravamen sino simplemente de un supuesto concreto de renta sujeta y no exenta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente me refiero a la tributación de la venta de derechos de suscripción.

Desde hace algunos períodos impositivos, en los territorios forales la venta en el mercado de los derechos de suscripción tributa en concepto de ganancia patrimonial y no computa como menor valor de adquisición de las acciones que los generan. La tributación de esta ganancia no estaba (no está) sujeta a retención.

En territorio común, después que en territorio foral, se modifica el régimen tributario de las ventas de estos derechos, calificándolas también como ganancias patrimoniales, pero sometiéndolas a retención en origen. Ante este nuevo supuesto de retención, surgía de nuevo el problema que he explicado con el Gravamen especial de las loterías: si un contribuyente foral percibía el rendimiento de la venta de derechos de suscripción en territorio común, ante la falta de punto de conexión en el Concierto Económico, ¿Qué tenía que hacer el retenedor? ¿Tenía que retener también a los contribuyentes forales? Y si lo hacía, ¿Dónde tenía que ingresar el importe retenido? ¿En la Hacienda Foral competente en función de la residencia del perceptor? ¿En función del domicilio del retenedor? ¿En virtud de otro punto de conexión? Todas estas preguntas carecían (mejor digamos carecen) de respuesta.

Así las cosas, mientras se tramitaba la Ley estatal que iba a aprobar el nuevo supuesto de retención, se barajó en los territorios forales la posibilidad de aprobar la obligación de retener para el pagador del producto de la venta de derechos de suscripción, incorporando a la normativa un punto de conexión… pero el problema era técnicamente importante porque el Concierto, que es quien tiene que prever el supuesto, no prevé punto de conexión para este caso. La alternativa era no llevar a cabo iniciativa normativa alguna y correr el riesgo de que las Haciendas Forales tuvieran que hacer frente a unas retenciones practicadas a contribuyentes forales que habían soportado una retención en territorio común... y que se habían ingresado en territorio común. La solución no era fácil.

Afortunadamente, si bien se aprobó en territorio común la Ley 26/2014, de Reforma del IRPF y se estableció el nuevo supuesto de obligación de retener al que me estoy refiriendo, en el último momento se incluyó un inciso en la Disposición Final sexta de la misma que establece que entrará en vigor el 1 de enero de 2017. Por lo tanto, hay tiempo para hacer las cosas bien y concertar un nuevo punto de conexión para la retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción.

Los que nos dedicamos al análisis y a la redacción de la normativa tributaria foral, estamos permanentemente ocupados (y a veces preocupados) en el intento de que la producción normativa foral sea acorde con lo previsto en el Concierto Económico. Y estudiamos y discutimos sobre el alcance y la manera más ajustada a derecho de interpretar el articulado del Concierto. En ocasiones nos da la sensación de que el orden de los factores no es el más deseable. Y quien sabe si, en este caso, puede alterar el producto.

El entramado institucional normativo tributario del Estado prevé cinco regímenes tributarios diferentes y, a veces, parece que ello no siempre se tiene en cuenta. Cuando me refiero al orden de los factores, quiero decir que hay veces que el BOE publica Leyes estatales que parecen olvidar que existen los mencionados cinco sistemas tributarios y ello genera problemas, como ha sucedido en los dos casos que he explicado. Y generalmente dichos problemas vienen a perjudicar (como mínimo por la incertidumbre generada) más al más pequeño. Uno diría que lo deseable sería concertar los puntos de conexión paralelamente a la aprobación de la normativa fiscal. Pero ello no es fácil, no nos engañemos. En la práctica primero se aprueban las leyes estatales y después (a veces mucho después) se realizan las gestiones necesarias para concertar los puntos de conexión. Y ello provoca incertidumbres… en definitiva, inseguridad jurídica. Lo cual no es en modo alguno recomendable.

Por último y para finalizar este apartado titulado "otros aspectos a considerar de cara a la concertación", me gustaría hacer una pequeña reflexión. Al margen de los problemas que en el día a día puedan surgir, de las críticas, a veces interesadas que desde algunos sectores se realizan y de que su gestión, como casi todo, puede ser mejorable, no cabe duda de que el Concierto Económico es un instrumento jurídico-político plenamente consolidado.

Esa consolidación se ha conseguido a lo largo de los años y los problemas a los que se enfrenta hoy en día el Concierto, son muy diferentes a los que se encontraba en los primeros años de su andadura. Hoy en día el Concierto Económico está consolidado dentro de un sistema tributario a su vez consolidado y con la gran novedad de que las normas forales fiscales, en caso de recurso, deben ser analizadas por el Tribunal Constitucional y con la perspectiva que a dicho Tribunal compete (atrás quedan los múltiples recursos seguidos en sede contencioso-administrativa que tantas energías han consumido y sobresaltos han generado). Sin embargo, dicha consolidación no debe llevarnos a una autocomplacencia que nos haga olvidar la gran relevancia que tiene contar con un Concierto Económico actualizado y permanentemente puesto al día. La importancia de tener un Concierto, si se me permite la expresión, "lustroso". Ya he hecho mención a los problemas que suelen surgir cuando por parte del Estado se aprueban nuevas figuras impositivas hasta el momento en el que estas se conciertan. Puede haber asimismo algunos artículos que con el paso del tiempo pueden quedar obsoletos y que deben ser objeto de actualización, como sucede por ejemplo con el artículo 44, relativo al delito fiscal.

Asimismo, también sería conveniente la puesta al día permanente del concierto con otros aspectos técnico-jurídicos que pueden ir surgiendo, no solo por los cambios que se vayan produciendo en la normativa tributaria, sino con motivo de resoluciones judiciales, a veces incluso contradictorias, que se van produciendo y que pueden estar motivadas por el hecho de que el propio contenido del Concierto no esté lo suficientemente ajustado. O quizá por el hecho de que se dan por obvios algunos aspectos que quizá conviene aclarar de manera expresa.

Efectivamente, al principio de mi ponencia me refería a que el Concierto Económico reconoce sin lugar a dudas y desde su artículo 1 que los Territorios Históricos disponen de un "régimen tributario" propio (ciertamente respetando los principios generales y de armonización del propio Concierto, principios que nadie pone en cuestión). Y también he hecho mención a que el artículo 2 del Concierto se refiere al "sistema tributario" de los Territorios Históricos. En definitiva, el Concierto Económico no reconoce simplemente que los Territorios Históricos puedan aprobar una norma foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y una norma foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades y una norma foral reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y así sucesivamente. Lo que reconoce es que los Territorios Históricos tienen un régimen tributario propio. Y ¿esto alcanza a la Norma Foral General Tributaria? En mi opinión, la respuesta debe ser rotundamente sí. No cabe un régimen tributario (sistema tributario según el artículo 2) sin una regulación de los principios reguladores de dicho régimen y sus procedimientos. Y todo eso se regula en la Norma Foral General Tributaria. Más aún, el propio Concierto Económico, en su artículo 3 a) establece que los Territorios Históricos, al elaborar la normativa tributaria, se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos. Si lo que hubiese querido el Concierto Económico hubiese sido que la Ley General Tributaria hubiese sido aplicable directamente en los Territorios Históricos, lo habría dicho expresamente, lo mismo que indica que el IVA se debe regir por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, por poner un ejemplo. Y sin embargo, únicamente se refiere a la adecuación a la LGT en cuanto a terminología y conceptos.

Este aspecto, de una importancia capital, ya que las Administraciones Forales tienen sus propias Normas Forales Generales Tributarias, adecuadas a sus organizaciones y a su manera de gestionar los tributos (es obvio que la Administración tributaria estatal no tiene mucho que ver con las forales, sim-

plemente por tamaño), no había sido cuestionado por los tribunales y se había dado por supuesto. Siempre, lógicamente, dentro del marco de los grandes principios y derechos que asisten a los ciudadanos y que afectan a todo tipo de procedimientos. Así, tenemos sentencias relevantes que dan carta de naturaleza a las competencias forales en aspectos tan relevantes como puede ser la regulación de la prescripción en materia tributaria.

Sin embargo en los últimos tiempos, están viendo la luz algunas sentencias, en algunos casos contradictorias entre sí, que parecen poner en cuestión la competencia foral para aprobar una Norma Foral General Tributaria específica, NFGT que es un instrumento imprescindible para poder contar con un "régimen tributario" tal y como reconoce el Concierto Económico.

De modo que por lo que afecta a esta ponencia, dedicada al Concierto Económico y concretamente a la necesidad de que esté permanentemente "al día", tal y como estoy defendiendo en este apartado, sería conveniente, en mi opinión, que el Concierto aclarase de manera expresa la competencia de las Instituciones Forales para aprobar sus Normas Forales Generales Tributarias, eso sí, respetando la terminología y conceptos de la Ley General Tributaria, tal y como se indica en la Ley paccionada que es el Concierto Económico. Este es un tema de gran interés desde un punto de vista técnico-jurídico y sería conveniente despejar cualquier tipo de duda.

III. LA JUNTA ARBITRAL

III.1. SU UBICACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Antes de entrar a analizar qué es la Junta Arbitral y como funciona, es conveniente ubicarla en el ordenamiento jurídico. A ello voy a dedicar este apartado.

El Concierto Económico consta de tres capítulos. El primero, denominado "Tributos", establece los principios generales y a continuación regula los aspectos concertados tributo por tributo, estableciendo los puntos de conexión tanto para la normativa como para la exacción de cada uno de los tributos. El segundo capítulo, bajo el título "De las relaciones financieras", prevé también una serie de normas generales y establece a continuación la metodología de determinación del cupo. Por último, el tercer capítulo, denominado "De las Comisiones y Junta Arbitral del Concierto Económico", regula la Comisión

Mixta del Concierto Económico, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y la Junta Arbitral.

La Comisión Mixta del Concierto Económico, compuesta por 6 representantes de las Administraciones Vascas (tres del Gobierno Vasco y uno de cada una de las tres Diputaciones Forales) y otros tantos de la Administración del Estado, es el órgano, por así decirlo, de mayor rango y sus funciones son las siguientes:

- Acordar las modificaciones del Concierto.
- Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.
- Acordar la metodología para el señalamiento del cupo.
- Acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos.
- Todos aquellos acuerdos en materia tributaria y financiera que resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el Concierto.

Se observa, por tanto, que entre las funciones de la Comisión Mixta del Concierto Económico se encuentra la de nombrar a los componentes de la Junta Arbitral y acordar sus reglas de funcionamiento.

Por su parte, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, está compuesta por cuatro representantes de las Administraciones vascas designados por el Gobierno Vasco (tres de ellos a propuesta de cada una de las Diputaciones Forales) y otros cuatro de la Administración del Estado. Sus funciones son las siguientes:

- Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.
- Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión del Concierto.
- Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación del régimen autonómico con el marco fiscal estatal.
- Facilitar a la Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas informáticos y articular los medios para la materialización del principio de colaboración e intercambio de información.

– Analizar los supuestos planteados en materia de inspección entre el Estado y las Diputaciones Forales, así como los problemas de valoración a efectos tributarios.

– Emitir los informes solicitados por el Ministerio de Hacienda, los Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones, así como por la Junta Arbitral.

– Cualquier otra relacionada con la aplicación y ejecución del Concierto Económico.

Por último, la tercera Sección del Capítulo III regula la Junta Arbitral, órgano al que me voy a referir en el apartado siguiente.

III.2. ¿QUÉ ES LA JUNTA ARBITRAL?

A. Antecedentes

La Junta Arbitral es un órgano colegiado de deliberación y resolución de los conflictos y discrepancias surgidas entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de otra Comunidad Autónoma.

Este Órgano estaba ya previsto en la redacción original del Concierto del año 1981, si bien tardó más de 25 años en constituirse. Efectivamente, hubo que esperar a la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 para que se produjera un acuerdo sobre el objeto de Reglamento de la Junta Arbitral. Reglamento que, con algunas modificaciones, sigue hoy en día vigente y está reflejado en el "RD 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco".

Si nos fijamos en la mencionada redacción original de 1981, observamos que el artículo 39 del Concierto preveía que la Junta Arbitral estuviera presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo y formasen parte de la misma 8 vocales, cuatro de ellos representantes de la Administración del Estado y otros cuatro de la Comunidad Autónoma del País vasco (tres de ellos a propuesta de las respectivas Diputaciones Forales).

El modelo resultaba problemático por varios motivos. Entre otros, el número de miembros era probablemente demasiado elevado para ser operativo.

Además, no se exigía un perfil técnico de sus miembros. También resultaba cuando menos extraño que estuviese presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, cuando los acuerdos de la Junta Arbitral tenían como única vía de recurso (lo mismo que en la actualidad) precisamente el Tribunal Supremo.

Lo cierto es que la Junta Arbitral no terminaba de constituirse lo cual acarreaba en numerosas ocasiones grandes dosis de inseguridad jurídica. Inseguridad jurídica que tenía como últimos perjudicados a obligados tributarios con nombres y apellidos. Podría pensarse que la Junta Arbitral soluciona conflictos entre las Administraciones tributarias y que ello, aún siendo importante, reduce el problema práctico a si es una u otra Administración la competente para percibir determinado impuesto. Y siendo ello absolutamente cierto, no podemos olvidar que detrás de un conflicto concreto, tenemos al contribuyente.

Pensemos en un obligado tributario que ha satisfecho determinado impuesto en una Administración, que se considera competente. Pero se da la circunstancia de que la otra Administración también se considera competente y gira una liquidación al mismo contribuyente por el mismo concepto… podíamos encontrarnos con supuestos en los que se reclamaba al mismo contribuyente dos veces el mismo concepto tributario por dos Administraciones diferentes. O pensemos en una devolución de IVA que ninguna de las dos Administraciones se considera competente para realizar. La casuística es de lo más variopinta.

Nos encontrábamos, por tanto, con un órgano que teóricamente existía, pero que en la práctica no estaba constituido, de modo que no cabía iniciar conflicto alguno ante un órgano inexistente. Ante dicha tesitura, el obligado tributario se veía ante la disyuntiva de esperar y esperar "sine die" (con el riesgo añadido para hacer la situación todavía más incomprensible de que entrara en juego la prescripción, tanto a favor como en contra del contribuyente, según los casos), o acudir a los Tribunales de Justicia, con dudas más que razonables sobre cual era el Juzgado o Tribunal competente. Más aún, con dudas sobre si realmente cabía o no acudir a los órganos jurisdiccionales por no haber agotado la vía administrativa.

De hecho, los Tribunales de Justicia adoptaron resoluciones para todos los gustos. En ocasiones daban prevalencia al hecho de que al no haberse constituido la Junta Arbitral, la competencia no correspondía al Tribunal Supremo y se consideraban competentes para resolver el recurso en cuestión. En otras, todo lo contrario.

La situación, sin embargo, se solucionó con el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico a la que he hecho referencia, la aprobación del Reglamento regulador de la Junta Arbitral y el nombramiento de sus componentes.

B. Funciones

Para conocer qué es la Junta Arbitral, es fundamental saber a qué se dedica, cuales son sus funciones. Son las siguientes:

– Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos en los que haya que tributar por un mismo impuesto (casos de IVA o Impuesto sobre Sociedades) a más de una Administración.

– En la práctica, la mayoría de los conflictos surgen entre la AEAT y las Diputaciones Forales. Sin embargo, también suelen surgir supuestos con otras comunidades autónomas. Son casos relativos a tributos cedidos a dichas comunidades (pensemos en Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales, etc.).

– También ha surgido algún conflicto con Navarra, lo cual ha dado lugar a un debate jurídico interesante, por las especiales circunstancias de esta Comunidad Autónoma, que cuenta con un Convenio Económico pactado con el Estado (similar al Concierto Económico con el País Vasco). Y dicho Convenio cuenta a su vez con una Junta Arbitral. El Tribunal Supremo tiene declarado que a los efectos del Concierto, para el País Vasco, Navarra tiene la consideración de territorio común, y a los efectos del Convenio, para Navarra, el País Vasco tiene la consideración de territorio común. De modo que no hay un órgano específico para dilucidar los conflictos entre Navarra y el País Vasco. Y por tanto, según se mire desde la perspectiva del Concierto o bien desde la perspectiva del Convenio, sería competente para resolver dichos conflictos, bien la Junta Arbitral prevista para el País Vasco o bien la Junta Arbitral prevista para Navarra. Y resulta cuando menos atípico que quien interpone un conflicto, casi pueda "elegir" el órgano ante el que lo plantea.

– Con relación a este tema, indicar que el Tribunal Supremo ya viene admitiendo la competencia de la Junta Arbitral del Concierto Económico para resolver conflictos entre el País Vasco y Navarra (resulta de interés la Sentencia del Alto Tribunal de 17 de octubre de 2013).

– Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

– Aquí tienen encaje los supuestos de consultas que hayan sido analizadas en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, sin que se haya llegado a un acuerdo entre las Administraciones Estatal y Vasca.

– Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes. Este tema, el de la domiciliación de los contribuyentes, tiene gran repercusión, como es lógico, a la hora de determinar si un obligado tributario tiene que tributar a una u otra Administración. Y la práctica nos dice que en ocasiones no es en absoluto sencillo determinar cual es dicho domicilio. Sobre todo cuando la persona concreta no tiene interés en aclarar la cuestión.

C. Composición

En la actualidad (y desde el año 2002) el Concierto prevé que la Junta Arbitral esté integrada por tres miembros, nombrados por un período de 6 años, designados entre expertos de reconocido prestigio con más de 15 años de experiencia en materia tributaria o hacendística. Y efectivamente, todos los componentes de la Junta Arbitral designados lo son de reconocido prestigio. La mayoría de ellos personalidades conocidas procedentes del ámbito universitario y con una trayectoria profesional reconocida en el ámbito fiscal.

De los mencionados tres miembros, uno de ellos es el Presidente y los otros dos, vocales. Asimismo la Junta Arbitral cuenta con un Secretario (en la actualidad Secretaria) que cada tres años es designado, rotativamente, por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco.

El reglamento prevé una figura, que a mi modo de ver resulta de gran interés, pero que en la práctica no se ha utilizado hasta la fecha. Me estoy refiriendo a los árbitros suplentes. Estos árbitros suplentes solo pueden actuar en

casos de ausencia o enfermedad, así como cuando concurra en algún árbitro una causa de abstención o alguna otra causa justificada.

En la práctica se pueden producir (y de hecho se han producido) circunstancias de todo tipo que provocan que un árbitro deje de serlo, temporal o definitivamente. Pensemos en una ausencia prolongada, una jubilación, etc. Si esto sucede, hasta que se reúne la Comisión Mixta del Concierto Económico, la Junta Arbitral queda paralizada, lo cual puede llevarle a situaciones cercanas al colapso, sobre todo teniendo en cuenta el gran número de casos que desembocan en la Junta Arbitral.

También podría darse la circunstancia de que en alguno de los árbitros en algún caso concreto, concurriese una causa de abstención, algo que antes o después puede llegar a producirse. Si no hay árbitros suplentes el conflicto no se podría resolver, lo cual no resulta razonable. Por tanto, en mi opinión, sería muy recomendable que a la mayor brevedad la Comisión Mixta del Concierto Económico nombrara árbitros suplentes.

Hasta enero de 2015, momento de redactar esta ponencia, han tenido entrada en la Junta Arbitral 303 expedientes, de los cuales se han resuelto 107. Se observa, por tanto, que el trabajo de los árbitros resulta más que considerable, sobre todo teniendo en cuenta que muchos de los asuntos son de gran complejidad y relevancia económica (algunos de ellos con elevada repercusión en los medios de comunicación) y que la Junta Arbitral no tiene una dotación presupuestaria pensada para que los árbitros tengan una dedicación exclusiva a esta labor, ni mucho menos.

III.3. PROCEDIMIENTO

El procedimiento ante la Junta Arbitral se inicia mediante el planteamiento del conflicto por parte de la Administración del Estado, por alguna de las Diputaciones Forales, por una Comunidad Autónoma o por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la que antes hemos hecho referencia.

A. Los conflictos iniciados por la Administración del Estado, una Diputación Foral o una Comunidad Autónoma

La mayoría de los conflictos enfrentan a la Administración del Estado y a alguna de las Diputaciones Forales. Cuando son conflictos entre alguna Dipu-

tación Foral y una Comunidad Autónoma, suelen surgir más problemas prácticos, sobre todo de cara al obligado tributario, porque si bien la AEAT (y, por supuesto, las Diputaciones Forales) conoce perfectamente la existencia de la Junta Arbitral, sus funciones y el procedimiento a seguir en los conflictos, para algunas comunidades autónomas la propia existencia de la Junta Arbitral y su cometido no resulta muy conocida. Y ello provoca que, en un primer momento, puedan mostrarse reacias a suspender sus procedimientos y a plantear el conflicto. Y a veces nos hemos encontrado con que ha sido el propio obligado tributario quien ha tenido que hacer la labor de explicar y convencer en la comunidad autónoma implicada cual era el procedimiento que tenían que seguir para resolver el conflicto.

Por lo que se refiere a la Administración del Estado y cualquiera de las Diputaciones Forales, los supuestos en los que pueden promover un conflicto ante la Junta Arbitral son los siguientes:

a) Cuando se consideren competentes para la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la otra Administración esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones.

b) Cuando no se considere competente para ello y la otra Administración sostenga que sí lo es.

c) Cuando el contribuyente tenga que tributar en proporción al volumen de operaciones en uno y otro territorio y consideren que la proporción utilizada no es la correcta.

d) Cuando exista discrepancia en cuanto al domicilio fiscal del contribuyente.

e) Cuando estimen que les corresponde la exacción de determinado tributo que ha sido declarado y, en su caso, ingresado en la otra Administración. O bien que la otra Administración se haya dirigido al contribuyente para su declaración o ingreso.

Por su parte, la Administración de cualquier comunidad autónoma podrá promover conflicto en los siguientes supuestos:

a) Cuando estime que le corresponde el rendimiento de un determinado tributo, declarado y, en su caso, ingresado en una Diputación Foral. O bien cuando una de éstas se haya dirigido al contribuyente para su declaración en ingreso.

b) Cuando se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo cedido, respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales.

c) Cuando no se considere competente para la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo y alguna Diputación Foral sostenga que sí lo es.

Los aspectos fundamentales del procedimiento a seguir en los conflictos entre Administraciones tributarias son los siguientes:

– Para que el conflicto sea admitido, es necesario que la Administración tributaria que se considere competente haya requerido de inhibición a la otra Administración y que ésta haya rechazado el requerimiento, de manera expresa o tácita. El requerimiento deberá realizarse dentro del plazo de dos meses desde que hubiese tenido conocimiento del acto que, a su juicio, vulnere los puntos de conexión establecidos en el Concierto.

– Si ninguna de las Administraciones se considera competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una a favor de la otra y la decisión de esta última de inhibirse a su vez.

– Se considerará que una Administración se ratifica en su competencia (o bien en su incompetencia) de manera tácita, cuando no haya atendido el requerimiento o la declaración de incompetencia en el plazo de un mes.

– En el caso de discrepancias motivadas por el domicilio del contribuyente, transcurrido el plazo de cuatro meses previsto en el artículo 43.9 del Concierto Económico sin que haya conformidad entre las Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o la declaración de incompetencia para poder plantear el conflicto.

– El conflicto deberá promoverse en el plazo de un mes desde la ratificación expresa o tácita antes señalada.

– Si ninguna de las Administraciones se considera competente y ninguna se dirige a la Junta en el mencionado plazo de un mes promoviendo el conflicto, será suficiente con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente lo comunique a la propia Junta para que en conflicto se entienda planteado.

B. Notificación del planteamiento de conflicto y efectos. Tramitación

La Administración tributaria que promueva el conflicto, debe notificarlo a la otra Administración afectada y desde ese momento, ambas deben abstenerse de realizar cualquier actuación relacionada con el asunto.

Con respecto a la obligación de abstenerse de cualquier actuación por parte de las Administraciones afectadas, hubo algún problema puntual al ponerse en marcha la Junta Arbitral, de modo que en el ámbito de la Hacienda Estatal algún Tribunal Económico Administrativo consideraba que no le alcanzaba esta obligación de abstenerse de actuar. Pero en la actualidad esto ya parece solucionado. Esta obligación de abstención de cualquier actuación alcanza a las Administraciones afectadas y no hay duda de que los TEAs son órganos de la Administración. De modo que desde el momento en el que se realiza la mencionada notificación de que se ha promovido el conflicto, también los TEAs deben abstenerse de actuar.

Las Administraciones interesadas también deben notificar a los interesados el planteamiento del conflicto, produciendo dicha notificación efectos interruptivos de la prescripción.

Si bien existe la mencionada obligación de abstención de actuaciones, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes, continuará sometiéndolos a su competencia. Ello resulta lógico, toda vez que el hecho de que exista una discrepancia sobre la Administración competente, no puede provocar que el interesado deje de cumplir con sus obligaciones fiscales. Por poner un ejemplo obvio, el hecho de que una Diputación Foral y la AEAT discrepen sobre cual de las dos Administraciones es competente para la exacción del IVA de un contribuyente, no puede llevar al absurdo de que en tanto se resuelve el conflicto, el obligado en cuestión no cumpla con su obligación mensual o trimestral.

Otra cosa es que, una vez firme la Resolución de la Junta que solucione el conflicto, las Administraciones interesadas lleven a cabo las rectificaciones y compensaciones que resulten, en su caso, pertinentes.

La tramitación del conflicto propiamente dicho se inicia mediante un escrito de planteamiento del mismo, del cual se dará traslado (junto con la documentación que se haya aportado) a la Administración contra la que se haya promovido el conflicto. Esta dispondrá de un mes para formular alegaciones, aportar documentación y proponer prueba.

A continuación, se abre un plazo de dos meses para completar la instrucción del expediente, y se pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto, así como a los interesados. Una vez realizado dicho trámite, las partes dispondrán de un mes para formular alegaciones.

Finalizado dicho plazo, el árbitro ponente elaborará una propuesta de resolución. A continuación, previa su convocatoria, la Junta Arbitral celebrará la sesión correspondiente en la que deliberará y adoptará la resolución que proceda.

La Secretaria de la Junta Arbitral notificará la resolución a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los afectados, debiendo proceder las Administraciones a su ejecución en los términos previstos en la resolución.

Las resoluciones de la Junta Arbitral son ejecutivas y son únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

III.4. PARA FINALIZAR, ALGUNAS REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LA JUNTA ARBITRAL

Indicaba más arriba que hemos tenido que esperar más de 25 años (se dice pronto…) para que una vez aprobado el Concierto Económico, la Junta Arbitral viera la luz en la práctica, más allá del reflejo teórico que tenía en el texto del propio Concierto. Y muchas veces a lo largo de dichos 25 años hemos echado en falta la puesta en marcha efectiva de la Junta. A veces para desbloquear asuntos concretos que ante la discrepancia de las Administraciones tributarias, provocaban situaciones ciertamente perjudiciales e ininteligibles para los contribuyentes, que llegaban a perderse entre una maraña de normativa, competencias y argumentos contradictorios entre sí, según quien fuese la Administración que los defendía. Y que al final se topaban con el muro infranqueable de un problema jurídico-competencial que debía ser resuelto por un órgano que no existía. La puesta en marcha de la Junta Arbitral ha venido a solucionar estos problemas de modo que ahora dichos problemas concretos obtienen una solución concreta.

Y además de esos problemas más específicos que van surgiendo en el día a día de la gestión tributaria, también nos encontrábamos con problemas que se venían repitiendo y que carecían de solución. Quizá el prototipo de este tipo de problemas, podría ser el que conocemos como la "mochila" del IVA. Así,

nos encontrábamos con múltiples casos de cambios de domicilio de entidades que tenían un IVA a compensar pendiente ante una Administración y que como consecuencia de un cambio de domicilio, pasaban a ser contribuyentes de otra Administración. ¿Ante quien debían solicitar la compensación (o devolución) pendiente? ¿A la Administración ante la que se generó el IVA a compensar, o ante la nueva Administración competente para la gestión del Impuesto? Algo muy similar sucedía con los supuestos de fusiones o absorciones de empresas. ¿Qué pasaba con el IVA pendiente de la entidad absorbida si la absorbente era contribuyente de otra Administración? Estos problemas, que se han dado de modo repetitivo, han venido a solucionarse gracias a la Junta Arbitral. Concretamente en el tema de la "mochila", resolviendo de manera totalmente lógica que será la Administración ante la que se generaron dichos IVAs la que deba hacer frente a la compensación o a la devolución.

Uno suele pensar si no sería conveniente prever un órgano parecido a la Junta Arbitral para solucionar los problemas que, inevitablemente surgen a veces, no entre una Diputación Foral y la AEAT sino entre las Diputaciones Forales entre sí.

En estos más de 7 años de funcionamiento de la Junta Arbitral, se han producido algunas circunstancias cuyo análisis puede resultar de interés. Antes he mencionado el tema de los árbitros suplentes que, en mi opinión, sería conveniente que fuesen nombrados a la mayor brevedad. A continuación voy a referirme o otros tres aspectos relacionados con el funcionamiento práctico de la Junta Arbitral.

A. Los conflictos planteados por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa

En el apartado III.3., que he titulado "Procedimiento", he explicado como los conflictos pueden producirse bien entre la Administración del Estado y una Diputación Foral, o bien entre una Diputación Foral y una Comunidad Autónoma.

Sin embargo, hay otro supuesto de posible planteamiento al que solo me he referido "de pasada", para comentarlo en este apartado específico. Me refiero al conflicto planteado por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

He indicado más arriba, al ubicar la Junta Arbitral dentro de los órganos previstos en el Capítulo III del Concierto, como está prevista la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN). También he señalado que una de sus funciones es resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico. Ahora bien, puede suceder (y a veces sucede), que en el seno de la CCEN no se llegue a un acuerdo. En ese caso, tanto la CCEN como cualquiera de las Administraciones concernidas pueden trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral.

Normalmente, los conflictos ante la Junta Arbitral se producen entre dos Administraciones tributarias con criterios (y por qué no decirlo, intereses) contrapuestos. Por lo tanto, la Junta decide si una Administración o la otra es competente para exaccionar el Impuesto sobre Sociedades de un contribuyente o si está obligada una o la otra a devolver determinado IVA, por poner un ejemplo. Sin embargo, en el caso de las consultas que han sido analizadas por la CCEN, el asunto es diferente. Es cierto que en última instancia, detrás de una consulta hay un contribuyente y, en definitiva, hay una Administración competente. Pero también lo es, que el esquema utilizado para resolver las consultas en la CCEN no busca tanto determinar quien es la Administración competente para una exacción, sino cual es el criterio adecuado para resolver una consulta, que deberá ser utilizado en todos los casos similares que se puedan producir en el futuro, por parte de todas las Administraciones implicadas. Y ¿Quiénes son las Administraciones implicadas? Veamos.

La CCEN está constituida por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes del País Vasco, designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las Diputaciones Forales. Es claro, por tanto, que el objetivo de la CCEN cuando de responder a consultas se trata, es que el criterio adoptado afecte a todas las Administraciones tributarias en cuestión. En definitiva, lo que se busca es seguridad jurídica.

Ni el Concierto Económico (esto es lógico) ni el Reglamento de la Junta Arbitral (quizá esto no lo es tanto), bajan muy al detalle sobre como debe ser el procedimiento a seguir ante la Junta en este tipo de conflictos. Y así, surgen serias dudas sobre cual debe ser el procedimiento a seguir. Se plantean, como mínimo, tres hipótesis que podrían ser defendibles:

a) Teniendo en cuenta que la consulta, en última instancia, corresponde a una Administración concreta, en el caso de que esa Administración sea

una Diputación Foral, sería ella y solo ella, quien debería ser parte en el conflicto, en representación del País Vasco. Y la contraparte sería la Administración del Estado.

Esta es una hipótesis que habría podido ser posible, sobre todo teniendo en cuenta que en última instancia van a ser las Diputaciones Forales las directamente obligadas a aplicar los criterios recogidos en la Resolución de la Junta Arbitral. Pero, en mi opinión, no es la prevista en el Concierto Económico. Ni tampoco en el Reglamento de la Junta Arbitral. La CCEN está formada, por la parte vasca, por cuatro miembros, de los cuales tres son nombrados a propuesta de cada Diputación Foral. Y además, las tres Diputaciones Forales van a tener que aplicar lo resuelto por la Junta cuando se les presente el caso. De modo que, parece bastante razonable que, de una u otra forma, participen en el procedimiento.

Además, nos encontraríamos con el problema práctico de cómo actuar cuando las consultas se plantean ante la Administración del Estado y en ninguna de las Diputaciones se ha llegado a plantear, en la práctica, el problema reflejado en la consulta.

b) Tomando en consideración que las tres Diputaciones Forales tienen su representación en la CCEN, puede defenderse que cada una de las tres Diputaciones Forales debe ser parte en el conflicto defendiendo su tesis. Esta posibilidad, se encuentra en mi opinión con algunos obstáculos que tienen, cuando menos, muy difícil solución. Veamos. Si se sostiene que cada Diputación Foral puede defender su tesis como parte independiente, se da por supuesto que cada una puede defender la tesis que considere oportuna. Porque si las tres tuvieran que defender la misma tesis, no tendría mucho sentido que hubiese tres partes (¿o cuatro, con el Gobierno Vasco?) que tuviesen obligatoriamente que defender lo mismo, sin separarse ni un ápice "del guión". Pero si, en hipótesis, cada Diputación Foral puede defender lo que en cada caso considere oportuno:

   1. ¿Para qué sirve el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), que es donde se fija la posición del País vasco que se envía a discusión a la CCEN?

   2. Si en el OCTE se adopta una posición, que es la que se defiende en la CCEN, ¿Cómo va a haber una Diputación que defienda ante la Junta Arbitral una tesis diferente? O, ¿Dos Diputaciones Forales que defiendan dos tesis diferentes a la defendida en la CCEN? O, lleva-

do al extremo, ¿que cada Diputación Foral defienda una tesis diferente, diferentes todas ellas, a su vez, de la aprobada en el OCTE y defendida ante la CCEN? Y la Administración del Estado, ¿se quedaría sin opción de pronunciarse con carácter previo al conflicto a la tesis defendida por alguna de las Diputaciones ante la Junta Arbitral? Podría suceder, incluso, que estuviese de acuerdo con ella…

c) La tercera hipótesis, que ya adelanto que es la que yo propongo, sería la de defender que teniendo en cuenta que el Concierto Económico es una ley paccionada, es un pacto entre dos partes (Estado y País Vasco, o País Vasco y Estado) las partes en el conflicto ante la Junta Arbitral, deberían ser dos: el País Vasco (luego volveré sobre ello) y el Estado.

Una simple lectura de la composición de los diferentes órganos previstos en el Concierto, permite ver que siempre se habla de dos partes: el Estado y el País Vasco. Otra cosa es, y esto resulta más que razonable, que teniendo en cuenta la capital importancia que las instituciones forales tienen en el entramado institucional tributario del País Vasco, la parte del País Vasco esté constituida de manera relevante por representantes forales. Por lo tanto, es razonable defender que si ante la CCEN el País Vasco defiende una postura única (la acordada en el OCTE), también ante la Junta Arbitral se defienda una postura única. Y además la misma que la defendida ante la CCEN.

Otra solución, en mi opinión, no concuerda con carácter de pacto Estado-País Vasco del Concierto Económico y, además, atenta contra la seguridad jurídica. Resulta, en mi opinión, difícil de defender con un mínimo rigor desde el punto de vista de la seguridad jurídica, que una Diputación Foral puede defender una cosa en el OCTE, la misma u otra diferente en la CCEN y una tercera ante la Junta Arbitral. Lo mismo que me parecería carente de rigor, desde el punto de vista de la seguridad jurídica (obvio es decirlo), que la Administración del Estado defendiera un criterio en el CCEN y ante la falta de acuerdo, acudiese a la Junta Arbitral y allí defendiese un criterio diferente sobre el que las instituciones del País Vasco no se hubiesen podido pronunciar previamente.

Una vez aclarada cual de las tres tesis es la correcta, podrían plantearse varias soluciones sobre quien debe defender la postura del País Vasco ante la Junta Arbitral. Podría ser la Diputación implicada (o no). Pero lo relevante, en mi opinión, es como se fija la posición del País Vasco y si esta posición es única o cabe que sean varias posiciones diferentes y simultáneas.

La solución que se adopte para estos casos de consultas provenientes de la CCEN debe ser cuidadosa, por una parte, con no menoscabar el denominado "núcleo intangible de la foralidad". Pero no puede olvidar que nos encontramos ante un asunto que proviene de la CCEN, que es un órgano formado por representantes del País Vasco y del Estado, previsto entre otras cosas, para solventar dudas a la hora de aplicar el Concierto, que es un pacto entre el Estado por una parte y el País Vasco por la otra. No entre el Estado y cada una de las Diputaciones Forales. Y además, la vía por la que se opte tiene que ser razonable desde el punto de vista práctico, intentando evitar que una solución excesivamente rígida nos lleve a situaciones que rocen el absurdo.

Es esta una cuestión que, desde mi punto de vista, sería conveniente aclarar de manera expresa en el Reglamento de la Junta Arbitral.

B. La problemática de la ejecución de las resoluciones de la Junta Arbitral

Otro problema, y no menor, con el que nos encontramos a la hora de dar a las resoluciones de la Junta Arbitral la relevancia que merecen, radica en las facultades con que cuenta (mejor diría con que no cuenta) la Junta para obligar a las partes implicadas en el conflicto a que ejecuten las resoluciones que adopta. Y que las ejecuten de manera adecuada.

Dicho de otra forma ¿qué pasa si una de las partes ve que triunfa su tesis en el conflicto pero la otra parte no lleva a efecto aquello que la Junta Arbitral indica en su resolución? Si la respuesta a esta pregunta es "nada", ciertamente tenemos un problema de seguridad jurídica.

Puede suceder también, si no queremos poner un ejemplo tan extremo, que la manera de cumplir con la Resolución de la Junta, no satisface a la parte contraria, porque considera que no se ha ejecutado correctamente.

Nos hemos encontrado en alguna ocasión con algún problema de este tipo. Y lo cierto es que el Reglamento no prevé ninguna suerte de "incidente de ejecución", del tipo del previsto en el ámbito jurisdiccional. Tampoco está claro si dicho "incidente" tendría fácil encaje en el ordenamiento jurídico. Pero si la parte que resultase perdedora en el conflicto no cumpliese con la resolución firme (por no haberse acudido al Tribunal Supremo) y no pasase "nada", la relevancia de las resoluciones de la Junta Arbitral perdería muchos enteros.

La posibilidad que se intuye en búsqueda de un adecuado cumplimiento de las resoluciones de la Junta es doble:

– Por una parte, ponerlo en conocimiento de la propia Junta Arbitral por si considera que tiene algún medio de solventar el problema. En el momento de redactar esta ponencia no conozco ningún pronunciamiento de la Junta al respecto, si bien espero que se produzca alguno a corto plazo.

– La otra posibilidad sería la de acudir ante los tribunales de justicia, alegando inactividad de la Administración. Veremos el juego que da esta opción.

C. En definitiva: La relevancia de la Junta Arbitral para el Concierto Económico

Para finalizar me gustaría incidir en la relevancia que, en mi opinión, tiene la Junta Arbitral en el funcionamiento del Concierto Económico. Es normal que en el día a día surjan conflictos entre las Administraciones a la hora de gestionar adecuadamente los tributos cumpliendo con las premisas pactadas en el Concierto, porque la casuística es elevadísima. Lo que no es normal es que esos conflictos surjan y no se solucionen. Y para evitar que eso suceda está la Junta Arbitral.

Es importante contar con unos árbitros con la experiencia y el bagaje adecuados para analizar en cada caso el Concierto Económico y además con la sensibilidad jurídica que el asunto requiere. Desde la puesta en marcha de la Junta Arbitral hasta la fecha se ha conseguido, a pesar de que los medios con los que cuenta son escasos para el volumen y la relevancia de los asuntos que tiene que resolver.

Podría pensarse que el hecho de que las resoluciones de la Junta Arbitral sean impugnables ante el Tribunal Supremo, resta relevancia al Órgano. Incluso hay quien cuestiona la propia existencia de la Junta Arbitral, por el hecho de que sus resoluciones pueden ser revocadas por el Alto Tribunal. No comparto dicha opinión.

Quizá tendría aspectos positivos la hipótesis de que las resoluciones de la Junta Arbitral no fuesen recurribles. Esa posibilidad, jurídicamente discutible, podría ser objeto de análisis. Pero en todo caso, la función de la Junta es de especial relevancia ya que, primero sirve para centrar los problemas desde el

punto de vista del Concierto Económico, lo cual sería poco menos que imposible si las Diputaciones Forales tuviesen que litigar en los diferentes TSJ del Estado, en función de la Administración tributaria contra la que tuviera que hacerlo. Y además porque contar con un órgano especializado y jurídicamente de primer nivel, permite avanzar en el desarrollo práctico del Concierto Económico. Lógicamente, la Junta Arbitral dicta resoluciones con las que unas veces estamos de acuerdo y otras no tanto. Pero eso es inherente al debate jurídico. Y más en materia tributaria…

LAS RELACIONES FINANCIERAS ENTRE EL PAÍS VASCO Y EL ESTADO

José Gabriel RUBÍ CASSINELLO
Secretario General Técnico
Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Bizkaia

I. INTRODUCCIÓN

El Estatuto de Gernika, en su artículo 41, señala que las relaciones de orden *tributario* entre el País Vasco y el Estado vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. Aun cuando dicho precepto parece limitar el ámbito del Concierto Económico a las relaciones tributarias, parece obvio que, además de este campo, el régimen concertado abarca una serie de cuestiones, señaladamente las financieras, que se incardinan con aquéllas, de tal modo que unas y otras se complementan de tal manera que con la ausencia de cualquiera de ellas la otra pierde totalmente su sentido. Desde nuestro punto de vista el régimen de Concierto atribuye, de una manera o de otra[1], los ingresos al País Vasco de acuerdo con su capacidad y obliga a éste a financiar la totalidad del gasto público. Como decimos el hecho de que se asigne la totalidad de la recaudación generada por sus residentes o en su territorio a las Instituciones vascas justifica que éstas deban financiar la totalidad del gasto público y, viceversa, ésta última circunstancia exige el cumplimiento de aquélla. Una y otra se complementan y se dan sentido recíprocamente.

Desde este punto de vista, las relaciones financieras que se derivan del régimen de Concierto Económico son, al menos, tan importantes como las del orden tributario. Tradicionalmente, sin embargo, aquéllas no han sido objeto de atención en la misma medida que las segundas, hasta el punto de que, en vísperas de la negociación de la renovación del Concierto Económico, se alzaron voces que ponían de manifiesto esta carencia y la necesidad de acometer urgentemente el desarrollo de las mismas, reconociendo a las cuestiones financieras el protagonismo que resulta exigible en el marco del sistema de financiación[2]. Fruto de esta inquietud en 2002 se incorporó al nuevo Concierto la modificación de la denominación de su capítulo II, antes llamado "Cupo" y que pasa a llamarse "De las relaciones financieras", incorporando un nuevo artículo (el 48) que enumera los principios generales por los que han de regir-

---

[1] Sea mediante la atribución directa de la recaudación tributaria mediante los puntos de conexión, sea a través de los ajustes a la recaudación o, finalmente, mediante los ajustes y compensaciones en el cálculo del Cupo.

[2] En este sentido ver, LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, *"Un campo del Concierto Económico que necesita un urgente desarrollo: el ámbito financiero"*, Forum Fiscal de Bizkaia, diciembre de 2001, páginas 30 a 35, ref. 015.376.

se las relaciones de esa naturaleza entre el País Vasco y el Estado. De entonces a hoy las relaciones de carácter financiero han ido adquiriendo una importancia creciente, en la medida en que, por un lado, la crisis económica iniciada en 2007, ha puesto en la agenda de las distintas administraciones, como uno de los temas prioritarios, la necesidad de reforzar la disciplina presupuestaria a fin de asegurar la estabilidad financiera de los países que integran la Unión Europea y, por otro, porque las características intrínsecas al cálculo del cupo, han llevado a que los tribunales nacionales y europeos reconozcan la concurrencia de autonomía económica en el régimen del País Vasco, identificado por el Tribunal de Justicia como uno de los requisitos que las regiones deben cumplir a fin de evaluar la concurrencia del elemento de selectividad de la disciplina de ayudas de estado, en su vertiente regional[3].

En el presente trabajo, tras una breve presentación de la situación de las finanzas públicas vascas en relación con las del resto del estado y su evolución desde el comienzo de la crisis, vamos a analizar en primer lugar cómo esa mejor situación relativa está alimentando una sensación de agravio de los responsables políticos del resto de Comunidades Autónomas que, apoyada en determinados estudios de carácter académico y complementada por una creciente ofensiva mediática, están generando una opinión generalizada contraria al Concierto Económico. Tras ello, profundizaremos en la naturaleza y resultados de los últimos estudios realizados en este ámbito, especialmente en el llamado Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas[4] de 2011, para finalizar con un resumen de las discrepancias más relevantes que se mantienen entre las administraciones central y vasca y que han impedido, hasta ahora, que se proceda a la liquidación definitiva de los cupos a pagar de los ejercicios 2008 en adelante, y que ha supuesto que la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, se mantenga vigente mediante prórrogas anuales sucesivas, obstaculizando así la negociación de una nueva ley quinquenal.

---

[3] Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, parágrafos 111 y ss.

[4] Metodología desarrollada por Ángel de la Fuente (FEDEA y CSIC), Ramón Barberán (Universidad de Zaragoza) y Ezequiel Uriel (Universidad de Valencia) en el marco de un proyecto de investigación comisionado por la Fundación SEPI.

II. LA SITUACIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN EL PAÍS VASCO

Puede resultar superflua, por obvia, la afirmación de que la crisis que la economía mundial padece desde 2007 ha afectado de manera sustancial a la situación y evolución de los presupuestos y las finanzas públicas. En particular, la economía española se ha visto singularmente afectada como consecuencia de los desequilibrios que, durante la fase de expansión, había venido acumulando, en concreto los excesos del sector inmobiliario y el creciente endeudamiento que el sector privado acumuló durante dicha fase expansiva.

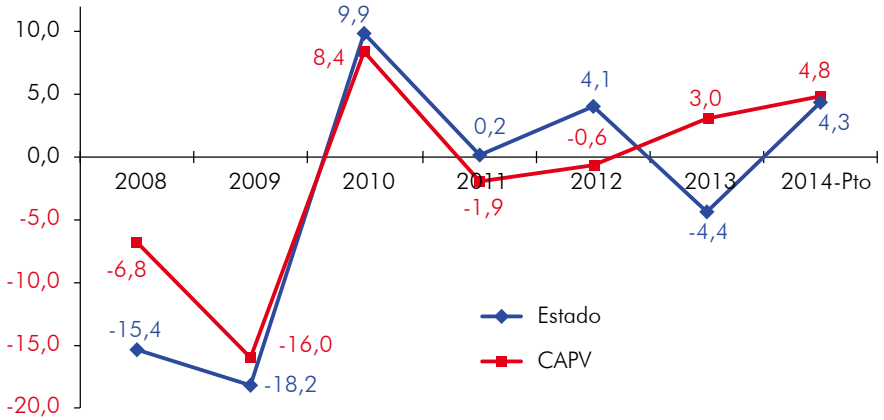
Para ilustrar la situación de las finanzas públicas en el País Vasco y su posición relativa en relación con las de la administración central, hemos elegido el lapso temporal que se inicia en 2007, último año anterior al estallido de la crisis y que, desde el punto de vista de las finanzas vascas coincide con la vigencia de la Ley[5] que aprueba la metodología de cálculo del cupo, inicialmente prevista para el quinquenio 2007 a 2011 y que, por diversas circunstancias, de las que luego se hablará, se mantiene hoy vigente, iniciando su cuarta prórroga anual consecutiva.

Para hacernos una idea de cómo la crisis ha influido en la situación de las finanzas públicas durante el periodo que media entre 2007 y 2014, podemos observar en el gráfico 1 como los ingresos tributarios de la administración central del Estado cayeron de forma abrupta en los dos primeros años de la crisis, en porcentajes superiores al 15%, para recuperarse levemente en 2010 y comenzar una senda de atonía a partir de 2011, que llega hasta el presente ejercicio.

[5] Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011.

GRÁFICO 1

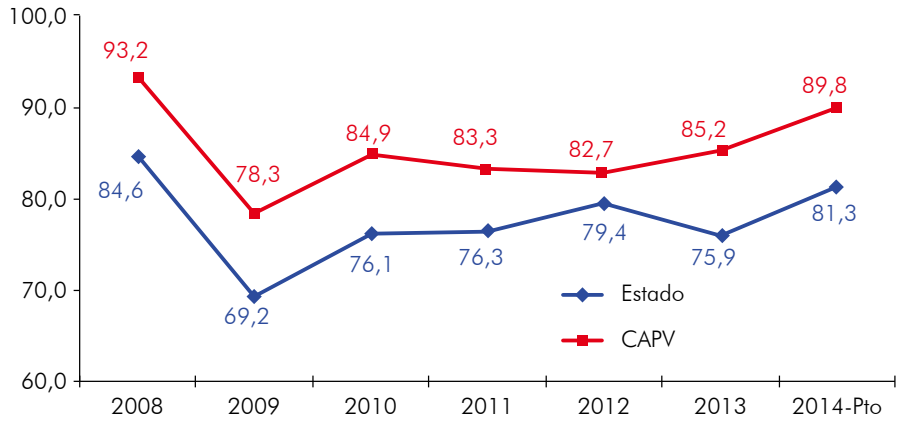
Recaudación: Variación s/año anterior



Si comparamos dicha evolución con la obtenida por el País Vasco observamos una clara correlación en la evolución de la recaudación, si bien las caídas de los dos primeros ejercicios son relativamente más suaves que las obtenidas por la administración central, mientras que en los dos últimos años parece recuperarse mejor la recaudación del País Vasco.

GRÁFICO 2

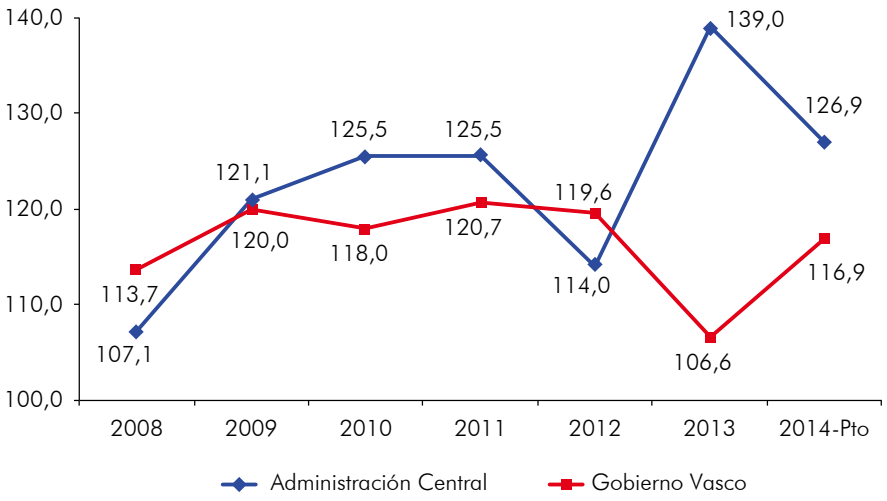
Recaudación: Porcentaje sobre 2007



Si tomamos como referencia (Gráfico 2) la recaudación obtenida en 2007, únicamente en 2008 y en 2014 la recaudación estatal ha superado el 80% de la obtenida en aquél año, mientras que la del País Vasco ha mantenido el diferencial de más de 8 puntos del primer ejercicio, prácticamente durante todo el período. La media anual de la recaudación estatal ha sido del 78% de la obtenida en 2007, mientras que la media del País Vasco se ha situado en el 85% de la misma.

GRÁFICO 3

Evolución del gasto no financiero



Si comparamos ahora dicha evolución con la registrada por el gasto no financiero (Gráfico 3), la tradicional resistencia de éste a reducirse, caracteriza a una y otra administración que, fruto de las necesidades crecientes de atención a la asistencia social de los ciudadanos y a la dramática reducción del empleo, elevan el gasto anual de la administración central a porcentajes prácticamente superiores al 20 por ciento del realizado en 2007, llegando incluso en 2013 a superar a aquél en casi un 40 por ciento. La administración vasca tampoco es ajena a este fenómeno, si bien, los porcentajes sobre 2007 son claramente más suaves que los de la administración central.

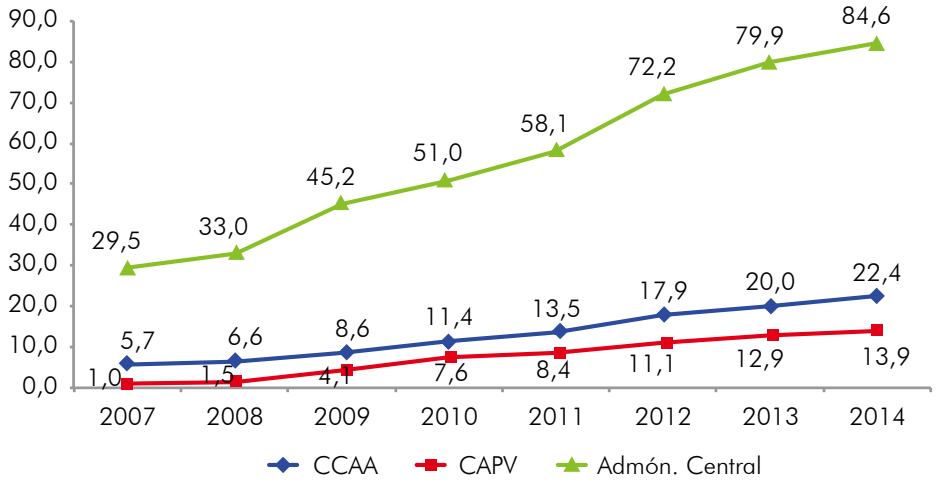
Las necesidades de financiación derivadas de estas circunstancias han debido de ser cubiertas con emisiones de deuda pública que ha supuesto que

el endeudamiento de las administraciones públicas del conjunto del estado, de acuerdo con la metodología europea del procedimiento de déficit excesivo, haya pasado de suponer un porcentaje ligeramente superior al 35 por ciento del PIB en 2007 a rozar el 100 por ciento a finales de 2014 (téngase en cuenta que, tras la crisis, el PIB a premios de mercado de 2014 todavía es inferior al de 2007).

En el Gráfico 4 vemos como, antes de la consolidación entre los distintos subsectores, la administración central ha incrementado paulatinamente su endeudamiento hasta situarlo en casi el 85 por ciento del PIB en 2014, mientras que las Comunidades Autónomas de régimen común han pasado del 5,7 por ciento al 22 por ciento y la Comunidad Autónoma de Euskadi, superaba el 14 por ciento de deuda en términos de porcentaje sobre el PIB en 2014, desde el 1 por ciento que tenía en 2007.

GRÁFICO 4

Deuda viva s/ PDE: % PIB



Como resumen de lo dicho hasta ahora, constatamos que el deterioro de las finanzas públicas es evidente, situándose los ingresos públicos todavía en 2014 en niveles que no alcanzan los obtenidos en 2006 y ello a pesar de las reformas introducidas, dirigidas en buena medida a obtener recursos complementarios, tanto en la imposición directa como en la indirecta. La resistencia de los gastos a su reducción, sobre todo en tiempos de penuria económica,

unidas a las necesidades crecientes de recursos para atender el estado del bienestar, perfilado en momentos de abundancia relativa de recursos y optimismo sobre la situación económica y su futuro, ha obligado a todas las administraciones públicas del estado a endeudarse de manera creciente durante los años de la crisis. Por otra parte, se constata, a su vez, una mejor posición relativa de las administraciones vascas respecto del resto del Estado, apoyadas, con toda seguridad, por una mejor posición de partida y de las ventajas de disponer de determinadas capacidades que les reconoce el Concierto Económico y cuya utilización se dirige tradicionalmente a la mejora del tejido productivo, a favorecer la inversión y a la creación de riqueza y empleo.

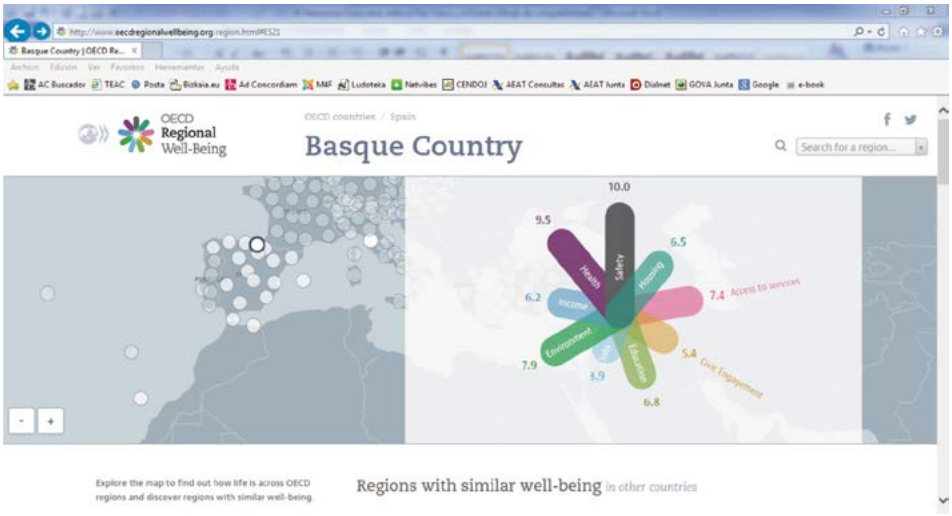
III. EL CUESTIONAMIENTO DEL CONCIERTO ECONÓMICO

La mejor situación relativa de las finanzas públicas en el País Vasco es la lógica consecuencia de la mejor situación económica de la región frente al resto de regiones españolas. Si atendemos a los indicadores disponibles, podemos comprobar como el País Vasco entró en la década de los años 80, en que se recuperó el Concierto Económico para los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa, siendo la región más rica de España, en términos de renta per cápita. De hecho en 1980 el PIB per cápita del País Vasco era el más alto, con un diferencial sobre la media española de más de 30 puntos porcentuales. Sin embargo la crisis de los primeros años de dicha década incidió negativamente en su situación económica, basada tradicionalmente en sectores productivos (siderurgia, sector naval…) que sufrieron de manera especial los efectos de la crisis, lo que provocó que cediera su situación de liderazgo a otras regiones, inicialmente a la Comunidad balear hasta finales de la década de los 90 y posteriormente a la Comunidad de Madrid hasta la explosión de la crisis financiera mundial que, paradójicamente, supuso la recuperación de dicha situación de privilegio que se mantiene en la actualidad, con idéntico diferencial de 30 puntos sobre la media española, con que inició la etapa democrática.

Si nos fijamos en los trabajos de la OCDE respecto del bienestar de las regiones, de los 9 indicadores utilizados, el País Vasco ocupa la primera posición de las regiones españolas en 4 de ellos (ingresos, educación, empleo y seguridad), la segunda en uno (medio ambiente), variando su posición en el resto entre la cuarta posición y la duodécima[6].

[6] http://www.oecdregionalwellbeing.org/region.html#ES21

GRÁFICO 5



Esta situación hace que se mantenga sobre el País Vasco un permanente escrutinio desde el resto de las regiones y de sus responsables políticos, que intentan presentar esa situación como el resultado y la consecuencia de un régimen de financiación pública injustificadamente favorable que el actual marco jurídico niega a sus regiones, en la medida en que el régimen concertado reconoce a las Instituciones vascas un especial bagaje competencial, tanto en el marco de los ingresos públicos como en el de los gastos. Si bien la suspicacia con que el régimen de Concierto Económico es juzgado no es una novedad a lo largo de su ya dilatada existencia, sí lo es en los últimos tiempos la incorporación de estudios e informes de carácter académico que ofrecen una justificación científica que explica las diferencias a favor del régimen concertado, en comparación con el régimen de financiación común, acusando a aquél de vulnerar principios, como el de igualdad y el de solidaridad, consagrados a nivel constitucional. El resultado de ello, es una creciente sensación de agravio del resto de las Comunidades Autónomas en las que se generaliza la acusación de privilegio e insolidaridad, generando una opinión generalizada de oposición al Concierto Económico, que tiene su reflejo en una, también creciente, ofensiva mediática contra el mismo que, a su vez, alimenta a aquélla.

La cuestión, desde nuestro punto de vista, se centra, entonces, en analizar si la acusación de privilegio está justificada, de manera que pueda imputarse al propio régimen de financiación especial, un beneficio injusto derivado de su especial naturaleza y si dichos efectos favorables son connaturales a su propia existencia y características, o si, por el contrario, sus resultados son fruto de la utilización de las competencias que el instrumento reconoce a las Instituciones públicas vascas que, si bien en un momento coyuntural determinado puede ofrecer resultados positivos, de la misma manera, un uso inadecuado de dichas capacidades podría haber provocado consecuencias muy distintas.

Creemos que el juicio contrario al Concierto Económico deriva de un prejuicio basado en un silogismo, a la manera aristotélica, en el que la premisa mayor afirma que el Concierto Económico merece un juicio positivo si, y solo si, produce los mismos resultados que el régimen de financiación común. La premisa menor constata que los resultados derivados del Concierto son distintos (y mejores) de los generados por el régimen común. La conclusión obvia es el rechazo al régimen de Concierto.

No podemos estar más en desacuerdo con esta forma de encarar la cuestión. Tomar como referencia el sistema de financiación de régimen común, más allá de que sea una postura más o menos comprensible por los ciudadanos y responsables políticos que lo sufren, sería tanto como aceptar los resultados de dicho sistema como el desideratum o meta a alcanzar y, con todos los respetos, ni siquiera a los propios protagonistas del sistema les parece un modelo a seguir. Desde su implantación, el sistema LOFCA ha venido lastrado por las decisiones adoptadas en su diseño inicial, sobre todo el método de coste efectivo que, si bien en la aplicación del traspaso de competencias en su origen pudo tener sentido a fin de lograr un trasvase ordenado de las mismas, aun prescindiendo de una evaluación de la adecuación del nivel de financiación, se ha convertido en una característica intrínseca al sistema que, unida a las cláusulas de garantía del status quo y la necesidad de dar respuesta a las demandas permanentes de las Comunidades Autónoma de mejoras en la financiación, han supuesto que las sucesivas reformas lo hayan convertido en un complejo y opaco sistema, en el que la proliferación de fondos y medidas ad hoc únicamente hayan dado satisfacción (parcial, en el mejor de los casos) a los problemas políticos del momento. Insuficiencia de recursos, ausencia de corresponsabilidad, diferencias significativas de financiación sin justificación aparente, falta de transparencia y visibilidad, carencia de un criterio claro de equidad y crecentes agravios interterritoriales han sido el resul-

tado de las sucesivas reformas del sistema[7]. Tampoco la última reforma ha mejorado el juicio sobre el mismo. Tomamos prestadas las conclusiones del profesor De la Fuente[8]:

> *"A pesar de que éstas son mejoras importantes, el balance global de la reforma no es positivo. El nuevo sistema no resuelve satisfactoriamente los problemas que obligaron a la reforma de su antecesor, es bastante más complejo y opaco que éste, introduce un mecanismo de nivelación parcial de dudoso encaje constitucional y opta por un reparto inicial incierto que podría ser difícilmente aceptable expost para algunas regiones, lo que daría lugar a tensiones significativas desde el mismo momento de su puesta en marcha.*
>
> *Por todo ello, hay que concluir que se ha desaprovechado una excelente oportunidad para dejar bien encauzado un problema que llevamos arrastrando desde la puesta en marcha del estado autonómico."*

No parece que con este balance, el sistema de financiación de régimen común (y sus resultados) deba ser el punto de referencia para juzgar el régimen de Concierto Económico. Pero la primera crítica que se hace al régimen concertado es el de su propia existencia que, en la opinión de sus críticos vulnera principios constitucionales básicos, como el de igualdad, el de solidaridad o la proscripción de privilegios económicos o sociales.

En relación con ello, habría que empezar por afirmar (y asumir) que el régimen de Concierto es un instrumento que tiene casi 140 años de historia ininterrumpida[9], con la única excepción para Bizkaia y Gipuzkoa de la época franquista tras ser declaradas "traidoras" estas provincias por su alineación con la legalidad republicana en la guerra civil, y que ha probado suficientemente su eficacia y su capacidad para adaptarse a las más diversas situaciones

---

[7] Un análisis general de los sucesivos sistemas y de sus características básicas pueden consultarse en *"La financiación autonómica: claves para comprender un (interminable) debate"*, Alianza Editorial 2015, volumen coordinado por Sandra León.

[8] Angel de la Fuente: *"El nuevo sistema de financiación regional: un análisis crítico y proyecciones para 2009"*, en Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública, 195 (4/2010).

[9] El origen y evolución del Concierto Económico puede consultarse en Joseba Agirreazkuenaga Zigorraga y Eduardo Alonso Olea: *"¿Qué ha sido y qué es el Concierto Económico (siglos XIX-XX)?"*, Forum Fiscal de Bizkaia, febrero, 1997, ref. 97003.

económicas y políticas. En ese periodo, el peculiar sistema de financiación ha sorteado con éxito dos guerras mundiales y una guerra civil, y ha convivido con sistemas políticos tan heterogéneos como dictaduras, monarquía y república, hasta convertirse, tras la transición, en símbolo de la integración del País Vasco en el actual marco jurídico-constitucional. De hecho, el Concierto Económico, como expresión más característica de los derechos históricos del País Vasco, se ha visto reconocido en el texto constitucional, cuya Disposición Adicional Primera *"ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales"*. Por ello, negar y rechazar su existencia supone tanto como negar y rechazar un precepto incorporado al alto texto legal como consecuencia de un pacto constitucional alcanzado por los responsables políticos del momento y cuya desaparición supondría una vulneración del mismo y exigiría, desde nuestro punto de vista, un pacto de idéntica naturaleza y alcance que el obtenido entonces.

Desde el punto de vista de la vulneración de otros preceptos constitucionales, como los arriba señalados, los tribunales se han ocupado en diversas ocasiones de argumentar y afirmar la compatibilidad del especial régimen de financiación con el resto de principios consagrados en la Constitución, afirmando que la mera existencia de diferencias en el ámbito competencial no implica, por sí misma, vulneración de principios constitucionales, sino que, antes al contrario, la Constitución asegura el pacífico y legítimo ejercicios de las competencias, singulares o no singulares, de las que disfrutan los distintos poderes públicos, ya que lo contrario sería tanto como negar el principio de autonomía o el amparo de los derechos históricos, también consagrados constitucionalmente. Por otro lado, creemos que la efectividad del principio de solidaridad interterritorial, tal y como señala el propio artículo 138 de la Constitución es una responsabilidad estatal, por lo que carece de sentido achacar al instrumento (el Concierto Económico) supuestos déficits de equidad, como si la insolidaridad fuera una característica intrínseca del propio modelo, cuando lo cierto es que, en su diseño teórico, admite cualquier grado de solidaridad que se quiera incorporar. Otra cuestión es que, en un momento determinado, ese grado de solidaridad se juzgue insuficiente.

Pero, con independencia del origen y justificación histórica del Concierto Económico, lo cierto es que este régimen se basa en principios completamente diferentes del régimen de financiación común, hasta el punto de que podríamos afirmar que entre uno y otro existen diferencias que podríamos calificar incluso de filosóficas. Así mientras que en el sistema de financiación común

el principio relevante es el de necesidad y todo el entramado se dirige a cuantificar las necesidades de gasto de las distintas Comunidades Autónomas y, posteriormente, a determinar su financiación, el régimen de Concierto se basa en la capacidad, de manera que, por un lado asegura a través de distintos mecanismos la asignación a la Comunidad Autónoma de todos los ingresos tributarios que son atribuibles a sus residentes y, por otro, determina la financiación de las competencias no asumidas (desarrolladas por la administración central) en función de la renta relativa del País Vasco respecto del total estatal. De esta forma la financiación final de las Comunidades Autónomas de régimen común depende de la definición y cuantificación de sus necesidades de gasto, mientras que la del País Vasco responde a su capacidad tributaria, en la medida en que, tras financiar las competencias no asumidas, retiene, para la financiación de sus propias competencias, el resto de los ingresos generados en su territorio. Por otro lado, mientras el sistema de Concierto descansa en la autonomía del País Vasco para la adopción de sus propias decisiones en materia de política tributaria, reconociendo a las Instituciones competentes amplias posibilidades para diseñar el sistema fiscal que estimen más conveniente, las comunidades del sistema LOFCA tradicionalmente se han visto sometidas a las decisiones unilaterales adoptadas por la administración central, si bien es cierto que el modelo ha ido evolucionando, sobre todo en las dos últimas reformas, ampliando el grado de corresponsabilidad, reconociendo a aquéllas cotas crecientes de autonomía en la definición y en el nivel de presión fiscal en su territorio. Por último, la responsabilidad y el riesgo unilateral constituyen características intrínsecas al modelo de concierto, en la medida en que obliga a asumir las consecuencias de sus propias decisiones en materia tributaria o de un ejercicio inadecuado de sus competencias de gestión, mientras que el sistema común se encuentra sometido a la tutela estatal que, con la proliferación de cláusulas de garantía y fondos y mecanismos de todo tipo, ha alimentado, en muchos casos, la imprudencia en la adopción de decisiones por los responsables políticos, al no hacer visible las consecuencias de sus decisiones de gasto y de endeudamiento.

En conclusión, creemos que el régimen de Concierto es un derecho histórico consagrado constitucionalmente en el que autonomía, capacidad y responsabilidad son los principios que lo caracterizan, frente a dependencia, necesidad, sometimiento y tutela estatal, que informan el modelo de financiación de régimen común. El corolario lógico es que uno y otro den (y deban dar) resultados distintos que, por otro lado, no tienen que ser necesariamente

favorables a uno de ellos. En palabras del profesor De la Fuente[10], al que volvemos a apelar:

> *"Es importante distinguir con claridad entre lo que es el sistema foral per se y los resultados financieros derivados de la forma en la que éste ha sido aplicado. El sistema foral per se comporta ciertas peculiaridades institucionales y competenciales pero no implica necesariamente ningún privilegio económico."*

IV. EL DEBATE ACTUAL EN TORNO A LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y EL RÉGIMEN DE CONCIERTO: LAS BALANZAS FISCALES

Es notorio que se ha instalado en la vida política y social española un permanente debate sobre la financiación autonómica, en el que los distintos actores, públicos y privados, manifiestan sus preferencias sobre la organización territorial del estado de acuerdo más con sus convicciones políticas que con criterios lógicos, académicos o técnicos. Las causas que alimentan la reproducción sucesiva de la cuestión son de diversa naturaleza. La construcción de un modelo territorial de nuevo cuño a raíz de la Constitución del 78, sin que casi cuarenta años después se haya visto culminado su diseño definitivo y la permanente revisión del mismo, junto a la crónica insuficiencia de los recursos ofrecidos por el sistema, alimentada en los últimos años por las políticas de sostenibilidad impuestas como consecuencia de la crisis económica, se han convertido en alicientes para el cuestionamiento del modelo territorial para los críticos del modelo de organización.

Otro de los elementos que abona las críticas responde al carácter asimétrico del modelo competencial, en el que la coexistencia del sistema foral con el de financiación común e incluso en el seno de éste último el acceso a diferente ritmo de las distintas Comunidades Autónomas a su techo competencial, unida a las heterogéneas aspiraciones políticas de los dirigentes de las distintas Comunidades Autónomas y el sentimiento nacional de sus ciudadanos son radicalmente diferentes, ha supuesto también que la revisión del modelo se convierta en una aspiración constante.

---

[10] Angel de la Fuente, *"Sobre el pacto fiscal y el Concierto Económico"*, Instituto de Análisis Económico, mayo, 2012.

Precisamente, la asimetría del modelo de financiación se hace patente por el lado de los ingresos. El sistema foral, como hemos señalado en el epígrafe anterior, goza de una característica que lo hace único en el contexto del federalismo fiscal comparado y es el hecho de que los ingresos tributarios se recauden por las instituciones competentes autonómicas que, con ellos, deben financiar tanto sus propias competencias como las de la administración central, a través del llamado "cupo". De esta manera, el desequilibrio vertical, propio de los sistemas federales, en que los niveles regionales no llegan a ser titulares de las fuentes de ingresos necesarias para financiar su nivel competencial, debiendo ser complementadas con transferencias de la administración central, se invierte y, en el caso del País Vasco, es éste el que realiza transferencias a favor de aquélla. Si a ello le añadimos el hecho de que el régimen concertado reconoce al País Vasco las competencias para diseñar su propio sistema tributario y decidir sobre el nivel de presión fiscal[11] que los responsables que han asumido la tarea de gobernar han estimado, en cada momento, más oportuno, el modelo ha permitido al País Vasco, además de diseñar su propia política tributaria, retener en su provecho los eventuales beneficios derivados de las ciclos alcistas de la economía, de unos menores niveles de fraude fiscal e incluso de una más ordenada gestión de los tributos.

En los últimos años, han proliferado los trabajos académicos en los que se constata una supuesta desigualdad en los resultados de ambos sistemas de financiación, común y foral, poniendo de manifiesto la superioridad de éste último, en la medida en que ha ofrecido unos niveles de financiación, total y per cápita, netamente superiores a los derivados del sistema de financiación común[12].

En este sentido, fruto de las circunstancias que acabamos de señalar, se viene produciendo un intenso debate en torno a los resultados de un instru-

[11] En relación con ello, habría que matizar que el vigente Concierto Económico, en su art. 3, obliga a las instituciones básicas a mantener en su sistema tributario una presión fiscal efectiva global similar a la existente en el resto del estado.

[12] Ver IGNACIO ZUBIRI ORIA, "La equidad en el sistema actual de financiación de las Comunidades Autónomas. sistema común versus sistema foral", en Papeles de Economía Española, 2004, nº 99, págs. 198-206. Del mismo autor "Un análisis del sistema foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus ventajas durante la crisis" en Papeles de Economía Española, 2015, nº 143, págs. 205-224. También ANGEL DE LA FUENTE, "¿Está bien calculado el cupo?", en Revista del Instituto Análisis Económico, 2010, septiembre, págs. 1-45.

mento de análisis económico que pretende profundizar en el saldo territorial de la actividad del sector público a través del cálculo de las llamadas balanzas fiscales, poniéndolo en relación con el diseño del sistema de financiación autonómica. Sin embargo, es claro que ambos conceptos no son homologables y se refieren y responden a lógicas diferentes. Mientras que las balanzas fiscales pretenden medir el efecto redistributivo territorial de la actividad de la administración central, y por ello, en el ejercicio de las competencias que tiene reservadas, la financiación autonómica se refiere al nivel de recursos de que gozan las Comunidades Autónomas para el desarrollo de las propias.

Los trabajos para calcular las balanzas fiscales se remontan en nuestro país a los años 60 del siglo pasado, si bien no ha sido hasta bien entrado el siglo XXI que la propia Administración se ha enfrentado a la cuestión de evaluar el impacto territorial de sus políticas. Hasta entonces los estudios realizados se deben más a la iniciativa privada y se han elaborado en el ámbito académico[13]. Sin embargo, a raíz de una iniciativa del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), fue aprobada el 21 de septiembre de 2004 por el pleno del Congreso de los Diputados una proposición no de ley, en virtud de la cual se encargaba al Instituto de Estudios Fiscales la creación de un grupo de trabajo compuesto por especialistas en la materia, que analizara los aspectos metodológicos relativos a la elaboración de balanzas fiscales al objeto de establecer una metodología común para su cálculo que permitiera determinar los flujos financieros anuales entre las Comunidades Autónomas y la Administración General del Estado. Fruto de este trabajo fue la publicación en 2006 del "Informe sobre metodología de cálculo de las balanzas fiscales" y el posterior de 2008 "Las balanzas fiscales de las comunidades autónomas españolas con las administraciones públicas centrales: 2005". Con ello se pretendía colmar una tradicional carencia de la información pública española de carácter financiero estableciendo una metodología común para el cálculo de las balanzas fiscales a fin de profundizar en el conocimiento de los flujos financieros anuales entre las Comunidades Autónomas y la Administración General del Estado,

[13] Entre los más destacables encontramos el estudio publicado en 2007 y promovido por la Fundación BBVA "Las balanzas fiscales de las comunidades autónomas con la Administración Pública Central (1991-2005)", elaborado por Ezequiel Uriel Jiménez y Ramón Barberán Orti, cuya actualización hasta 2011 está ya anunciada. También el Institut d´Economia de Barcelona (IEB) de la Universitat de Barcelona es especialmente activo en temas de federalismo fiscal.

teniendo en cuenta la máxima territorialización posible de ingresos y gastos, así como dar continuidad a dichos trabajos.

En relación con el trabajo elaborado, además de poner de manifiesto la utilidad del mismo, ya en su presentación se pone el énfasis en las dificultades a las que tradicionalmente se enfrenta un trabajo de esas características y la necesaria prudencia en la interpretación de los resultados, y en particular su conexión con la financiación autonómica:

> *"El grupo ha estimado oportuno también dedicar un apartado a la reflexión sobre la interpretación que se hace de las balanzas fiscales. El saldo que resulta de las mismas no se debe, en general, a actuaciones discrecionales de la Administración Central, sino que es consecuencia del sistema impositivo y de gasto público vigente en el país, por lo que deberían estar totalmente desvinculados de las discusiones sobre política territorial y financiación autonómica, con las que no guardan relación directa."*

Aunque no es el lugar adecuado para profundizar en la metodología elaborada, sí nos gustaría hacer hincapié en las limitaciones más relevantes a las que se enfrenta. En primer lugar, en cuanto al doble enfoque general utilizado, que se identifica con el enfoque carga-beneficio y con el enfoque del flujo monetario, en función del objetivo que se pretende alcanzar. En el primero, la valoración del efecto redistributivo entre territorios ocasionado por los ingresos y gastos públicos, mientras que el segundo se centra en el análisis de la influencia de la acción del sector público sobre la actividad económica de un territorio, sin que las conclusiones de uno y otro se pretendan intercambiables. En segundo lugar, los problemas derivados de la información disponible y por último, la elección de las llamadas "hipótesis de incidencia" o los criterios de imputación de los correspondientes ingresos y gastos. Todo ello hace que la valoración de los resultados tenga un alcance limitado, sin perjuicio del enorme valor que pueda tener a efectos de contar con una serie histórica solvente, bajo la hipótesis de mantenimiento de los criterios utilizados, a fin de contar con un instrumento para evaluar la evolución de los resultados. En palabras de la propia Comisión:

> *"Los resultados de ambos enfoques –se refiere al enfoque carga-beneficio o flujo monetario– son distintos y la interpretación de los mismos también debe hacerse de distinta manera. En cualquier caso, los criterios de imputación utilizados y el saldo resultante se refieren específicamente a su obje-*

tivo metodológico, sin que puedan trasladarse al debate sobre la financiación autonómica, con el que no guardan relación directa."

Precisamente un intento de superar las limitaciones metodológicas de los trabajos anteriores lo constituye el desarrollado por los profesores Ángel de la Fuente, Ezequiel Uriel y Ramón Barberán, de establecer una metodología para construir un Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas (SCPT), que permita realizar comparaciones válidas entre regiones para el mayor número posible de agregados homogéneos de ingreso y gasto, más allá del cálculo de los saldos fiscales agregados de las comunidades autónomas, a fin de *"ofrecer datos y herramientas que permitan evaluar la racionalidad y la equidad del reparto territorial del gasto público en nuestro país y el de los ingresos tributarios que lo financian"*.

A tal fin, y en el marco de la conexión con la financiación autonómica, se plantea calcular los saldos fiscales regionales a través de la obtención de la financiación regional en una hipótesis de competencias homogéneas y en un marco de idéntico esfuerzo fiscal, con el objeto de reflejar adecuadamente el carácter asimétrico de la organización territorial del estado, tanto en lo que se refiere a la distinta asunción competencial por el lado del gasto público como de la diversidad provocada por la coexistencia de dos sistemas profundamente distintos de financiación territorial.

CUADRO 1: IMPUTACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

INGRESOS				HIPÓTESIS DE INCIDENCIA	INDICADORES
1	IMPUESTOS DIRECTOS		27,4%		
		IRPF	21,2%	Contribuyentes	CL residencia contribuyente
		Impuesto sobre Sociedades	5,0%	1/3 Consumidores	Consumo final territorializado
				1/3 Capital	Rentas por fondos propios empresas
				1/3 Trabajadores	Remuneración asalariados sector privado
		Impuestos directos cedidos (ISD e IP)	0,6%	Contribuyentes	Recaudación residencia contributente
		IRNR	0,6%	Contribuyentes extranjeros	Población
2	IMPUESTOS INDIRECTOS		25,1%		
		Impuesto sobre el Valor Añadido	15,0%	Consumidores	Consumo final y compras vivienda
		Impuestos especiales	5,7%	Consumidores	Consumo final territorializado
		Impuestos indirectos cedidos (ITP e IVMDH)	1,9%	Consumidores	Consumo final y compras vivienda
		Otros indirectos (IVMDH, Juego, IP Seguros)	2,1%		
		Aranceles y exacciones agrícolas	0,4%	Consumidores	Consumo final territorializado
3	COTIZACIONES SOCIALES		35,5%	Trabajadores	Recaudación residencia trabajador
4	INGRESOS MUNICIPALES		6,7%	Contribuyentes	Recaudación territorializada
5	OTROS INGRESOS ADMINISTRACIÓN CENTRAL		5,4%	Población	Población

Para ello, por el lado del ingreso, se parte de la hipótesis de una única teórica administración central aumentada, a la que corresponderían en principio todos los recursos tributarios del país y que canalizaría después una parte de los mismos hacia las administraciones territoriales, determinando el esfuerzo (y el sobreesfuerzo fiscal) territorializado, mediante la utilización de indicadores que se estiman idóneos en base a la hipótesis de incidencia elegida para cada uno de los ingresos públicos (Cuadro 1).

Por el lado del gasto, se procede a una homogeneización de las competencias de las distintas Comunidades Autónomas, además de determinar una teórica recaudación territorializada derivada de la aplicación de una, también teórica, escala de gravamen uniforme, obteniendo por diferencia el sobreesfuerzo fiscal (positivo o negativo) regional. El resultado determina la identificación de la *financiación observada en situación de competencias homogéneas y a idéntico esfuerzo fiscal*, que sirve, según los autores al análisis pretendido.

Como puede comprenderse fácilmente, el objetivo del trabajo elaborado resulta tremendamente ambicioso y se enfrenta a dificultades obvias, entre las que cabe mencionar, además de las ya señaladas para el cálculo "ortodoxo" de las balanzas fiscales, la proliferación de hipótesis dirigidas no solo a la imputación de ingresos y gastos, sino también, para la homogeneización, por el lado de los gastos y de los ingresos, de situaciones competencialmente diversas, respecto de los primeros y, de manera relevante para nuestro análisis, de dos sistemas de financiación, el común y el concertado, radicalmente distintos en su concepción y que responden, como ya se ha argumentado, a principios, objetivos y metodología profundamente diferentes.

CUADRO 2. FINANCIACIÓN REGIONAL PLENAMENTE COMPARABLE: HOMOGENEIZACIÓN

<table>
<tr><th colspan="3">LOFCA</th><th colspan="4">CONCIERTO ECONÓMICO</th></tr>
<tr><td>+</td><td>Transferencias PGE°</td><td>Entregas a cuenta Fondo
Suficiencia y Garantía
Pagos no aplazados
Liquidación sistema 2008
Fondos extrapresupuestarios</td><td>–</td><td colspan="3">Cupo Líquido = i*(CNA- INC - D)</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2"></td><td rowspan="3">+</td><td rowspan="3">Tributos concertados</td><td>No cedidos</td><td>I Sociedades, IRNR, IP Seguros</td></tr>
<tr><td>+</td><td>Participación Tributos E°</td><td>50% IRPF
58% IVA
58% IIEE</td><td>Participados</td><td>100% IRPF
100% IVA +/- Ajustes a consumo 100% IIEE +/- Ajustes a consumo</td></tr>
<tr><td>+</td><td>Tributos cedidos</td><td>IP, ISyD, ITP y AJD, IVMDH, Tributos s/ Juego</td><td>Cedidos</td><td>IP, ISyD, ITP y AJD, IVMDH, Tributos s/ Juego</td></tr>
<tr><td>–</td><td colspan="2">Financiación competencias singulares</td><td>–</td><td colspan="3">Ajustes por competencias específicas</td></tr>
<tr><td>=</td><td colspan="2">Financiación competencias homogéneas a idéntico esfuerzo fiscal</td><td>=</td><td colspan="3">Financiación competencias homogéneas a idéntico esfuerzo fiscal</td></tr>
<tr><td>´+/–</td><td>Sobreesfuerzo fiscal</td><td>Tributos propios+Ejercicio capacidad normativa</td><td>´+/–</td><td colspan="2">Sobreesfuerzo fiscal</td><td>Ejercicio capacidad normativa</td></tr>
<tr><td>=</td><td colspan="2">Financiación observada competencias homogéneas</td><td>=</td><td colspan="3">Financiación observada competencias homogéneas</td></tr>
</table>

En el Cuadro 2, puede observarse el esfuerzo de homogeneización necesario a fin de conseguir el objetivo de hacer plenamente comparable la financiación derivada del sistema de financiación común y del concertado.

En el sistema LOFCA el volumen de financiación en situación de competencias homogéneas e idéntico esfuerzo fiscal, exige la adición a la recaudación obtenida por tributos propios y cedidos y a la participación en los tributos del Estado, el importe de las transferencias a cargo de los Presupuestos Generales del Estado, derivadas de la aplicación del sistema de financiación, así como la sustracción de los importes, en su caso, obtenidos para la financiación de competencias atípicas, en aquellas Comunidades Autónomas que dispongan de ellas.

En el marco del Concierto, a la recaudación obtenida por las Haciendas Forales (incluidos los ajustes a la imposición indirecta), ha de restarse el cupo líquido pagado al estado y los ajustes por competencias asumidas distintas de las transferidas a las Comunidades Autónomas de régimen común.

En ambos casos, se trata de una recaudación teóricamente obtenida en una hipotética situación de idénticas escalas de gravamen, previa determinación del llamado sobreesfuerzo fiscal, cuya incorporación determina la financiación observada a competencias homogéneas.

En el cuadro 3 se ofrece para las Comunidades Autónomas de Madrid, Cataluña, Andalucía, Navarra y País Vasco, los resultados obtenidos por el SCPT en relación con el saldo regional absoluto (gastos menos ingresos imputados) y relativos (tras la imputación de operaciones financieras y la operación de neutralización del déficit).

CUADRO 3. RESULTADOS OBTENIDOS POR EL SCPT

SALDOS ABSOLUTOS	CAPV	NAVARRA	CATALUÑA	MADRID	ANDALUCÍA	TOTAL
Imputación de gastos	24.860	6.329	66.268	53.723	68.320	408.554
Imputación de ingresos	21.084	5.647	67.127	63.917	52.416	361.070
Saldo fiscal absoluto	3.776	682	-859	-10.194	15.904	47.484
Saldo absoluto en % PIB	5,8%	3,8%	-0,4%	-5,4%	11,2%	4,5%
Imputación de activos fin.	494	145	1.707	1.467	1.906	10.668
Saldo absoluto ajustado	4.270	827	848	-8.727	17.810	58.152
Saldo ajustado en % PIB	6,6%	4,6%	0,4%	-4,6%	12,6%	5,6%
SALDOS RELATIVOS						
Gastos relativos	5.925	764	910	-2.455	-4.666	
Ingresos fiscales relativos	-4.350	-729	-9.365	-14.268	12.087	
Saldo fiscal relativo	1.575	35	-8.455	-16.723	7.421	
Saldo relativo en % PIB	2,4%	0,2%	-4,4%	-8,9%	5,2%	
Saldo relativo per cápita	720	54	-1.119	-2.575	880	

Con independencia de las conclusiones que puedan extraerse del resultado obtenido, que deberían matizarse de manera proporcional a las dificultades y limitaciones que ya se han señalado, nos parece que desde el punto de vista del sistema de financiación del Concierto Económico, convendría hacer algunas consideraciones, sobre todo, desde el punto de vista de la metodología de cupo y el cálculo que se realiza para determinar la financiación regional homogénea a igual esfuerzo fiscal así como para la determinación de los saldos absolutos y relativos.

La primera de las cuestiones a que queremos hacer referencia es la del cálculo de la financiación regional homogénea a igualdad de esfuerzo fiscal. Para ello, en el caso de la imposición directa se parte de los resultados ofre-

cidos por las hipótesis de incidencia utilizadas para la imputación de ingresos (Cuadro 4), para calcular, por diferencia con la recaudación líquida obtenida en el caso de las haciendas forales, el sobreesfuerzo fiscal imputable a éstas.

CUADRO 4. IMPUTACIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS DIRECTOS

	REACUDACIÓN HOMOGÉNEA		
	PV	ESTADO	PV/Eº
IRPF	4.999.204	77.033.801	6,49%
I. SOCIEDADES	1.193.225	18.077.371	6,60%
IRNR	98.761	2.130.926	4,63%
I. SUCESIONES Y D.	178.193	2.295.646	7,76%
I. PATRIMONIO	83	45.795	0,18%
TOTAL I. DIRECTOS	**6.469.466**	**99.583.539**	**6,50%**

En concreto, en el caso del IRPF la recaudación homogénea imputada al País Vasco alcanza la cifra de casi 5 mil millones de euros, mientras que la Estado en su conjunto se calcula en 77 mil millones de euros. En términos per cápita, la recaudación imputada al País Vasco, resulta ser de 2.284 €, mientras que la del Estado en su conjunto es de 1.631 €, es decir un 40% mayor aquélla que ésta. La diferencia entre la recaudación imputada y la realmente obtenida determina un sobreesfuerzo fiscal negativo de casi 678 millones (Cuadro 5).

CUADRO 5. CÁLCULO DEL SOBREESFUERZO FISCAL DEL PAÍS VASCO

	Recaudación homogénea	Sobreesfuerzo fiscal	Recaudación real
IRPF	4.999.204	-677.978	4.321.226
I. SOCIEDADES	1.160.258	0	1.160.258
I. SUCESIONES Y DONACIONES	172.974	-95.830	77.144
ITP Y AJD	179.889	-22.883	157.006
TRIBUTOS S/ JUEGO	48.790	5.310	54.100
TRIBUTOS PROPIOS CC.AA. R. COMÚN		9.486	
SOBREESFUERZO FISCAL TOTAL		-781.895	

En relación con ello, se ha obviado que en el cálculo del cupo líquido se computa una compensación por impuestos directos14, vinculados prácticamente en su integridad al IRPF, al tratarse de retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal, que, en el año base (2007) alcanza la cifra de 432,8 millones de euros y que, en nuestra opinión, deberían haberse computado como recaudación líquida del IRPF a efectos de computar el sobreesfuerzo fiscal, al menos en la cuantía de aplicar el índice de actualización al importe señalado. La inclusión de dicho importe, si bien no afectaría al cálculo del saldo fiscal regional absoluto, reduciría sensiblemente las diferencias en la cuantía de la financiación homogénea a igual esfuerzo fiscal. También se nos antoja excesivo el cálculo del sobreesfuerzo fiscal (también negativo) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en que la recaudación imputada (casi 173 millones de €) es superior en más de un 130% a la recaudación realmente obtenida, determinando un sobreesfuerzo fiscal negativo de 77 millones de €[15].

Otra cuestión que nos gustaría señalar se refiere a la imputación de los intereses de la deuda del Estado que se incluyen en el grupo 5 de la clasificación de gastos y su reparto se realiza en base al resto del gasto territorializable (PV: 4,46% = 987,1 millones). La justificación de la asunción de esta opción descansa en que los intereses derivan de la financiación de gastos que son objeto de territorialización, por lo que suponen un gasto en beneficio proporcional a la misma. Sin embargo, al considerarse como competencias no asumidas, de acuerdo con la metodología de cupo vigente[16], dichos intereses han sido computados disminuyendo la financiación regional imputable al PV, en la medida en que han aumentado el Cupo Líquido al tener la consideración de competencia no asumida por importe de 593,6 millones, resultado de aplicar al importe computado en el año base el correspondiente índice de actualización de cupo del ejercicio 2011. Parece que lo lógico es imputar al País Vasco el mismo importe computado como menor financiación (593,6 millones en lugar de los 987,1 millones) y, en su caso, repartir el resto entre las CCAA de

[14] Art. 5 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, 432,8.

[15] La metodología utilizada para su evaluación se describe en el Anexo 3 "Homogeneización de los ingresos tributarios" del Informe sobre la dimensión territorial de la actualización de las Administraciones Públicas, pág. 68.

[16] Art. 4.2 c) de la Ley 29/2007, de 25 de octubre.

régimen común. Algo similar ocurre en la operación de neutralización del déficit, en que al repartir dicha magnitud en base a la población relativa del País Vasco (4,63%) no se ha tenido en cuenta que el importe del déficit del estado ya se ha computado como financiación regional imputable al País Vasco, al reducir el cálculo del mismo en el importe de aplicar el referido índice de actualización del ejercicio 2011, a la cantidad tenida en cuenta en el año base del quinquenio (índice de imputación del 6,24% aplicado al importe del déficit de los Presupuestos Generales del Estado del año 2007).

Con las consideraciones anteriores no pretendemos invalidar los resultados del exhaustivo trabajo realizado para la confección del Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas, sino poner de manifiesto las dificultades añadidas que se plantean, a las ya propias de la elaboración de las balanzas fiscales, del ambicioso objetivo de homogeneizar sistemas que, como ya se ha repetido, responden a filosofía, principios y metodología profundamente distintos.

Para finalizar con este apartado nos gustaría ofrecer una visión complementaria de los resultados obtenidos, inspirados en la propia metodología de cupo. Así, si comparamos (última columna del Cuadro 6) las diferencias entre los gastos estatales imputados por el SCPT al País Vasco (todos menos la financiación regional y local) y el 6,24% del importe total de aquéllos que, de acuerdo con la metodología de cupo financia el País Vasco, resulta un déficit para éste de casi 2.000 millones de euros.

CUADRO 6. IMPUTACIÓN DE GASTOS PÚBLICOS

CLASIFICACIÓN DEL GASTO		CAPV	TOTAL ESTATAL	%	Exceso en cupo
G-1	Admón. Gral. y bienes y serv. públicos nacionales	807.908	17.431.893	4,63%	279.842,1
G-2	Gasto territorializable a = esfuerzo fiscal	13.360.288	187.826.772	7,11%	
G-21	– Financiación regional a comp. homog. E = EF	9.248.967	103.374.035	8,95%	
G-22	– Financiación local	1.944.488	42.127.220	4,62%	
G-23	– Infraestructuras, Transporte y Telecomunicaciones	851.657	14.242.023	5,98%	37.045,2
G-24	– Ayudas regionales	57.461	6.151.310	0,93%	326.380,7
G-25	– Otro gasto territorializable	1.257.715	21.932.184	5,73%	110.853,2
G-3	Proteccion Social	9.767.493	163.744.512	5,97%	450.164,9
G-31	– Pensiones y desemp.	9.515.088	158.905.479	5,99%	400.613,7
G-32	– Servicios sociales	130.827	2.772.648	4,72%	42.186,0
G-33	– Gts. Grles. Seg. Soc.	121.577	2.066.384	5,88%	7.365,3
G-4	Regulación y promoción económica	719.635	17.527.746	4,11%	374.096,5
G-5	Intereses deuda	987.089	22.153.055	4,46%	395.261,5
TOTAL GASTOS A IGUAL ESFUERZO FISCAL		**25.642.413**	**408.683.978**	**6,27%**	
	Sobreesfuerzo fiscal regional	-781.895	-130.310		
TOTAL GASTO		**24.860.518**	**408.553.668**	**6,09%**	**1.973.644,1**

V. LAS DISCREPANCIAS EN LAS LIQUIDACIONES DEL CUPO A PAGAR AL ESTADO

Para finalizar, nos gustaría realizar un pequeño comentario de las discrepancias que se mantienen entre la administración del Estado y la del País Vasco, que están impidiendo que sean objeto de acuerdo las correspondientes liquidaciones del cupo desde el ejercicio 2009 en adelante.

Con mucho, las diferencias más relevantes entre las posturas mantenidas entre ambas administraciones se centran en los efectos que, sobre el cupo a pagar por el País Vasco al Estado, debe tener la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, operada a partir del ejercicio 2009, única sobre la que vamos a centrar nuestra atención[17].

Como es sabido, las obligaciones del País Vasco con el Estado, representadas básicamente por el flujo financiero denominado cupo, se determinan una vez cada cinco años, procediéndose a la cuantificación del cupo del primer año (año base) de manera que el resto de años del quinquenio se actualiza aquél mediante la aplicación de un índice que refleja la evolución en el ámbito estatal de los ingresos obtenidos de las figuras tributarias concertadas, excluidos los tributos cedidos en su totalidad a las Comunidades Autónomas de régimen común, de acuerdo con su especial sistema de financiación[18]. De esta manera, se procede a una simplificación en las relaciones bilaterales, limitando la necesidad de negociar los términos de las mismas a una vez cada cinco años. Como es obvio, esta simplificación descansa en la confianza y previsibilidad de que las circunstancias en que se ha producido la correspondiente negociación en el año base del quinquenio, no van a ser objeto de una mo-

---

[17] Además de la señalada, el resto de discrepancias se centran básicamente en diferencias de interpretación de determinados acuerdos alcanzados en la Comisión Mixta de Concierto Económico de 30 de julio de 2007, relativas a la financiación de la Ley Orgánica de Educación (LOE) y de la puesta en funcionamiento del Sistema de Autonomía y Atención a la Dependencia (SAAD), así como en el régimen presupuestario del traspaso de competencias al País Vasco en materia de políticas activas de empleo, operada en virtud del Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre, sobre traspaso de funciones y servicios a la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de ejecución de la legislación laboral en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación profesional para el empleo, que realiza el Servicio Público de Empleo Estatal.

[18] Art. 10 de la metodología para la determinación del cupo durante el quinquenio 2007-2011, aprobada mediante Ley 29/2007, de 25 de octubre (Ley de Cupo).

dificación sustancial que afecte de manera relevante a la cuantificación de las obligaciones recíprocas durante el resto de años en los que se mantiene la vigencia de la metodología aprobada.

Precisamente para prever esta posibilidad se incluyen en la propia Ley de Cupo dos Disposiciones Adicionales, dirigidas a la determinación de los efectos que deben tener eventuales circunstancias que potencialmente puedan alterar el equilibrio de las contraprestaciones pactadas, incorporando una singular y expresa cláusula *rebus sic stantibus* en las relaciones bilaterales País Vasco-Estado.

La primera de las circunstancias previstas se contiene en la Disposición Adicional Cuarta de la mencionada Ley, que prevé la revisión, de común acuerdo entre ambas administraciones, del cupo líquido del año base del quinquenio y del índice de actualización, 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.

La segunda se encuentra prevista en la Disposición Adicional Quinta del mismo texto legal y determina las eventuales consecuencias que se derivarían de una reforma del régimen de cesión de tributos del Estado o una modificación sustancial en los Presupuestos Generales del Estado como consecuencia de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales. En este caso, señala la Disposición, deberá reunirse la Comisión Mixta del Concierto Económico para analizar y determinar, si procede, la revisión del cupo líquido del año base del quinquenio y/o del índice de actualización del mismo, surtiendo en su caso la revisión efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma.

Precisamente una de las circunstancias previstas en la última disposición, se produjo en el ejercicio 2009 en que se procedió a la aprobación de un nuevo sistema de financiación para las Comunidades Autónomas de régimen común, que tuvo su reflejo normativo en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. El nuevo sistema de financiación de régimen común se ha basado, a los efectos que nos ocupan, en varios principios y medidas que tienen trascendencia en el ámbito de relaciones financieras entre

el País Vasco y el Estado, singularmente la disminución de las cantidades consignadas en los Presupuestos Generales del Estado en una cuantía equivalente al incremento de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales. A ello debe añadirse la inclusión de una cláusula de garantía del statu quo anterior y la aportación por parte del Estado de recursos adicionales que se integran en el nuevo sistema de financiación.

Desde el punto de vista del índice de actualización de cupo, parece razonable, tal y como propugna la representación estatal, que se proceda a la homogeneización de las previsiones de los ingresos que sirven para el cálculo de aquél y que, como consecuencia de la aplicación del nuevo sistema de financiación de régimen común, han desaparecido de las correspondientes consignaciones presupuestarias, tanto de ingresos como de gastos.

Sin embargo, desde el punto de vista de la metodología de cupo, resulta absolutamente relevante la fuente que se haya utilizado para la financiación de las mayores aportaciones del Estado al sistema, ya que la aportación por éste de recursos adicionales supone un incremento del presupuesto de gastos que, en caso de que para ello no se haya incorporado ninguna fuente de ingresos, tributarios o no tributarios, adicional a las existentes, su financiación ha debido realizarse con un incremento del déficit presupuestario. De acuerdo con los datos oficiales publicados por el Ministerio de Hacienda[19], la primera liquidación del nuevo sistema de financiación correspondiente al ejercicio 2009 ha supuesto una aportación por parte del Estado de recursos adicionales por un importe de casi 9.200 millones de euros. Al citado importe se han incorporado otros 2.400 millones de euros en la liquidación 2010, consolidándose todos ellos para los ejercicios siguientes. Ambos importes tienen su origen en lo dispuesto en los artículos 4 a 6 de la señalada Ley 22/2009, de 18 de diciembre y suponen, una vez aplicados los oportunos índices de actualización,

[19] Ver el documento "Liquidación de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y de las participaciones en los fondos de convergencia autonómica, regulados en la ley 22/2009, de 18 de diciembre, correspondientes al ejercicio 2009" y el mismo correspondiente al año 2010, en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Datos FinanciacionCCAA.aspx

un porcentaje cercano al 10% del total de presupuesto de gastos del Estado de 2007 (año base del quinquenio), es decir unos 19 mil millones de euros.

Sin embargo, aunque el nuevo sistema surte efectos desde el 1 de enero de 2009, ha sido en la liquidación del ejercicio 2011 en que, de acuerdo con las disposiciones transitorias previstas en la Ley 22/2009, se han reflejado plenamente sus efectos al liquidarse el primer ejercicio en el que las entregas a cuenta se realizaron de acuerdo con el nuevo sistema.

No hay duda de que la aprobación del nuevo sistema de financiación ha supuesto una reforma del régimen de cesión de tributos del Estado y una modificación sustancial de los PGE, por lo que nos encontramos ante el supuesto previsto en la Disposición Adicional Quinta de la metodología aprobada por Ley 29/2007, de 25 de octubre, debiendo reunirse la Comisión Mixta del Concierto Económico para analizar y determinar, si procede, la revisión del cupo líquido del año base del quinquenio y/o del índice de actualización del mismo, surtiendo en su caso la revisión efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma.

El nuevo sistema de financiación de régimen común afecta claramente al Cupo líquido, puesto que el fuerte impacto sobre el presupuesto de gastos del Estado de las aportaciones adicionales a la financiación de régimen común ha debido financiarse con un importante incremento de ingresos distintos a los tributos concertados, y particularmente con un aumento del déficit presupuestario, y debe ser dicha Comisión la que determine los efectos definitivos de la modificación operada. Mientras dicha determinación no se produzca resulta de aplicación la metodología regulada en la Ley quinquenal de cupo para determinar cómo se calcula el índice de actualización y cuál es el cupo del año base al que ha de aplicarse.

VI. CONCLUSIONES

A lo largo de esta ponencia se ha hecho un recorrido por la situación de las finanzas públicas, constatando como la crisis ha incidido de manera decisiva en el nivel de recaudación de los ingresos tributarios, de manera que el único modo de atender las crecientes necesidades derivadas de aquélla y del sostenimiento del estado del bienestar ha sido mediante la apelación al endeudamiento de todos los sectores administrativos que, en términos de porcentaje sobre el PIB, han triplicado su deuda desde 2007.

Las finanzas de las administraciones vascas no han sido ajenas al proceso y su deuda viva ha pasado del 1% del PIB en 2007 a casi el 14% a finales del 2014. Aun así, las finanzas públicas vascas están más saneadas, en términos relativos, que las del resto de las Comunidades Autónomas, cuya deuda viva se ha situado de media en más del 22% del PIB.

No cabe duda que uno de los motivos por los que las finanzas vascas se encuentran en una mejor situación relativa respecto de las Comunidades Autónomas de régimen común, es el del especial y privativo régimen de financiación de que gozan a través del Concierto Económico, en la medida en que reconoce a las Instituciones vascas la capacidad para diseñar su propio sistema tributario, además de reservar para las mismas los resultados, positivos o negativos, que se deriven de la utilización de dichas capacidades y de las derivadas, en su caso, de la aplicación de los tributos, cuya gestión también tienen reconocida por el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, esta situación de preferencia es vista y juzgada negativamente por los responsables políticos y ciudadanos del resto de Comunidades, que ven en la propia existencia del régimen concertado un privilegio injustificado, contrario a los principios constitucionales de igualdad y solidaridad. Por el contrario, desde nuestro punto de vista, el régimen de concierto es la plasmación actual de un derecho histórico, que el pueblo vasco se ha ocupado de mantener, proteger y defender en el último siglo y medio, y que en el actual marco jurídico goza de la protección jurídica que le otorga la Disposición Adicional Primera de la Constitución española.

Los resultados positivos del Concierto se achacan, por sus críticos, a una deficiente configuración de los flujos financieros interinstitucionales, claramente favorables a los intereses del País Vasco, cuyo beneficio injustificable se apoya las más de las veces en prejuicios alentados precisamente por dichos resultados y que pretenden acreditarse a través de elaborados trabajos científicos, entre los que sobresale la confección de sofisticadas balanzas fiscales y, últimamente, de un Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas, que pretende una comparación homogénea de los regímenes de financiación común y foral. Sin embargo, dichos trabajos, más allá de la valoración positiva que merece el esfuerzo realizado, se enfrentan a importantes dificultades conceptuales, metodológicas y de disponibilidad de información además de exigir la asunción de condiciones e hipótesis más o menos discutibles, a efectos de hacer comparables regímenes profundamente distintos en su concepción, principios y filosofía.

Desde un punto de vista coyuntural, se constata una profunda divergencia en la interpretación de las condiciones en que se encuentran las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado, determinadas por la metodología aprobada mediante Ley 29/2007, que está impidiendo, además de la liquidación de las de los últimos ejercicios, la negociación de las que deban establecerse en el futuro más inmediato, afectando negativamente a la necesaria seguridad jurídica y estabilidad financiera necesaria en los tiempos económicos convulsos en que nos encontramos.