FEDERALISMO FISCAL Y CONCIERTO ECONÓMICO
Una aproximación desde el Derecho comparado

EUSKO LEGEBILTZARRA
PARLAMENTO VASCO

VITORIA-GASTEIZ, 2016

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.legebiltzarra.eus/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.
Costa, 12-14, 7.ª – 48010 BILBAO

ISBN: 978-84-939774-5-0

D.L.: BI XXXXXX-2016

FEDERALISMO FISCAL Y CONCIERTO ECONÓMICO
Una aproximación desde el Derecho comparado

III Seminario celebrado en Vitoria-Gasteiz
los días 21 y 22 de enero de 2016

ÍNDICE

ÍNDICE

Prólogo XXX

Federalismo fiscal en el siglo XXI: una visión global de nuestro entorno
Roberto BERNALES SORIANO XXX

El federalismo fiscal suizo desde la perspectiva del País Vasco
Mikel ERKOREKA GONZÁLEZ XXX

Aproximación a los principios y fundamentos del modelo de federalismo fiscal de EE. UU. desde el Concierto Económico
Gemma MARTÍNEZ BÁRBARA XXX

Los poderes financieros del Parlamento Escocés
James JOHNSTON XXX

El Concierto Económico entre Euskadi y el Estado: radiografía de situación
Ricardo GATZAGAETXEBARRIA BASTIDA XXX

Discurso de clausura
Bakartxo TEJERIA OTERMIN. XXX

Anexo: Tribunal Constitucional. Sentencia 118/2016, de 23 de junio . . XXX

PRÓLOGO

En 2014 el Parlamento Vasco puso en marcha una reflexión específica sobre el Concierto Económico. Queríamos profundizar tanto en el instrumento en sí, el propio Concierto Económico, como sobre el derecho a la soberanía económica que proporciona.

El Concierto Económico no deja de ser un gran desconocido pese a ser la piedra angular sobre la que se construye nuestro autogobierno y por lo mismo, el bienestar de la sociedad vasca. Por medio de estos Seminarios buscamos dar a conocer este instrumento y su funcionamiento.

En virtud del Concierto se establecen y regulan las relaciones financieras y tributarias con el Estado. El Concierto configura nuestro sistema de financiación y del mismo se deriva la existencia en Euskadi de un sistema tributario propio, de carácter general, y de aplicación universal. Se trata de una hacienda europea más que, además, trasciende al conjunto del autogobierno y del entramado institucional del país, administración general y administraciones forales y locales.

Con la intención de seguir profundizando en el conocimiento del Concierto, las terceras jornadas se celebraron en la propia Cámara los días 21 y 22 de enero de 2016 bajo el título de "Federalismo fiscal y Concierto Económico. Una aproximación desde el derecho comparado". Al igual que el año anterior, este tercer Seminario se realizó con la colaboración de *Ad Concordiam*, Asociación para la promoción y difusión del Concierto Económico.

Los sistemas de federalismo fiscal en el mundo, los casos concretos de Suiza, Estados Unidos de América y Escocia, el sistema común español y sus similitudes y diferencias con el sistema concertado se analizaron en las jornadas, que culminaron con una presentación sobre la situación presente del Concierto Económico. Esta publicación recoge el conjunto de aquellas reflexiones.

Bakartxo Tejeria Otermin
Presidenta del Parlamento Vasco

FEDERALISMO FISCAL EN EL SIGLO XXI: UNA VISIÓN GLOBAL DE NUESTRO ENTORNO

Roberto BERNALES SORIANO
Profesor de Derecho Tributario
Universidad de Deusto[1]

[1] El presente artículo se enmarca en el proyecto de investigación sobre "Las mutaciones de la Constitución económica de la UE" (DER2014-48327-C3-2-R; 2014-2016).

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como finalidad realizar un análisis resumido de algunos de los sistemas de federalismo fiscal de nuestro entorno. La primera cuestión surge a la hora de acotar cuál es nuestro entorno. Parecería claro que siendo el Estado español un estado europeo nuestro entorno sería el ámbito europeo. También parece cierto que los sistemas constitucionales europeos se inspiran no sólo en fuentes estrictamente europeas. Además si algo se ha convertido en un lugar común estos últimos años es la llamada globalización que alcanza también a extensión, o al menos toma en consideración, de instituciones y sistemas de todo el mundo.

Sin embargo, es opinión del autor que las instituciones políticas y las sociedades de las que emanan no son tan permeables al cambio como pudiera parecer a simple vista. Los cambios existen y en los últimos años han sido muchos en todos los órdenes, pero los cambios políticos son difíciles de imponer y, en muchos casos, vienen precedidos de sonoros fracasos que, según algunas opiniones, pueden ayudar de forma importante al futuro éxito de aquéllos. Por todo ello, la elección de los países que pudiéramos considerar nuestro entorno no deja de ser algo personal y que, como siempre ocurre, refleja también un desiderátum de qué líneas se podrían seguir en un futuro inmediato a la hora de ajustar, reformar o simplemente mantener el sistema (sistemas cabría decir) al que pertenecemos.

En cualquier caso, lo cierto es que en los últimos años ha existido un fuerte movimiento de reforma constitucional de los sistemas federales de nuestro entorno del que pretendemos hacernos eco en este pequeño trabajo. El objetivo es hacer una breve descripción de esos procesos de reforma, de las causas que los han motivado y de los resultados que pretenden introducir en las estructuras federales y descentralizadas (en el caso de países unitarios). Resultados todavía inciertos en muchos casos dado el corto espacio de tiempo transcurrido desde la implantación de las reformas.

Algunos de los procesos de reforma que se describen en las siguientes líneas fueron un éxito, otros fracasaron estrepitosamente. Diversos factores pueden ser tenidos en cuenta a este respecto: un entorno económico favorable, un mandato electoral claro, un programa amplio de reformas que pueda suscitar un consenso amplio, la habilidad en la negociación y las medidas compensatorias para las partes implicadas, la credibilidad de asesores externos que participen

en el proyecto de reforma, etc.[2]. A pesar de que se ha intentado hacer un análisis transversal de esos procesos y de los elementos que han concurrido en su éxito o fracaso, lo cierto es que las conclusiones no son todo lo clarificadoras y rotundas que se desearía. Pero más allá de un análisis uniforme de los diferentes sistemas y cómo se han reformado (que muestra que lo que funciona en un país en otro puede ser motivo de fracaso), lo interesante es observar cómo los problemas que se pretenden solucionar son muy similares y, por tanto, resulta aleccionador conocer cómo se han afrontado en países de muy distintas tradiciones jurídicas.

NUESTRO ENTORNO INMEDIATO: LA UNIÓN EUROPEA

Nuestro entorno legal más inmediato lo constituye la Unión Europea en cuanto marco supranacional con las obligaciones que de ello se derivan. De acuerdo con el artículo 4.2 del Tratado de la Unión Europea (TUE), la Unión ha de respetar la identidad nacional de los Estados miembros que es inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos también en lo referente a la autonomía local y regional. Así mismo ha de respetar las funciones esenciales del Estado y especialmente las que tienen por objeto garantizar su integridad territorial, estableciendo expresamente que la seguridad nacional sigue siendo responsabilidad exclusiva de cada Estado miembro.

En materia de distribución de competencias, el TUE establece que la delimitación de las competencias entre los Estados y la Unión se rige por el principio de atribución, esto es, que la Unión actúa dentro de los límites que le atribuyen los Estados y que toda competencia no atribuida expresamente a la UE sigue perteneciendo a los Estados (arts. 5.1 y 2 TUE). El ejercicio como tal de las competencias atribuidas a la Unión se rige por el principio de proporcionalidad en cuanto que ni en el contenido ni en la forma de actuación la UE puede exceder de lo necesario para el logro de sus objetivos (arts. 5.1 y 4 TUE). Pero sobre todo, en materia de competencia exclusiva de la UE, rige el principio de subsidiariedad que implica que la UE sólo puede intervenir en caso de que los objetivos pretendidos, debido a su dimensión o efectos de la acción a ejecutar, no pueden ser logrados suficientemente por los Estados miembros ni a nivel

[2] Ver en este sentido el análisis de los distintos factores que pueden incidir en las reformas de los últimos años en distintos países en Bóchliger, H. y Vammalle, C, *Reforming Fiscal Federalism and Local Gobernment. Beyond the Zero-Sum Game*, OECD, Paris, 2012.

central ni a nivel local (art. 5.1 y 3 TUE). Luego la UE da por hecho que los objetivos de los tratados pueden ser perfectamente alcanzados a través de los entes infraestatales de los Estados miembros, incluso diríamos sin la intervención del Estado central. La forma de hacerlo quedará al albur de la propia organización institucional de los Estados miembros.

El Tribunal de Justicia de la UE ha puesto de relieve dos principios básicos en esta materia:

1. Existe plena libertad de los Estados miembros en el reparto interno de competencias para la implementación del Derecho de la UE (TJEU C–428/07, *Horvath)* pero a su vez, los Estados miembros no pueden justificar un posible incumplimiento del Derecho de la UE con base en su sistema constitucional de reparto de competencias entre los diversos poderes territoriales de ese Estado. El principio de cooperación leal obliga a los Estados a tomar todas aquellas medidas de Derecho interno necesarias para cumplir sus obligaciones con la Unión. Los incumplimientos del Derecho de la UE por parte de las regiones de los Estados son directamente imputables al Estado en cuanto tal sin perjuicio de que éste pueda luego reclamar al ente incumplidor.
2. La disparidad de legislaciones internas no implica discriminación. Las llamadas libertades fundamentales que garantizan la creación de un único mercado común (esto es, la libre circulación de mercancías, trabajadores, servicios y capital) prohíben a los Estados miembros (incluidos sus entes infraestatales) la adopción de medidas que impliquen la existencia de discriminación en el tratamiento de situaciones similares a menos que exista una justificación suficiente. Es decir, la prohibición de discriminación (principio de no discriminación) no afecta a las posibles diferencias que puedan existir dentro del mismo Estado entre diferentes legislaciones de entes intraestatales (regiones, Estados, comunidades autónomas). La discriminación inversa no está prohibida en el ámbito comunitario.

ALEMANIA: LAS DOS REFORMAS CONSTITUCIONALES DE 2006 Y 2009

Alemania es un Estado casi diríamos ineludible a la hora de realizar cualquier análisis comparativo de nuestro entorno en materia de federalismo cualquiera que sea el punto de vista desde el que se realice el análisis. Sirvió de referencia

(entre otros) para la redacción de la Constitución de 1978 y es el Estado líder en términos económicos y políticos de la UE.

La República Federal de Alemania es un país constituido como un Estado federal integrado por la Federación y 16 Estados federales (*länder*). En la estructura del Estado alemán, los *länder* representan un nivel independiente de gobierno dotado de sus propios derechos y obligaciones. Los municipios se consideran parte de los Estados federados.

Desde un punto de vista general, Alemania es ejemplo paradigmático del llamado federalismo cooperativo o ejecutivo en que la división horizontal de poderes entre la Federación y los Estados se consigue trasladando el poder ejecutivo a los Estados. Ello en contraposición al llamado federalismo dual del que serían ejemplos Australia, Canadá o Estados Unidos en que cada nivel de poder mantiene un conjunto de instituciones (legislativo, ejecutivo, judicial) completo de autogobierno. En Alemania los Estados federados tienen por defecto la facultad de ejecución de las leyes federales en tanto la Constitución no establezca otra cosa. El federalismo alemán se caracteriza también por una fuerte asimetría entre sus Estados federados: existen Estados grandes y fuertes y otros más débiles (fundamentalmente las ciudades como Berlín, Hamburgo y Bremen).

Desde el punto de vista institucional y competencial, la legislación federal se aprueba en el Bundestag, elegido democráticamente, con la participación del Bundesrat, cuyos 69 miembros son elegidos por los gobiernos (no los parlamentos) de los Estados federados. El número de miembros que cada Estado puede elegir está entre 3 y 6 de acuerdo con la población de cada Estado y favorece claramente a los Estados más pequeños (Bremen con poco más de 300.000 habitantes tiene tres escaños mientras que Nordrhein-Westfalen, con 18 millones de habitantes tiene 6 escaños).

En cuanto a las competencias legislativas estas se dividen en competencias exclusivas y competencias concurrentes. En principio, la ley federal tiene preferencia sobre la ley estatal (art. 31 LF). Los *länder* tendrán poder para legislar sólo y hasta el punto en que así sean expresamente autorizados por una ley federal (art. 71 LF). En cuanto a las competencias concurrentes, a pesar de la denominación no son verdaderamente tales porque claramente, al menos hasta la reforma de 2006, la potestad de los *länder* solo existirá en tanto la Federación no hubiera hecho uso de su competencia mediante ley (art. 72 LF). En el esquema tradicional del federalismo alemán, la existencia de una ley federal previa impide el ejercicio de las facultades legislativas de los *länder*. La intervención de

los *länder* se reduce por tanto al consentimiento del Bundesrat para aprobar las leyes (art. 105.3). Sin embargo, la reforma de 2006 ha señalado algunas áreas en que las que los Estados federados pueden desviarse de la ley federal por lo que la ley federal posterior no anularía la leyes estatales.

El federalismo alemán no puede entenderse sin atender al carácter solidario de sus fundamentos que aparecen recogidos en la Constitución. Así el art. 72.2 establece que la Federación tendrá derecho a legislar en aquellas materias en que sea necesario para establecer condiciones iguales en todo el territorio federal. Así mismo el art. 107.2 señala que la legislación federal asegurará una nivelación razonable de las diferentes capacidades financieras de los *länder*, teniendo en cuenta debidamente las capacidades financieras y necesidades de los municipios. Lo cierto es que el Tribunal Constitucional ha restringido el ámbito de actuación de la legislación federal y con la primera reforma constitucional la posibilidad establecida en el art. 72 se ha limitado a diez áreas.

Con el fin de que los *länder* reciban niveles adecuados de financiación existe un proceso que puede dividirse en cuatro fases[3]:

1. Distribución vertical. En primer lugar, el conjunto de ingresos fiscales se distribuye a los dos niveles de gobierno, a saber, la Federación y todos los *länder*, y por otro lado, los municipios reciben una subvención complementaria de ingresos. El IRPF, IS e IVA se dividen entre la Federación y los Estados. Los municipios tienen derecho a una parte del IRPF y del IVA. Por ello, estos impuestos se denominan impuestos conjuntos. La Federación recibe todos sus ingresos de los impuestos federales. La mayoría de los impuestos especiales (tales como el impuesto sobre la energía y el impuesto sobre el tabaco), así como el impuesto sobre seguros son impuestos federales.

   Los Estados federados tienen derecho a recibir todos los ingresos procedentes de impuestos de los Estados federados. Estos incluyen el impuesto de sucesiones, la mayoría de los tipos de impuestos sobre transmisiones (en particular, el impuesto de transmisión de la propiedad inmobiliaria) así como algunos otros tipos de impuestos que generan pequeñas cantidades de ingresos.

   Los municipios reciben la recaudación del impuesto sobre actividades económicas, el impuesto sobre bienes inmuebles, así como los impuestos

[3] Recogemos el resumen que ofrece la página web del Ministerio de Finanzas.

sobre consumos específicos locales. La Federación y los *länder* reciben una parte de los ingresos del IAE.

2. Distribución horizontal. A continuación, la totalidad de los ingresos fiscales recaudados por parte de los Estados federados se asigna entre los distintos Estados federados. El reparto horizontal entre los Estados federados se hace en función del número de habitantes al margen de lo recaudado o del consumo de cada Estado.
3. Nivelación financiera entre los Estados federados. En una tercera etapa, hay una compensación entre Estados federados "pobres" y Estados federados "ricos".
4. Subvenciones complementarias. Además, en una cuarta fase, los Estados federados pobres también reciben fondos de la Federación.

Los detalles de cada una de las fases del proceso se rigen por ley ordinaria.

El primer paso para la reforma del sistema federal comenzó en octubre de 2003 con el nombramiento de una Comisión conjunta del Bundestag y Bundesrat sobre la modernización del sistema federal. A pesar de que todos los partidos políticos estaban de acuerdo en que hacía falta una reforma, no se llegó a ningún acuerdo durante la legislatura 2002-2005. Fue la coalición surgida tras las elecciones de 2005 (y el acuerdo adoptado el 11 noviembre de 2005) el que retomó la iniciativa y la que llevó adelante la reforma con una primera fase centrada en la reforma de la estructura federal y que fue finalizada en 2006 (con la aprobación de la Ley de 28 de agosto de 2006 de reforma de la Constitución) y la Ley de reforma del federalismo de 5 de septiembre de 2006.

De acuerdo con la Decisión de 14 de diciembre de 2005 (adoptada por el Canciller federal y los 16 Presidentes de los *länder*), había que reformar el sistema de acuerdo con los siguientes parámetros:

– Dividir más claramente los ámbitos de la legislación federal y estatal eliminando la legislación marco.
– Reducir las barreras para la adopción de legislación federal limitando los poderes de veto del Bundesrat.
– Reducir la utilización de financiación conjunta entre el Estado federal y los Estados, redefiniendo los casos en que la podría darse la asistencia financiera del Gobierno federal.

– Reforzar la compatibilidad de la Constitución con el Derecho de la UE, revisando las reglas de representación exterior y añadiendo normas sobre el pacto de estabilidad nacional y la responsabilidad por el cumplimiento de las normas comunitarias.

Además, la coalición llegó al acuerdo de proceder a una segunda reforma para reorganizar las relaciones financieras entre el Gobierno federal y los Estados, lo que también conllevó una segunda reforma constitucional. Para el año 2009 ambas reformas fueron completadas con éxito.

La primera reforma de 2006

La primera reforma tenía como objetivo mejorar el ámbito competencial y clarificar las responsabilidades del Estado federal y Estados federados hacienda más eficiente el proceso legislativo. Es una de las mayores reformas de la Ley Fundamental ya que un total de 25 de sus artículos fueron bien reformados, derogados o añadidos. Como hemos señalado la reforma pretendía clarificar la división de responsabilidades entre ambos niveles de gobierno, y dar mayor eficiencia a la ejecución de las diversas competencias para lo que se realizó una asignación más clara de las competencias legislativas.

La primera de las reformas se llevó a cabo en las siguientes áreas[4]:

– Reducción del ámbito legislativo en que el Bundesrat podía imponer su veto al Bundestag (derivado del art. 84.1 de la LF) e introducción de nuevas condiciones en relación con el consentimiento requerido por parte del Bundesrat para aquellas leyes que implicaran grandes gastos. (nuevo art. 104.a (3.a) de la LF).
– Abolición de la legislación marco y reorganización del ámbito de la legislación concurrente, reduciendo el ámbito de la cláusula contenida en el art. 72.2 de la Constitución que define el requisito para dar entrada a la legislación de la Federación, e introduciendo la posibilidad de que los Estados pudieran adoptar legislación divergente de la legislación federal en ciertas áreas legislativas.
– Delimitación clara de la responsabilidad financiera del Gobierno federal y de los Estados:

[4] Vid web Ministerio del Interior.

- Reduciendo los acuerdos financieros mixtos entre la Federación y los Estados.
- Reforzando la autonomía fiscal de los *länder*.
- Fijando el Pacto de Estabilidad Nacional por ley.
- Clarificando los principios concernientes a las cargas a soportar por la Federación y los Estados en caso de ruptura de las obligaciones nacionales e internacionales y del llamado criterio de Maastricht.

Entrando un poco más en el detalle de la reforma[5], podemos decir que hasta la reforma la Constitución preveía (artículo 75 GG, en su antigua redacción), una legislación marco de la Federación para materias sustanciales (por ejemplo, Derecho de la función pública, universidades, protección del medio ambiente). Los *länder* estaban obligados a completar mediante leyes propias el marco prefijado por la Federación. Pues bien la legislación marco quedó suprimida con la reforma. También las competencias concurrentes se vieron afectadas por la reforma. Hemos visto que el Gobierno federal tiene el mandato de establecer condiciones de vida iguales en todo el territorio nacional y además mantener la unidad jurídica y económica en defensa del interés general del Estado. A tal fin el legislador federal podía legislar sobre todas las materias que caían dentro de las competencias concurrentes (art. 74 GG). La reforma de la Constitución (art. 72) limita por una parte el número de materias en que tal situación puede darse y por otra parte excluye del examen de necesidad de regulación federal materias importantes que en las que ya el legislador federal no tendrá que "defender" la necesidad de legislación común. Como contrapartida, el artículo 72.3 GG prevé desde 2006 la posibilidad de que los *länder* se aparten en determinados ámbitos de las leyes federales. Estas son las materias excluidas de esa posibilidad del art. 72.2 y por tanto una ley federal posterior a las leyes estatales no las dejaría sin efecto. La reforma ha señalado 6 áreas en que los Estados federados pueden separarse de la ley federal y por otra parte, la posibilidad establecida en el art. 72 de dictar leyes federales para igualar las condiciones de vida entre los Estados se ha limitado a 10 áreas con la reforma.

Además los *länder* recibieron nuevas competencias (Derecho penitenciario, Derecho de los asilos de las residencias para ancianos y discapacitados

[5] Seguimos el análisis de Ulrich Häde en "Sobre la reforma del federalismo en Alemania", *Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder),* traducción por M. A. Martín, en UNED. *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 24, 2009, pp. 479-489.

(Heimrecht), y en determinados aspectos del Derecho del comercio (entre otros, horario de apertura de comercios y Derecho regulador de los establecimientos de hostelería). Desde entonces pueden, además, decidir en gran medida solos acerca del Derecho y, desde el punto de vista financiero especialmente importante, de la remuneración y la previsión social de sus funcionarios. La Federación ha abandonado asimismo la competencia en materia de educación superior, salvo en las cuestiones relativas a la admisión y a los títulos universitarios.

Con la reforma del federalismo se pretendía, además, reducir las financiaciones mixtas que habían sido objeto de fuerte controversia por cuanto la financiación del Gobierno federal conllevaba en muchos casos el control sobre las competencias de los Estados federados (especialmente en educación) la Constitución (nuevo artículo 104b GG) permite ahora la aportación de fondos para financiar tareas de los *länder* sólo en la medida en que la Ley Fundamental le confiera competencias legislativas[6]. Sin embargo. la reforma parece que no ha conducido a ninguna reducción relevante de las posibilidades de llevar a cabo financiaciones mixtas y el Gobierno federal sigue colaborando con los *länder* especialmente en el ámbito de la enseñanza superior. Sin embargo, esta situación vuelve a ser objeto de nuevo de reforma en el año 2009.

La segunda reforma (2009)

El elemento central de la reforma lo constituye la limitación constitucional al endeudamiento de los Estados federados. Además se reformó la Constitución (art. 91.c)) para crear las bases de la cooperación entre la Federación y los Estados en materia de tecnologías de la información simplificando los organismos y entes responsables y su estructura. Se concedió además al Gobierno federal la competencia exclusiva para organizar una red de seguridad que uniera las redes intraestatales con la Federación. Por otra parte se permitió al Gobierno federal la posibilidad de concesión de ayudas financieras a los Estados en situaciones de emergencia aunque la Federación no ostentase la competencia legislativa sobre la materia en cuestión.

---

[6] El problema esencial en este punto radica en que la Federación, a través de la financiación, influye en el cumplimiento de la tarea por parte de los *länder*. Influye así sobre los *länder* de una manera que limita la autonomía de éstos. Vid Häle, p. 483.

Respecto a los límites al endeudamiento, la Constitución incorpora (arts. 109 y 115) el objetivo del presupuesto equilibrado y prevé que los *länder* tengan que renunciar en el futuro completamente a un endeudamiento estructural aunque sigue estando permitido un endeudamiento coyuntural y la asunción de créditos en caso de catástrofes naturales y otras situaciones de emergencia. Aunque hay opiniones que sostienen que las limitaciones impuestas a los Estados (prohibiéndoles acudir al crédito) van más allá del límite a las reformas constitucionales (art. 79.3 GG), sin embargo, la limitación del endeudamiento neto no elimina la autonomía e independencia presupuestarias de los *länder y* las nuevas normas sobre endeudamiento estatal resultarán aplicables una vez transcurrido el período transitorio (2016 para la Federación y 2020 para los *länder*)[7].

Respecto a las ayudas financieras de la Federación a los Estados, la limitación de las financiaciones federales a los supuestos en que la Federación ostentase la competencia legislativa sobre la materia en cuestión (introducida en la primera reforma de 2006) fue considerada como demasiado restrictiva por lo que se modificó de nuevo la Constitución (art. 104.b.1) de forma que puedan concederse ayudas por parte de la Federación también en situaciones especiales sin esa limitación.

Las dos reformas parecen haber sido un éxito en términos de consenso entre el Gobierno federal y los Estados federados, sobre todo teniendo en cuenta las limitaciones financieras que se han impuesto a estos últimos. Con todo queda por ver lo que ocurrirá cuando finalice el período transitorio y comience a aplicarse el límite al endeudamiento de los Estados federados.

BÉLGICA

Bélgica es un Estado federal complejo constituido por tres regiones (Bruselas, Flandes y Valonia) y tres comunidades configuradas en función del idioma hablado en sus territorios (Flamenca, francesa y germanófona). Existen además cuatro áreas (comunidades) lingüísticas (flamenca, francesa, bilingüe francesa-flamenca y germanófona). Las tres comunidades están representadas institucionalmente por sus respectivos parlamentos y gobiernos con competencias en educación, cultura y otras materias.

[7] Ulrich Häde, cit. p. 486.

La región y la comunidad de Flandes se han unido existiendo un único parlamento que representa a ambas instituciones. La región de Valonia y la comunidad del mismo nombre continúan separadas. Es decir, cada una de las tres comunidades tienen su propio parlamento y dos de las regiones (Valonia y Bruselas) tienen parlamentos propios. Esta estructura compleja ha ayudado a reflejar los diferentes intereses, representando, grosso modo, las comunidades los intereses individuales (sobre todo los servicios públicos) y las regiones los intereses colectivos de estos entes. Las regiones (y no las comunidades) tienen competencias tributarias aunque la mayoría de sus ingresos proviene de los fondos que redistribuye el Gobierno federal.

El sistema federal belga ha ido evolucionando constantemente y puede decirse que continúa inacabado y en evolución. De hecho ha habido seis reformas estatales desde la década de los 70[8] de las que aquí recogemos únicamente y de forma resumida las dos últimas.

El acuerdo Lambermont (2001)

El acuerdo Lambermont (que toma su nombre de la residencia del primer ministro belga) fue el quinto de los procesos iniciados para conceder mayores competencias tributarias a las regiones y transformar un Estado unitario en un auténtico Estado federal.

Tras la reforma estatal de 1989, se vio la necesidad de que era necesario tomar nuevas medidas que para asegurar el funcionamiento de los entes fede-

[8] Ver van der Stichele and Verdonck, 2002.

– First state reform 1971: The Constitution recognizes the existence of three regions (Flanders, Wallonia and Brussels) and three cultural communities (French, Dutch and German).

– Second state reform 1980: The regions and the communities were fully established with their own responsibilities for matters relating to the person (communities) and the territory (regions).

– Third state reform 1989 (Special Financing Act): Belgium became de facto a federal state composed of regions and communities, which received expanded responsibilities, including the financial sovereignty over the use of transfers from the federal government.

– Fourth state reform 1993: – Saint Michel Act, 1993: Revision of financing mechanism concerning regions and communities. – Saint Quentin Decree 1993: transfer of some tasks from the French-speaking community to the Walloon region and the Brussels region (Commission communautaire française or "Cocof"). – Saint Éloi Act 2000: Revision of the allocation of the VAT transfer between communities.

rados y especialmente la comunidad francófona, que tuvo que ser rescatada. El acuerdo de Lambermont firmado en 2001 mejoró sustancialmente la financiación de las comunidades y aumentó las competencias tributarias de las regiones (aunque tuvo que venir acompañado de medidas de solidaridad tanto con Bruselas (región) como con la comunidad francófona[9].

El acuerdo incorporó dos elementos básicos[10]: 1) La concesión de una mayor autonomía a las regiones, junto con la asignación de competencias fiscales desde la Federación a las regiones, y 2) Un incremento considerable de las transferencias del Gobierno federal a las comunidades, principalmente para financiar la educación. De forma resumida podemos decir que el acuerdo consistió básicamente en los siguientes elementos:

– Concesión de mayores competencias fiscales a las regiones. Varios tributos, algunas tasas, los impuestos sobre la televisión, sobre vehículos, y algunos medioambientales fueron transferidos a las regiones a las que, además se permitió la adaptación de la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas tomando como referencia los ingresos regionales del citado impuesto, sin que se redujera la progresividad del impuesto.
– Como compensación por la asignación de las nuevas competencias tributarias y la previsión de una mayor recaudación derivada de ellas, se redujo la participación de las regiones en la recaudación del impuesto sobre la renta.
– Incremento de las transferencias derivadas del IVA a las comunidades en materia de educación, de acuerdo con una fórmula que reflejaba el coste de la educación y ligada al incremento del PIB.
– Concesión de mayores competencias reguladoras a las regiones en materia de agricultura y pesca, política exterior, supervisión de los entes locales y desarrollo y cooperación.

Como consecuencia de la nueva descentralización en materia tributaria la participación de los impuestos regionales en la recaudación total creció del 10%

[9] Willi Leibfritz, Fiscal federalism in Belgium: main challenges and considerations for reform, in Annex A1 Historical evolution of Belgium´s federalism OCDE, Economics Department, WP No. 743, 2009, pp. 22 y ss.

[10] Blóchliger, Hansjoörg y Vammalle, Camila, Reforming Fiscal Federalism and Local Government, Beyond the Zero-sum Game, OECD Fiscal Federalism Studies, Paris, 2012, pp. 52 y ss.

al 20%. Por otra parte, la nueva financiación de las Comunidades incrementó las transferencias federales a éstas en un 10% de los ingresos por el IVA. Si bien la reforma pretendía ser neutral en términos fiscales (en el sentido de que la mayor recaudación a nivel regional se compensaría con una disminución de las transferencias federales), de hecho el resultado neto final fue un incremento de las transferencias federales a los entes regionales[11]. Una vez firmado el acuerdo, Flandes hizo uso extensivo de las nuevas competencias, al contrario de lo que ocurrió con Valonia.

La sexta reforma estatal (2011-2012)

La sexta reforma del sistema federal belga tuvo lugar en los años 2011 y 2012 y tiene como antecedente la crisis política sufrida entre finales de 2010 y principios de 2011 durante la cual hubo de transcurrir un periodo de 541 días hasta que se pudo formar un nuevo Gobierno de coalición entre varios partidos (demócrata-cristianos, socialistas, liberales y ecologistas). El acuerdo entre ellos fue bautizado popularmente como el Acuerdo de la Pajarita (debido a la pajarita que habitualmente llevaba el primer ministro Elio Di Rupo) aunque oficialmente su nombre era el de "Un Estado federal más eficiente y unas entidades más autónomas".

En primer lugar, es interesante señalar que a la hora de implantar la sexta reforma estatal el Parlamento modificó temporalmente el procedimiento de reforma constitucional contenido en el artículo 195 de la Constitución, añadiendo una disposición transitoria a dicho procedimiento, lo cual fue objeto de una fuerte crítica[12].

El acuerdo estableció una reforma del Estado a implementar en varias fases, siendo la primera (aprobada en julio de 2012) la que marcó la división del distrito electoral de Bruselas-Halle-Vilvoorde (BHV) así como otras reformas legales[13].

---

[11] Ibid. p. 58.

[12] "Belgian Federalism after the Sixth State Reform", Jurgen Goossens and Pieter Cannoot, Perspectives on Federalism, Vol. *7*, issue 2, 2015, pp. 29-55, pp. 31 y ss.

[13] Como la instauración de una nueva fiscalía de habla neerlandesa, la posibilidad de que la región de Flandes nombre alcaldes, la adopción de medidas para compensar a Bruselas de su capitalidad internacional, etc.

La reforma del Senado

Con la reforma, el Senado pasa a tener un carácter radicalmente diferente al que tenía con anterioridad[14]. En adelante, se configura como la cámara de representación de las entidades federadas (que antes no existía como tal) y pasa a tener un carácter de cámara no permanente, en el sentido de que sólo mantiene ocho reuniones plenarias durante el año, y de representación institucional. Tras la reforma, el proceso legislativo general pasa a ser unicameral, sin intervención del Senado, en todas aquellas materias que la Constitución no señale explícitamente sometidas al proceso legislativo bicameral. Por otra parte, se pretende que a través del Senado los entes federados tengan un auténtico poder de codecisión con derecho de veto sobre materias institucionales como por ejemplo la reforma constitucional. Sin embargo, se ha señalado que a menos que se produzca otra reforma constitucional esta cámara no tendrá realmente "trabajo" a menos que adopte el papel, de facto, de puente entre las regiones y comunidades y/o el de promotor de ideas respecto al futuro institucional de Bélgica.

Además disminuye el número de senadores que pasa de 71 a 60 miembros que no son elegidos por sufragio universal. 50 de los 60 son elegidos por los parlamentos de las regiones y comunidades. Los otros 10 son "cooptados" con base en los resultados electorales de la Cámara de Representantes, lo que no deja de ser extraño si se considera al Senado como cámara de representación de las entidades federadas[15].

La reforma fiscal

La reforma en términos fiscales tenía como objetivo que el sistema de financiación se basara en la autonomía fiscal de las regiones, las cuales serían responsables fiscalmente hablando de sus obligaciones en términos de gasto. La reforma impulsa la responsabilidad en materia de gastos de las regiones y comunidades, especialmente en materia de bonificaciones familiares y políticas del mercado laboral. Es decir, al incrementar la autonomía fiscal de las regiones y de esta forma cubrir (más o menos) sus necesidades de

[14] Jurgen Goossens and Pieter Cannoot, cit. pp. 38 y ss.

[15] Ib. p. 39.

gasto, se alienaron las competencias sobre gastos con las competencias tributarias[16] [17].

DINAMARCA

Dinamarca es un país pequeño con una población aproximada de 5,6 millones de habitantes de los cuales una tercera parte vive en la zona metropolitana de Copenhague.

Desde el punto de vista que nos interesa, es de señalar que Dinamarca es un Estado unitario descentralizado en el que los municipios tienen garantizado a nivel constitucional (art. 82 de la Constitución) el derecho a gestionar sus competencias de forma independiente, bajo la supervisión del Estado y de acuerdo con la ley. Es decir, el Parlamento determina mediante ley el ámbito de autonomía de los municipios y podría variarlo en cualquier momento. Aunque en los últimos años ha habido una tendencia general a restringir la capacidad de decisión de los entes locales y demás niveles menores de la organización del Estado lo cierto es que la mayor parte del gasto público está en manos de

[16] Ver OECD Economic Surveys, Belgium, May 2013, p. Belgium 2013, p. 16.

[17] Casi dos tercios de las nuevas competencias sobre el gasto se transfirieron a las comunidades en áreas como los beneficios fiscales familiares, hospitales, servicios de salud mental, medicina preventiva, etc. Por su parte, las regiones asumieron mayores competencias en materia del mercado laboral, como la posibilidad de aprobar reducciones en las cotizaciones a la Seguridad Social, y de gastos fiscales, como por ejemplo los relativos a la vivienda habitual. La revisión de la Ley de Financiación dio a las regiones la capacidad de establecer los tipos impositivos en el impuesto sobre la renta (si bien con limitaciones que no pusieran en peligro la progresividad del tributo). Por otra parte se modificó la regulación de las transferencias en las que la mayor parte se reparten entre las regiones sobre la base del IRPF, estableciéndose, además, una subvención adicional (del 0,1% PIB) a partir del 2015 a la región de Bruselas como compensación por las externalidades que implica la alta presencia de funcionarios internacionales, el costo de la seguridad, transporte, etc. Además, el subsidio de solidaridad se revisó con el fin de evitar la reducción en la recepción de dicho subsidio en caso de una mejora en el comportamiento ecónomico del ente en cuestión (tema este recurrente en el ámbito del federalismo fiscal). Se previó que en el primer año de la reforma, éste sería neutral en términos presupuestarios para todos los niveles de gobierno. Posteriormente, durante la primera década, los subsidios se mantendrían constantes en términos nominales y se eliminarán totalmente durante la segunda década posterior a la reforma. Vid Bisciari, P. and L. van Meensel (2012), Reform of the Special Finance Act for the Communities and Regions, Economic Review, Banco Nacional de Bélgica.

las entidades locales. Por otra parte, es un rasgo distintivo del sistema tributario danés (aunque no es el único caso) la existencia de un IRPF municipal. Existe también un sistema de nivelación entre municipios.

La actual estructura administrativa de Dinamarca es fruto de la reforma del gobierno local y regional que entró en vigor el 1 de enero de 2007 y que produjo un cambio radical del mapa territorial, político y administrativo en todo el país. Tras la reforma, 275 municipios se habían fusionado para crear 98 grandes unidades municipales y los 14 condados existentes fueron abolidos para ser reemplazados por 5 regiones cuyos consejos son elegidos democráticamente. La reforma fue el fruto de un proceso de cuatro años (con dos intentos anteriores fallidos) y su principal objetivo fue adaptar la provisión de servicios públicos al incremento de la demanda y a los cambios tecnológicos. La reforma pretendió fundamentalmente mejorar la calidad de los servicios municipales transfiriendo nuevas competencias desde el nivel de los desaparecidos condados a los municipios, aumentando su tamaño para asegurar la adecuada provisión de dichos servicios. Los municipios pequeños ya no eran capaces de ofrecer los servicios que sus habitantes les demandaban por lo que llegados a cierto punto, la fusión de municipios fue vista como una alternativa a la recentralización de funciones. La obtención de economías de escala y la consiguiente eficacia en la gestión de dichos servicios también jugó un papel (aunque secundario) en los objetivos de la reforma El acuerdo político entre los principales partidos inició el proceso "forzando" a los municipios a fusionarse voluntariamente hasta conseguir un número mínimo de 20.000 habitantes dejándoles libertad para negociar entre ellos los límites territoriales[18]. Si bien es cierto que una alternativa podría haber sido los acuerdos de cooperación entre diversos municipios, lo cierto es que este tipo de acuerdos ya existían y habían sido fuertemente criticados por su falta de transparencia y control democrático. De hecho, la existencia de un gran número de este tipo de acuerdos fue uno de los argumentos utilizados para defender la reforma por cuanto mostraban que el tamaño de los municipios era demasiado pequeño[19].

Si analizamos la reforma desde una perspectiva general, podemos decir que tuvo éxito y de hecho se consolidó antes de lo esperado. Lo cierto es que el

[18] Reforming Fiscal Federalism and Local Government-Beyond the zero-sum game, Denmark: The Local Governmnent Reform, pp. 73-82, p. 74.

[19] Ob. cit. p. 76.

Gobierno otorgó a los municipios un fuerte incentivo para la fusión porque aquellos que no alcanzaran el nivel mínimo de población exigido podían verse sometidos a la obligación de fusionarse con otros en virtud de ley votada en el Parlamento. Aunque es cierto que los municipios podían evitar la fusión con otros en ciertas condiciones, esto implicaba su renuncia a las nuevas competencias y el verse forzados obligatoriamente a suscribir acuerdos para la "compra" de servicios a los municipios colindantes.

La reforma de 2007 consistió básicamente en tres elementos[20]:

1. La delineación de un nuevo mapa territorial en Dinamarca. Como hemos señalado anteriormente, el número de municipios descendió de 270 a 98, fruto de las fusiones entre municipios, con el resultado de una media de 56.000 habitantes por municipio, y la eliminación de 14 condados sustituidos por 5 regiones.
2. Nueva distribución de competencias entre los diversos niveles de gobierno. Al desaparecer los condados, sus competencias fueron redistribuidas a los municipios en su mayor parte, siendo éstos los responsables de gestionar la mayoría de las competencias derivadas del Estado de bienestar (servicios sociales, educación obligatoria, educación especial para adultos, rehabilitación y cuidado de mayores, programas de prevención, planificación medioambiental, servicios de apoyo a negocios locales, promoción del turismo, participación en compañías regionales de transporte, mantenimiento de la red local de carreteras, bibliotecas, escuelas de música, instalaciones deportivas y culturales y responsabilidad en materia de empleo de forma compartida con el Gobierno central). Por otra parte, las competencias de los condados en materia de salud pública fueron asignadas a las nuevas regiones, incluyendo la asistencia sanitaria pública, medicina familiar, especialistas, medicamentos, hospitales, etc. ¡unto con algunas otras competencias en materia de desarrollo regional. El Gobierno central pasó a tener un claro papel de supervisor de la eficacia en el provisión de los servicios atribuidos a los municipios y regiones. La competencia sobre los centros de enseñanza media, la recaudación de tributos, y parte de los transportes públicos y mantenimiento de carreteras fue transferido al Gobierno central que también adquirió un papel relevante en materia de planificación medioambiental. Los servicios

[20] Ob. cit. p. 75.

de empleo se atribuyeron de forma compartida al Gobierno central y a los municipios.

3. Nuevo sistema de financiación y nivelación. Dada la desaparición de los condados, los niveles de tributación pasaron de tres a dos, ya que las regiones carecen de competencias tributarias: sus ingresos provienen de subsidios y fondos del Gobierno central y de los municipios. Con el fin de asegurar que la reforma no implicara un cambio en la carga financiera entre municipios, se reformó el sistema de subvenciones y nivelación teniendo en cuenta la nueva distribución de competencias.

La reforma puede considerarse todo un éxito teniendo en cuenta los resultados obtenidos, siendo quizá determinante[21] la conjunción con otro tipo de reformas, un fuerte liderazgo político, y el uso de una política de "palo y zanahoria" con los municipios por cuanto existía la amenaza de fusión obligatoria para aquellos que no alcanzaran la población suficiente estipulada.

FINLANDIA

Finlandia es un país de 304.000 km^2 que tiene una población de aproximadamente cinco millones y medio de habitantes. Es un país unitario en el que pueden observarse dos niveles políticos de gobierno (en el sentido de que son niveles sometidos a elección democrática por los electores) personificados en la administración estatal y los municipios[22] sin perjuicio de la existencia de 19 regiones que sustituyeron en su día a las provincias existentes, lo que le diferencia de otros países nórdicos[23]. La administración estatal a su vez se compone de la administración central, regional y local. La administración regional se compone de seis agencias estatales regionales (AVI) y quince centros de desarrollo económico, transporte y medio ambiente (ELY). Las AVI legislan, conducen y supervisan las competencias a ejecutar en las regiones y hacen un seguimiento de la

[21] Ob. cit. p. 74.

[22] Antti Moisio, What makes a local government reform successful? The Finnish experience, en OECD/KIPF (2015), *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations: Challenges Ahead*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, Paris, pp. 183 y ss.

[23] Seguimos a continuación básicamente la exposición de André, Christophe and Clara García (2014), "Local Public Finances and Municipal Reform in Finland", OECD Economics Department Working Papers, No. 1121, OECD Publishing.

situación a nivel local en las regiones materia de derechos básicos, acceso a los servicios públicos básicos, protección y sostenibilidad medioambiental entre otras funciones. Los ELY son los encargados de la promoción del emprendimiento, funcionamiento del mercado laboral incluido lo relativo a trabajadores inmigrantes y actividades culturales, entre otras funciones. La administración estatal local está compuesta básicamente por las autoridades policiales, oficinas registrales y tributarias.

El gobierno local consiste en los municipios y las administraciones conjuntas formadas por diversos municipios: los municipios pueden formar entes conjuntos para la provisión de cualquier servicio aunque la pertenencia a uno de estos entes es obligatoria para la asistencia sanitaria especializada (hospitales). Lo habitual es que los municipios más pequeños organicen la asistencia sanitaria y en materia de educación a través de uno de estos organismos. Existen (datos del 2015) 315 municipios y 19 consejos regionales encargados del desarrollo regional[24].

Los municipios existentes tienen una media de 17.000 habitantes por municipio. La ausencia de un poder regional ha hecho que los municipios desempeñen un gran número de competencias sobre todo en materia de educación, salud y servicios sociales y que en los últimos años las competencias asumidas se hayan incrementado notablemente. El sector municipal suma dos tercios del consumo público, supone un 70% del total de inversión pública y el personal a su servicio supone más de un 20% del número total de empleados públicos[25]. Como regla general, ya hemos señalado que los municipios tienen un papel fundamental en los países nórdicos y más aún en un país como Finlandia en que no existe propiamente un poder regional.

En este epígrafe haremos una reseña de tres grandes reformas acontecidas en Finlandia en los últimos años: la reforma del gobierno y servicios locales de 2007 (conocida como "PARAS"); la reforma para la fusión de municipios de 2011-2015; y la reforma del sistema de financiación sustanciada en los años 2010 y 2014.

Desde el punto de vista financiero-fiscal, los municipios finlandeses gozan de una gran autonomía fiscal: tienen competencia para recaudar el impuesto muni-

[24] Antti Moisio, ob. cit. pp. 183 y ss.

[25] Vid André, C. and C. García (2014), cit. p. 10.

cipal sobre la renta e impuestos sobre la propiedad, y reciben también una participación en la recaudación del impuesto de sociedades. La principal fuente de ingresos la constituye el impuesto sobre la renta municipal, que supone un 40% del total de los ingresos municipales[26] y en el cual pueden señalar libremente el tipo impositivo (proporcional). También pueden establecer el tipo del impuesto sobre la propiedad dentro de los límites señalados por el Gobierno central. Por otra parte, los municipios tienen un margen de discreción muy amplio en materia de gasto en que no existen límites, al igual que sucede en cuestión de endeudamiento o niveles de deuda, lo que no es habitual en los países de la OCDE con la excepción de Austria y Noruega[27].

La reforma del Gobierno y servicios locales de 2007 (Reforma "PARAS")

En el año 2007 Finlandia inició la implantación de la reforma con la finalidad de crear economías de escala e incentivar tanto la fusión de municipios como la cooperación municipal en la provisión de servicios públicos (conocida también por su acrónimo como reforma "PARAS")[28]. A diferencia de lo ocurrido en Dinamarca, la tradicional política de consenso finesa y el alto grado de autonomía municipal impedían imponer por la fuerza este tipo de reformas. Por ello, los municipios tuvieron la opción de fusionarse o bien incorporarse a unidades más grandes de cooperación intermunicipal. Sin embargo, es cierto que financieramente se incentivó la primera de las opciones. La reforma consistió básicamente en dos elementos[29]: por una parte otorgar subvenciones a la fusión voluntaria de municipios y por otra, la restructuración de los servicios públicos.

Las subvenciones se otorgaron en función del número de municipios involucrados, cuál era su tamaño inicial y el tamaño del municipio resultante de la

[26] André, C. and C. García (2014), cit. p.

[27] Ver a este respecto Sutherland, D., R. Price and I. Joumard (2005), "Sub-Central Government Fiscal Rules", OECD Economic Studies, No. 41, 2005/2.

[28] En lo referente a esta reforma, seguimos básicamente lo expuesto en "Finland: Restructuring local government and services", en Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, pp. 83-92.

[29] Vid Finland: Restructuring local government and services" Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, p. 87.

fusión. La restructuración de la provisión de servicios públicos municipales se llevó a cabo exigiendo y creando unidades más grandes para llevar a cabo dicha provisión. Así, por ejemplo, se exigía una base poblacional de al menos 20.000 habitantes para poder llevar a cabo la asistencia primaria en materia de salud; o de 50.000 habitantes para el caso de educación básica. Los municipios podían alcanzar el número crítico de habitantes bien por fusión bien mediante la cooperación con otros municipios para la prestación de estos servicios (en cuyo caso debían de establecer un ente gestor). Por otra parte, las grandes zonas urbanas, esto es, las cuatro autoridades locales en el área metropolitana de Helsinki así como otras 16 ciudades junto con sus municipios adyacentes (102 municipios en total) tuvieron que suscribir planes de cooperación en cuestiones referentes al uso del terreno, vivienda y transporte, entre otras materias.

La reforma puede considerarse que fue un gran éxito puesto que para finales de 2012 el número de municipios se había reducido en 96 entes.

La reforma para la fusión de municipios

La entrada de un nuevo Gobierno en el año 2011 hizo que se iniciara una nueva ronda de fusiones municipales incardinada en una serie de reformas a nivel local que se iniciaron durante el bienio 2011-2013 con la entrada de dicho Gobierno[30].

De acuerdo con la idea del nuevo Gobierno, la reforma PARAS no era suficiente y no resolvía los principales problemas de los municipios. Por ello, aún antes de que la implementación de la referida reforma finalizara, el nuevo Gobierno lanzó una nueva reforma que pretendía reducir el número de municipios entre 70 y 100 para todo el país. Sin embargo, esta segunda reforma fracasó

[30] Las seis reformas que el nuevo Gobierno pretendió implementar eran, además de la reforma para la fusión de municipios, la reforma de la asistencia sanitaria, la reforma de la Ley de Régimen Local, la reforma de la Gobernanza metropolitana, la reforma del sistema de subvenciones, y la reforma de las funciones locales. Vid What makes a local government reform successful? The Finnish experience**,** Antti Moisio, en OECD/KIPF (2015), *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations: Challenges Ahead*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, Paris, p. 190. Seguimos básicamente la exposición de Moisio de las reformas producidas a partir de 2011 tomando en consideración únicamente la reforma para la fusión de los municipios y la reforma del sistema de financiación.

ya que al final del mandato del Gobierno (marzo de 2015) sólo un pequeño número de fusiones se había llevado a cabo.

Esta segunda reforma pretendía hacer frente (de acuerdo con el Gobierno) a los desafíos que implicaban el envejecimiento de la población, la eficacia del sector público y el proceso democrático en la toma de decisiones a nivel local. La pretensión del Gobierno era que la reforma cimentara también las medidas tomadas a nivel del Gobierno central para afrontar el desfase existente en las finanzas públicas. Además, desde el punto de vista político, el nuevo Gobierno pretendía acallar las propuestas de la oposición sobre la creación de un nuevo nivel de poder a nivel regional.

La reforma se preparó por el Ministerio de Finanzas que definió un tamaño óptimo para los municipios basado en las áreas en que los habitantes de los municipios se desplazaban entre su lugar de trabajo y su domicilio, así como en la estructura óptima para la provisión de los diferentes servicios municipales. Los municipios resultantes de las fusiones deberían de ser capaces de prestar todos los servicios sociales, la asistencia sanitaria y la educación sin necesidad de tener que acudir a la formación de entes supramunicipales (con la excepción de la asistencia hospitalaria especializada). El así llamado "modelo de municipalidad fuerte" se supone que reduciría la cantidad de municipios a un número entre 70 y 100 para el año 2015. Aunque las fusiones pretendidas habrían de realizarse de forma voluntaria (como ocurrió con la reforma "PARAS"), se dejó una puerta abierta a la posibilidad de, en una fase posterior, fusiones obligatorias por el Gobierno, que consideró diversas opciones legales para implementarlas en alrededor de 10 centros urbanos fuera del área metropolitana de Helsinki[31].

Los consejos municipales fueron consultados sobre los planes del Gobierno y se supone que tenían que informar y hacer propuestas sobre las fusiones que habrían de implementarse entre los años 2015 y 2017. Pero no mostraron demasiado entusiasmo con las propuestas y los sucesivos plazos para la entrega de sus propuestas se fueron dilatando en el tiempo. Al final la mayoría de los consejos rechazaron los planes gubernamentales puesto que, desde su punto de vista, iban demasiado lejos y lo que demandaban estos consejos era fomentar la cooperación municipal, no la fusión entre municipios. Al final del mandato

[31] Vid Antti Moisio, ob. cit. p. 192.

gubernamental, sólo un pequeño número de fusiones había logrado consolidarse por lo que puede afirmarse que la reforma fue un rotundo fracaso.

La causa de este fracaso puede atribuirse a varios factores, si tomamos en cuenta los elementos clave que pueden tenerse en cuenta a la hora de implementar una reforma de este tipo[32]. Desde el punto de vista del momento elegido para la reforma son varios los elementos que, visto en retrospectiva, jugaron en contra de su éxito. El éxito de la reforma anterior ("PARAS" 2007) impulsó la acción del nuevo Gobierno pero parece que la nueva reforma se inició demasiado pronto, esto es, sin haber dejado que finalizara y madurara la implementación de la reforma anterior.

Por otra parte, la reforma municipal vino acompañada por el intento de reforma de los servicios sociales y de salud. Esta reforma "conjunta", si bien en otros casos ha jugado un papel favorecedor del éxito de las reformas, lo cierto es que en este caso conllevó problemas desde el principio. En primer término, las dos reformas fueron preparadas por dos ministerios diferentes: por una parte el de Asuntos Sociales (reforma de los servicios sociales y salud) y por otra, el de Finanzas (reforma municipal). La cultura de ambos era sustancialmente divergente así como el objetivo que pretendía cada uno con las reformas. El Ministerio de Finanzas puso el acento en la eficiencia económica como objetivo y el Ministerio de Asuntos Sociales subrayaba la necesidad de conseguir la equidad en el acceso a los servicios públicos. Tampoco fue de gran ayuda el hecho de que ambos ministerios estaban en manos de diferentes partidos políticos y esto se reflejó en la ausencia de comunicación efectiva entre ambos ministerios.

Por otra parte, la situación económica fue deteriorándose continuamente a lo largo del proceso de su implementación. Pero probablemente el principal obstáculo para el éxito de la reforma fue constitucional y no político. El derecho al autogobierno de los municipios está reconocido en la misma Constitución por lo que disfrutan del derecho al autogobierno administrativo y tributario. La Comisión constitucional del Parlamento criticó duramente y en varias ocasiones la re-

[32] Ver Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), "The Political Economy of Fiscal Decentralisation", in Kim, J. and C. Vammalle (eds.), *Institutional and Financial Relations across Levels of Government*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing. OECD/Korea Institute of Public Finance. Así mismo, Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing. Paris, pp. 11-25.

forma para las fusiones municipales por entender que estaba en contradicción con el texto constitucional. El principal problema por tanto fue que no se alcanzó ningún acuerdo político que pudiera sortear las dificultades desde el punto de vista del encaje constitucional de la reforma. A ello se unió el hecho de que la reforma fue preparada por un número reducido de expertos y funcionarios y a que la reforma de los servicios sociales y de salud que la acompañaba pareciera como si fuera un mero pretexto para forzar la fusión de municipios. Esto hizo que el fracaso estuviera asegurado[33].

La reforma del sistema de financiación

La reforma del sistema de financiación se realizó en dos fases: una primera en el año 2010 en que se produjo la unificación de competencias en el Ministerio de Finanzas con la unificación de los tres tipos de transferencias (general, educación y asistencia social) y una segunda fase en 2014 en que se produjo la simplificación del sistema de transferencias.

En Finlandia, las transferencias del Gobierno central a los municipios se utilizan para garantizar la igualdad en el acceso a los servicios sociales, asistencia sanitaria y educación. El sistema de igualación de costes e ingresos en proporción al gasto público y del PIB es uno de los mayores de la OCDE. A la hora de determinar las transferencias el coste de los factores es determinante, en contraposición a lo que ocurre en Suecia y Noruega en que los ingresos son determinantes[34]. El sistema de igualación redistribuye los ingresos fiscales de acuerdo con el potencial de recaudación de los municipios. Los ingresos potenciales se calculan aplicando los tipos tributarios medios del país a las bases imponibles municipales. Los municipios con unos ingresos fiscales potenciales per cápita por debajo del 91,86% de la media nacional reciben la diferencia vía transferencia del Estado[35].

---

[33] Vid Moisio, cit. pp. 198-199.

[34] Blöchliger, H., O. Merk, C. Charbit and L. Mizell (2007), "Fiscal Equalisation in OECD Countries", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 4, OECD Publishing. Cit. en André, C. and C. García (2014), "Local Public Finances and Municipal Reform in Finland", *OECD Economics Department, Working Papers*, No. 1121, OECD Publishing, pp. 14 y ss.

[35] André, C. and C. García (2014), "Local Public Finances and Municipal Reform in Finland", *OECD Economics Department, Working Papers*, No. 1121, OECD Publishing, pp. 14 y ss.

En el año 2010[36] el sistema de subvenciones se reformó de forma que los tres principales bloques de subvenciones (la subvención para educación, la de asistencia social y sanitaria y la subvención general) se fusionaron en una única subvención de carácter general gestionada por el Ministerio de Finanzas. Este fue quizá el principal aspecto de la reforma puesto que los criterios para el otorgamiento de las subvenciones no fueron modificados. La reforma fue incluida en el programa electoral del Gobierno entrante en 2007 y tuvo como base el informe preparado por una institución de investigación gubernamental (VATT) el cual incluía nuevos criterios para la asignación de los fondos, pero debido a la crisis financiera y al consiguiente recorte en la recaudación, la formula de asignación no se revisó y se garantizó a los municipios que la reforma no provocaría pérdida alguna en el montante de su financiación.

La reforma fue bien recibida por los municipios que preferían al Ministerio de Finanzas como único interlocutor dado que eran de la opinión de que sería más proclive a tener en cuenta tanto sus intereses como su futuro financiero. Los más reacios a la reforma, como por otra parte podría esperarse, fueron los ministerios "perdedores" con la reforma, esto es, el Ministerio de Educación y el Ministerio de Salud y Asuntos Sociales cuyos presupuestos se redujeron sensiblemente. La fuerte presión del sector educativo permitió que el Ministerio de Educación mantuviera el control sobre las subvenciones para la educación superior y para el equivalente a la formación profesional. El trasvase de poder desde estos ministerios al Ministerio de Finanzas reforzó obviamente el papel de éste en los asuntos municipales y preparó lo que se pretendía que fuera el siguiente paso en la reforma del sistema en su conjunto: la reforma del sistema de subvenciones con la renegociación de la fórmula de financiación, al reducir el número de interlocutores únicamente a dos: la Asociación de Municipios y el Ministerio de Finanzas.

La verdadera reforma del sistema se inició en 2012 y, aunque se votó de forma diferenciada en el Parlamento, se realizó de forma conjunta con la incorporación de la nueva Ley Municipal que estableció, entre otras cosas, una nueva regulación fiscal de los municipios.

El nuevo Gobierno entrante en 2011 preparó la reforma del sistema tan pronto como tomó posesión y si bien el Ministerio de Asuntos Locales tomó el

[36] Lo que sigue está descrito en Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game,* pp. 90 y ss.

liderazgo político de la reforma, la preparación del proyecto se concentró en el Ministerio de Finanzas. Este dejó la dirección del proyecto en manos de un ombudsman (que era un antiguo gestor municipal jubilado) y se le facilitaron los medios para poner en marcha los estudios necesarios de instituciones de investigación no pertenecientes a la administración, las cuales suministraron los datos y análisis necesarios para la reforma[37]. Por tanto, la reforma como tal se puso en manos del ombudsman y de los funcionarios adscritos al proyecto. El informe del ombudsman fue aprobado por el Gobierno en abril de 2014 y la nueva ley sobre la reforma de las subvenciones se aprobó en el Parlamento en agosto de 2014, siendo efectiva desde principios de 2015. Los objetivos de la reforma son hacer el sistema más simple y más transparente a la vez que lo más neutral posible respecto a las fusiones municipales.

En comparación con otras reformas anteriores, ésta se llevó a cabo sin grandes oposiciones quizá debido a la concentración del proyecto en el departamento de asuntos locales del Ministerio de Finanzas. Pero este factor quizá en otros países podría jugar el papel contrario y ser contraproducente especialmente si se descuida la transparencia y coordinación con otros departamentos ministeriales. El hecho de que existiera una primera reforma en 2010 pudo ayudar al éxito de la segunda y más importante de 2014, dada la unificación de subvenciones que supuso dicha reforma, como hemos visto. También se considera que fue una medida acertada la decisión de transferir el Departamento para el Gobierno Local y la Administración Regional desde el Ministerio del Interior al Ministerio de Finanzas en el año 2008. Por otra parte, también se dice que el hecho de realizar de forma simultánea la reforma del sistema de subvenciones con la nueva Ley Municipal que definió las nuevas reglas fiscales para los municipios, ayudó en el proceso. Así mismo se pretendió una transición "amable" estableciéndose un período transitorio de cinco años (hasta 2020) durante los que los municipios recibirán compensaciones financieras[38].

Lo cierto es que Finlandia es un ejemplo de cómo dentro del mismo país reformas similares pueden ser llevadas a cabo con éxito o bien pueden fracasar estrepitosamente en función de los factores que hemos apuntado en la introducción a este estudio.

---

[37] Moisio, ob. cit. p. 197.

[38] Vid Moisio, Antti, ob. cit. pp.195-196.

CANADÁ

Canadá es uno de los países más extensos del mundo que sin embargo, sólo cuenta con treinta y siete millones y medio de habitantes y se constituye políticamente en un Estado federal con tres niveles de gobierno: uno a nivel central y otros dos a nivel subcentral (provincias y territorios por un lado y gobiernos locales por otro, si bien la Constitución sólo incluye como tal dos niveles de gobierno: el federal y el federado de las diez provincias. Las provincias son muy heterogéneas tanto en tamaño y población como importancia económica.

El Gobierno federal o nacional es responsable de la aprobación e implementación de las leyes para todo el país y para ello, la Constitución le otorga los poderes que puede ejercer independientemente de las provincias. El Parlamento sito en Ottawa es bicameral (Cámara de los Comunes y Senado, que no es de elección popular y tiene un poder sensiblemente inferior a la cámara baja). Las diez provincias (British Columbia, Alberta, Saskatchewan, Manitoba, Ontario, Quebec, Newfoundland y Labrador, Nova Scotia, New Brunswick, y Prince Edward Island) tienen su propia asamblea legislativa (en su día alguna incluso tenía también una segunda cámara) y su Gobierno.

Los tres territorios existentes (Yukon, Northwest Territories, y Nunavut) aunque no están reconocidos constitucionalmente como las provincias, de hecho tienen muchas de las competencias asociadas con las provincias y cada uno tiene su propia asamblea legislativa y Gobierno. Su carencia de estatus constitucional hace que no tengan voz a la hora de reformar la Constitución pero es práctica común incluir a los gobiernos territoriales en el proceso de toma de decisiones.

Los gobiernos locales, también son muy heterogéneos en tamaño, finalidad y estructura e incluyen municipios, condados y consejos regionales, agencias, etc. Al igual que los territorios, carecen de reconocimiento constitucional y su creación y el marco legal de actuación caen dentro de la jurisdicción de las provincias y territorios.

Desde los tiempos de la primera Constitución de 1867 y la constitución de la Federación, el federalismo canadiense ha estado dirigido a encarar dos cuestiones fundamentales: la cuestión "cultural" con su reflejo en dos comunidades (la anglófona y la francófona), y la cuestión económica y su reflejo en la política

fiscal y monetaria, la regulación del comercio interior y exterior y el gobierno de las relaciones económicas en el marco interno[39].

La Constitución establece (artículo 91) que el Gobierno federal tiene dos tipos de poderes. Por un lado existe una lista enumerativa de veintinueve competencias federales (regulación del comercio, servicio postal, ejército, derecho penal, navegación, implementación de tratados internacionales, etc.); y por otra parte, existe la cláusula de Paz, Orden y Buen Gobierno (cláusula POGG, por sus siglas en inglés), que establece que todas aquellas competencias que no hayan sido atribuidas expresamente a las provincias corresponden al Gobierno federal.

La Constitución también establece (artículos 92 y 93) cuáles son los poderes de las provincias. Así enumera dieciséis competencias legislativas que incluyen educación, instituciones municipales, derecho de propiedad, derechos civiles, etc. Son competencias exclusivas y por ello el Gobierno federal no puede legislar sobre ellas.

Por otra parte, existen (artículo 95) competencias concurrentes en materia de agricultura e inmigración. En materia tributaria, la Constitución (artículo 92) confiere a las provincias competencia sólo en lo referente a tributos directos con la finalidad de recaudar ingresos para finalidades provinciales. La cuestión de qué tributos tienen la cualificación de directos y cuáles no la tienen ha tenido una gran importancia y ha sido objeto de disputa recurrente ante los tribunales canadienses.

Los elementos del federalismo fiscal canadiense

Canadá es, de acuerdo con los estándares de la OCDE[40], el país más descentralizado de este selecto club en términos de gasto y competencias fiscales (alrededor del 65% de gasto y 50% de tributos asignados a las provincias, territorios y entes locales).

---

[39] Alarie, B. y Bird, R. M., Canada, en *Tax Aspects of Fiscal Federalism*. IBFD, Ámsterdam, 2011, pp. 79-136.

[40] Canada: The equalisation reform in Blöchliger, H. and C. Vammalle, *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, Paris, 2012, pp. 63 y ss.

Las provincias tienen una gran capacidad tributaria (pueden establecer las bases tributarias y tipos impositivos y gozan de los ingresos provenientes de los recursos naturales que se explotan en su territorio (tasas, royalties, etc.). Las grandes diferencias existentes entre provincias se reducen por el mecanismo de nivelación mediante transferencias desde el Gobierno federal a las provincias. De manera resumida podemos establecer[41] que el federalismo fiscal canadiense está basado en tres elementos: los acuerdos de tributación, las subvenciones federales y las transferencias de nivelación.

Tanto las provincias como el Gobierno federal tienen competencias para imponer tributos directos y normalmente se hace de forma coordinada a través de los acuerdos de tributación entre el Gobierno federal y las provincias y territorios que evitan una "sobreimposición" sobre los contribuyentes. Además el Gobierno federal utiliza en muchas ocasiones el sistema tributario para realizar transferencias de fondos a provincias y territorios. Estas transferencias fiscales se establecen en acuerdos formales entre los gobiernos y habitualmente se utilizan como una forma de financiación de los servicios suministrados por las provincias (asistencia sanitaria, educación).

El Gobierno federal también otorga subvenciones tanto condicionadas como incondicionadas (subvenciones "en bloque"), que consisten en transferencias de fondos anuales para financiar programas provinciales y territoriales en materias como salud, cuidado infantil, educación y beneficios sociales.

En el año 1957 se introdujo un sistema de transferencias de nivelación que son subvenciones incondicionadas para las provincias necesitadas con el fin de que puedan ofrecer un nivel equiparable de servicios públicos al margen de cuál sea el número de habitantes o los ingresos tributarios. Habitualmente todas las provincias recibían este tipo de pagos con excepción de Ontario, British Columbia y Alberta que eran las únicas que estaban por encima de la media establecida. El estándar mínimo para realizar la comparación y la fórmula para establecerlo han sido objeto de modificación con cierta frecuencia con base en los siguientes elementos:

– la definición del estándar como tal, esto es si la media de la capacidad fiscal debería referirse a dos, cinco o todas las provincias,

– la posible limitación al total de los pagos por nivelación,

[41] De acuerdo con la descripción del propio Gobierno canadiense.

– la toma en consideración o no de los ingresos por los recursos naturales a la hora de establecer la posible capacidad fiscal de las provincias: 100%, 50% o nada en absoluto.

La reforma del sistema de nivelación de 2007[42]

A comienzos de la década de los noventa, el consenso existente tanto sobre los principios como sobre los aspectos técnicos del sistema de nivelación empezó a quebrarse especialmente en lo referente a cómo debería de tratarse la cuestión de los recursos naturales. La reforma pretendió poner a punto el sistema que, a lo largo de los años se había hecho muy poco transparente y sometido a la influencia de intereses particulares, por lo que se pretendió simplificar el sistema. El proceso de reforma se inició en 2005 con la creación de un grupo de expertos que combinaba el rigor económico con un sentido político de la reforma y que, debido a su reputación, obligó en cierta medida al Gobierno a seguir la mayoría de sus recomendaciones. Así mismo se anunció un programa de transición "ad hoc" basado en acuerdos individuales con las provincias.

La cuestión de los recursos naturales resultó ser la más controvertida. En la fórmula anterior a 2004 los ingresos derivados de ellos se tenían en cuenta en su totalidad para computar la capacidad fiscal. Esto implicaba desincentivar a las provincias menos pudientes para que explotaran o aumentaran sus bases recaudatorias. Este desincentivo es el que motivó los acuerdos especiales con las provincias atlánticas que les "protegían" de los desincentivos que implicaba el sistema existente. El grupo de expertos propuso una suerte de compromiso entre el Gobierno federal y las provincias: debería tomarse en consideración el 50% de los ingresos derivados de dichos recursos a la hora de establecer la capacidad fiscal con un límite adicional sobre aquellas provincias cuya capacidad fiscal después de las transferencias de nivelación sobrepasaran a la provincia que, dentro del grupo de las no receptoras de dichas transferencias, tuviera la menor capacidad fiscal. Esto suponía que se limitaban los pagos para las provincias con grandes recursos y además se mantenían los incentivos para que las provincias con potencial para explotar sus recursos, ejercieran ese potencial.

[42] Seguimos el análisis en Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), Canada: the equalization reform, in *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, Paris, 2012, pp. 65 y ss.

De forma resumida, los elementos de la reforma fueron los siguientes[43]:

– Un nuevo estándar de nivelación basado en la media representativa de las provincias. La reforma introdujo el estándar de las diez provincias en contraposición al de cinco provincias que había estado en vigor desde los años 80. Esto significó la inclusión de las provincias con altos ingresos fiscales y con grandes recursos naturales que se habían excluido y, por tanto, el aumento del citado estándar.

– El sistema fiscal representativo (RTS por sus siglas en inglés), que define la capacidad fiscal de una provincia, fue simplificado, combinando las fuentes de los ingresos, de forma que el número de bases tributarias que definen la capacidad fiscal se redujo de 33 a 5.

– La nivelación se hizo ilimitada. El tamaño total del programa de nivelación ya no estaría sometido a limitaciones. Esto es, el sistema volvió a lo que había estado en vigor con anterioridad al año 2004.

– Los ingresos derivados de recursos naturales se tuvieron parcialmente en cuenta. Como hemos señalado, las tasas, royalties, etc. derivados del petróleo, gas, carbón, etc. se incluirían en un 50% en la composición de la capacidad fiscal de una provincia.

– Se estableció un límite para garantizar que ninguna provincia pudiera tener una capacidad fiscal más alta (después del pago por nivelación) que la provincia de las no receptoras de transferencias por nivelación con la capacidad fiscal más baja.

La combinación del nuevo estándar de las diez provincias y la eliminación del límite de las transferencias supuso un incremento notable del trasvase de fondos desde el Gobierno federal a las provincias (sobre todo cuando se incrementaba el precio de los recursos naturales). La crisis de 2008 supuso la imposición de nuevo de un límite a dichas transferencias para hacer frente al incremento exponencial del costo de las transferencias. A modo de ejemplo, y por primera vez en la historia, Ontario pudo acceder a dichos pagos dado el efecto doble de la caída en los ingresos fiscales y el alto nivel del estándar a tener en cuenta debido a los altos precios de los recursos naturales. Esta vez el Gobierno federal preparó la reforma de forma unilateral y terminó modificando

[43] Vid Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, cit. p. 65.

el sistema para hacerlo parecido al existente en 2004 y que es el que había motivado la reforma de 2007.

A pesar de todo se pueden extraer ciertas lecciones dado el éxito (efímero) que tuvo la reforma de 2007. La reforma fue madurando a lo largo de los años dado que desde los años 90 las provincias venían quejándose de la diferencia entre sus ingresos y sus obligaciones de gasto. Todos los gobiernos coincidían en que los pagos deberían realizarse de acuerdo con una fórmula pero no había acuerdo sobre cuál debería ser, especialmente en lo referente al tratamiento de los recursos naturales. El electorado había llegado a un punto de cansancio en relación con la disputa entre el Gobierno federal y las provincias y entre éstas entre sí, por lo que exigía un acuerdo más allá de la disputa política. La reforma se basó mayormente en un informe preparado por un grupo de cinco expertos que realizó consultas con una gran número de académicos, políticos y público en general lo que puso al Gobierno en la obligación de asumir un punto de vista general y neutral sobre la nivelación.

Sin embargo, se suele apuntar que el motivo principal del éxito de la reforma fue que las transferencias federales aumentaron considerablemente. La desaparición del límite a dichas transferencias y el hecho de que se asegurara que ninguna provincia perdería en términos absolutos sus derechos de nivelación abonó el camino de la reforma. Por otra parte, se mantuvieron acuerdos específicos con ciertas provincias para eliminar la oposición de alguna de ellas.

El ensamblaje de las competencias fiscales. Los acuerdos fiscales intergubernamentales[44]

La Constitución de 1867 asignó a las provincias lo que consideró que eran unas pocas competencias para las que no era necesaria una gran capacidad de gasto. Por ello se entendió que no tenían por qué tener competencias importantes en materia tributaria para hacer frente a estos gastos. Se confiaba en que la restricción de sus ingresos a aquéllos derivados de la tributación directa (más transparente que la indirecta) pusiera límite a la adopción de programas que conllevaran grandes gastos. Sin embargo, la realidad ha demostrado que las competencias en educación, salud y servicios sociales no son lo "baratas" que el legislador constitucional de 1867 podía prever.

[44] Seguimos el análisis de Alarie, B. y Bird, R. M. cit. pp. 107 y ss.

Esta situación de divergencia entre la limitación originaria de las competencias tributarias de las provincias y el constante aumento de los gastos a los que han tenido que hacer frente se ha afrontado de formas diversas. Quizá el elemento más decisivo haya sido el papel central que la imposición directa (impuesto sobre la renta e impuesto de sociedades) ha cobrado en los sistemas tributarios modernos. Ello hizo que se establecieran acuerdos conjuntos de tributación en materia de imposición directa. Estos acuerdos se iniciaron durante la Segunda Guerra Mundial para hacer frente a la crisis financiera de las provincias derivada de la crisis económica de 1937. Las provincias (con la excepción de British Columbia, Alberta y Ontario) suscribieron los acuerdos fiscales en tiempo de guerra (los llamados acuerdos de alquiler de rentas) por los que las provincias cedían ("alquilaban") todos sus derechos a imponer tributos al Gobierno federal a cambio de un cantidad fija anual. Si bien los acuerdos expiraron en 1946, el modelo (grosso modo) siguió adelante a lo largo de las siguientes décadas con modificaciones respecto a los términos del intercambio (ej. cesión a cambio de seguir las directrices federales respecto a la determinación de bases o tipos similares, etc.).

Por otra parte, ha habido una evolución en la estructura y operativa de la imposición indirecta sobre las ventas tanto a nivel federal como provincial. El sistema conjunto (provincias-Gobierno federal) de imposición indirecta tiene, en muchos aspectos y con todas las cautelas de un sistema que todavía está evolucionando, las características de los referidos acuerdos de tributación en la imposición directa. Todo esto no ha hecho sino reforzar el elemento básico del federalismo fiscal canadiense que es la ocupación simultánea del mismo "suelo fiscal" por parte de los dos niveles de gobierno, el federal y el de las provincias, que están llamados a compartir las mismas bases tributarias[45].

Pero quizá la lección a tener en cuenta sea que el cambio tan radical en cuanto a las competencias sobre el establecimiento de las bases y tipos y la recaudación del impuesto más importante del sistema tributario (IRPF) ha tenido lugar sin grandes controversias. Es cierto que no era necesaria una reforma constitucional puesto que tanto el Gobierno federal como las provincias tienen competencia para establecer ambos elementos del tributo. Pero lo cierto es que era necesario llegar a acuerdos e implementarlos. Quizá una de las claves fuera el sistema transversal de partidos existente y la existencia de gobiernos con

[45] Alarie, B. et al., cit. p. 108.

mayorías parlamentarias, que posibilitó que una vez negociados y acordados los cambios, la aprobación legislativa correspondiente y su implementación no fue objeto de un gran debate público o político. También es cierto que el liderazgo de Quebec en materia tributaria jugó un papel relevante en el sentido de que creó un "paraguas" bajo el que otras provincias pudieron cobijarse en la medida en que quisieron hacerlo. El hecho es que Canadá ha aprendido a convivir con un modelo en el que lo normal son las divergencias fiscales (ej. diferentes tipos impositivos en el IRPF) lo cual no parece molestar a nadie aunque pueda sostenerse que no es un modelo racional y sostenible desde el punto de vista de la eficacia, equidad y costes de un sistema tributario moderno[46].

Pero el modelo de acuerdos intergubernamentales ha probado ser eficaz a la hora de mantener un nivel razonable de prestaciones en los servicios públicos que, de acuerdo con las previsiones constitucionales, están en manos de las provincias que presentan diferencias notables de capacidad de financiación. La contrapartida podría ser como se ha señalado[47] que el sistema ha perpetuado la desigualdad entre provincias, y también que la preservación de la autonomía de las provincias se ha hecho a costa de un menor crecimiento a nivel nacional. Pero aquí también, el análisis económico no debe hacernos perder de vista que la perspectiva a adoptar para juzgar un modelo federal no es solo económica sino también política.

El país ha conseguido evitar o al menos mitigar el posible conflicto entre Gobierno federal y provincias equilibrando la necesidad de un tratamiento igual entre provincias con una necesaria asimetría que refleje las diferencias entre ellas (especialmente la voluntad de Quebec de tener una mayor autonomía en relación con las demás).

[46] Ob. cit. p. 112.

[47] Ver Thomas J. Courchene, "Avenues of adjustment: The transfer system and regional disparities", in M. Walker, *Canadian confederation at the crossroads: Thesearch for a federal-provincial balance*, Vancouver: Fraser Institute, 1978.

EL FEDERALISMO FISCAL SUIZO DESDE LA PERSPECTIVA DEL PAÍS VASCO

Mikel ERKOREKA GONZÁLEZ
Investigador
Departamento de Historia Contemporánea
Universidad del País Vasco

1. INTRODUCCIÓN

En el año 2015 Suiza cuenta con una población de 8.239.600 habitantes, donde conviven tres comunidades culturales (alemana, francesa e italiana) y coexisten cuatro lenguas oficiales (alemán, francés, italiano y romanche)[1]. Desde el siglo XVI ha existido en Suiza una división religiosa entre católicos y protestantes que aún pervive en la actualidad. En cuanto a la organización administrativa interna, podemos distinguir tres niveles de gobierno: La Confederación Suiza, 26 cantones[2] y 2.324 municipios[3].

Suiza comparte frontera con Alemania, Austria, Francia, Italia y Liechtenstein. Los factores externos, principalmente el miedo a ser absorbidos por las grandes potencias limítrofes, explica en buena medida que desde el siglo XIII hasta la actualidad haya prevalecido el principio de unidad frente a posibles injerencias exteriores entre las distintas comunidades internas que componen el país alpino.

Además del factor externo, el modelo de organización interno por el que se ha regido Suiza, primero como Estado confederal y luego como Estado federal, ha sido un factor importante para mantener un equilibrio interno que ha permitido que esa diversidad de culturas, lenguas y creencias prevaleciera unida en pro de unos intereses comunes[4].

Desde el siglo XIII en el que se formó la antigua Confederación Suiza, precursora del Estado moderno suizo, hasta el año 1798, Suiza se organizó como un Estado puramente confederal. Suiza era un Estado de estados donde la Confederación jugaba un rol subsidiario. Su función principal era garantizar la defensa nacional y la estabilidad interior. Hasta el siglo XIX la Confederación

---

[1] FEDERAL CHANCILLERY. *The Swiss Confederation. A brief guide*, Bern: Federal Chancillery, 2015; 8.

[2] De los 26 cantones, seis son semicantones.

– Los cantones son: Zúrich, Bern, Lucerna, Uri, Schwyz, Glarus, Zug, Friburgo, Solothurn, Schaffhausen, St. Gallen, Graübunden, Aargau, Thurgau, Ticino, Vaud, Valais, Neuchâtel, Ginebra y Jura.

– Los semicantones son: Obwald, Nidwal, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Appenzell Rhodes-Exterieures y Appenzell Rhodes-Tessin.

[3] FEDERAL CHANCILLERY. *The Swiss Confederation. A brief guide*; 14.

[4] BARRENA, Alberto. *El federalismo en Suiza*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1970.

no ostentó facultades administrativas ni contó con ninguna fuente de ingresos propios[5].

En el contexto de la Revolución Francesa, las tropas de la Francia revolucionaria conquistaron el territorio suizo en 1798, aprobando ese mismo año una nueva Constitución. La Constitución de 1798 creaba la República Helvética y establecía un modelo de Estado unitario. Tras la derrota de Napoleón en 1814 y los acuerdos de la Conferencia de Viena en 1815, los sectores conservadores de la sociedad suiza trataron de restaurar el modelo de organización previo a la invasión francesa. Las facciones liberales se opusieron a dicho proceso de restauración, defendiendo la creación de un Estado moderno de corte liberal. Tras una breve guerra civil en 1847, derivada de disensiones religioso-ideológicas, los liberales impusieron su proyecto de Estado, aprobando la "Constitución Federal de la Confederación de Suiza" el año 1848[6].

Aunque el título de la nueva Constitución mantuvo la denominación de "Confederación de Suiza", la Constitución de 1848 estableció las bases del Estado federal suizo, dejando atrás el modelo confederal. Inspirándose en la Constitución de los Estados Unidos, se creó un Consejo Nacional y un Consejo de los Estados[7] para gobernar los asuntos de la Confederación y también se estableció un Tribunal Federal.

El rol de la Confederación ya no solo se limitaba a garantizar la defensa nacional y la estabilidad interna. Entre otros se estableció una unión aduanera, monetaria y de pesas y medidas. La Confederación quedó facultada con la exclusividad de acuñación de moneda y se le dotó de ingresos propios provenientes de la gestión de los derechos aduaneros.

Aunque revisada y enmendada en diversas ocasiones[8], la Constitución de 1848 se mantuvo vigente hasta el año 1999. Durante el periodo de vigencia

---

[5] FAHRNI, Dieter. *Historia de Suiza: ojeada a la evolución de un pequeño país desde sus orígenes hasta nuestros días*, Zurich: Pro Helvetia, 1984.

[6] SIGG, Oswald. *Las instituciones políticas en Suiza*, Zurich: Pro Helvetia, 1988.

[7] En el Consejo de los Estados, que sigue vigente en la actualidad, todos los cantones tienen la misma representación, sea cual sea su población o su dimensión económica. Los cantones tienen dos representantes y los semicantones uno.

[8] SÁNCHEZ, Remedio, GARCÍA, María Vicenta. *Suiza. Sistema político y Constitución*, Madrid: Centro de Estudios políticos y constitucionales, 2002.

de esta Constitución, se observa un proceso gradual de centralización en favor de la Confederación[9]. Este proceso de centralización obtuvo especial relevancia en periodos de inestabilidad, como la Primera y la Segunda Guerra Mundial o los años de grave crisis económica entre ambas guerras.

Aún así, cabe subrayar que los cantones han conservado hasta la actualidad altas cotas de poder y competencias. Como ejemplo de ello, podemos señalar el hecho de que la Constitución no reconoció a la Confederación ninguna participación sobre los impuestos directos hasta después de la II Guerra Mundial. En el año 2000 entró en vigor la nueva "Constitución Federal de la Confederación Suiza" que sigue vigente en el año 2015.

Tras este breve repaso a la historia de la formación del Estado suizo, señalaremos cuatro características básicas del federalismo suizo:

1. La construcción del Estado suizo se ha desarrollado desde abajo hacia arriba ("bottom-up construction"). Son los cantones, formados a su vez por los municipios, los que han creado la Confederación y no al revés. Por ello, el artículo 1 de la Constitución federal establece que la Confederación la forman "el pueblo suizo" y todos los cantones[10].
2. El sistema federal suizo no es el final de un proceso de descentralización. Este punto es fundamental para entender, que aún en la actualidad, la soberanía originaria recae sobre los cantones y no sobre la Confederación. De tal manera, y como señala el artículo 3 de la Constitución federal, los cantones conservan los poderes residuales bajo su control[11].
3. La distribución de competencias entre los distintos niveles de administración suizos están claramente delimitadas por la Constitución federal y las constituciones cantonales. La Constitución federal establece nítidamente las competencias y los límites de la Confederación. Todos los cantones tienen aprobada su propia Constitución, que señala los aspectos organizativos

[9] Ibid.

[10] Ibid. El anexo de la obra contiene una traducción al castellano de la "Constitución Federal de la Confederación de Suiza" del 18 de abril de 1999.

[11] Ibid., 81. El artículo 3 de la "Constitución Federal de la Confederación de Suiza" establece que: "Los Cantones serán soberanos, en tanto que su soberanía no esté limitada por la Constitución federal, y ejercerán todos los derechos que no hayan sido delegados a la Confederación".

y competenciales internos del cantón, incluida la relación entre la administración cantonal y las administraciones locales.

4. El control de los principales impuestos se ha mantenido siempre bajo el control de los cantones. Tanto en el pasado como en la actualidad, los cantones han sido los encargados de gestionar los principales impuestos del sistema tributario suizo. Por ejemplo, hoy en día, los cantones controlan la gestión integral de prácticamente todos los impuestos directos.

2. TRES NIVELES DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN SUIZA

La administración tributaria suiza se organiza en tres niveles:

1. La Confederación Suiza.
2. Las administraciones cantonales.
3. Las administraciones locales.

Como ya hemos señalado al exponer las características del federalismo suizo, cada administración tributaria tiene claramente delimitadas sus competencias bien sea por la Constitución federal, por las constituciones cantonales o por las normas municipales.

2.1. La Confederación Suiza

La Constitución federal establece los recursos tributarios que puede aplicar la Confederación (ver Cuadro 1).

La Constitución federal, además de delimitar el abanico de recursos tributarios con los que cuenta la Confederación, en algunos casos establece limitaciones en su aplicación. Por ejemplo, en el caso del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), la Constitución establece los tipos máximos aplicables por las autoridades fiscales de la Confederación.

Cualquier reforma de la Constitución, única vía para modificar el orden competencial de la Confederación, requiere una doble mayoría: una mayoría en referéndum del pueblo suizo y una mayoría de los cantones (todos los cantones tienen la misma representación)[12].

[12] Ibid., 123-126.

CUADRO 1
Cuadro de impuestos de la Confederación Suiza

Impuestos directos	Impuestos indirectos
Impuesto sobre la Renta Tipo máximo: 11,5%	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) Tipo normal: 8%
Impuesto sobre Sociedades Tipo máximo: 8,5%	Derechos de aduana
Impuesto anticipado	Impuesto federal sobre derechos timbrados
Impuesto Federal sobre los casinos Se destina a financiar el régimen de la Seguridad Social	Impuesto al tabaco
Impuesto sustitutorio del servicio militar	Impuesto sobre la cerveza
	Impuesto sobre las bebidas alcohólicas
	Impuesto sobre hidrocarburos
	Impuesto sobre la importación de automóviles
	Impuesto sobre la circulación Se destina al mantenimiento de la red de carreteras nacionales

Fuente: FEDERAL DEPARTMENT OF FINANCE. *Federal, Cantonal and Communal taxes*, Bern: Swiss Confederation, 2015.

La Constitución le reconoce a la Confederación la exclusividad en el control sobre la mayoría de los impuestos indirectos[13]: entre ellos el IVA o los impuestos especiales como el impuesto sobre el tabaco, las bebidas alcohólicas o los hidrocarburos.

En cambio, la Confederación tiene competencias limitadas en el campo de los impuestos directos. En esta línea cabe destacar que la Constitución determina que la recaudación del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre las sociedades correspondiente a la Confederación la deben llevar a cabo los cantones[14].

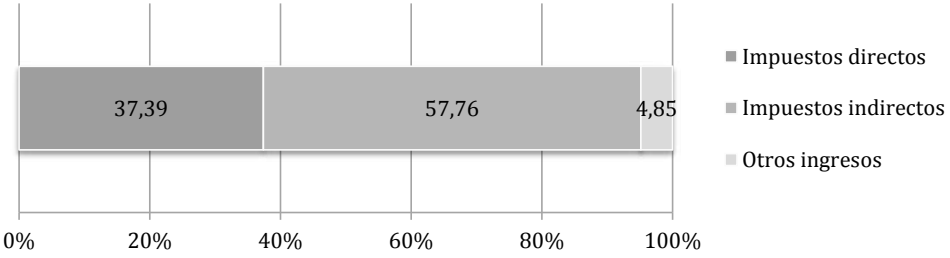
[13] Artículo 134 de la "Constitución Federal de la Confederación Suiza".

[14] Artículo 128 de la "Constitución Federal de la Confederación Suiza".

Analizando la distribución del presupuesto de ingresos no financieros de la Confederación Suiza en el año 2013 (ver Gráfico 1), se percibe la limitación de la Confederación en la administración de los impuestos directos.

En cambio, la Confederación ostenta un papel preponderante en la gestión y recaudación de los impuestos indirectos, que suponen más de la mitad del total de sus ingresos.

GRÁFICO 1
Distribución de la liquidación del presupuesto de ingresos no financieros de la Confederación Suiza (2013)



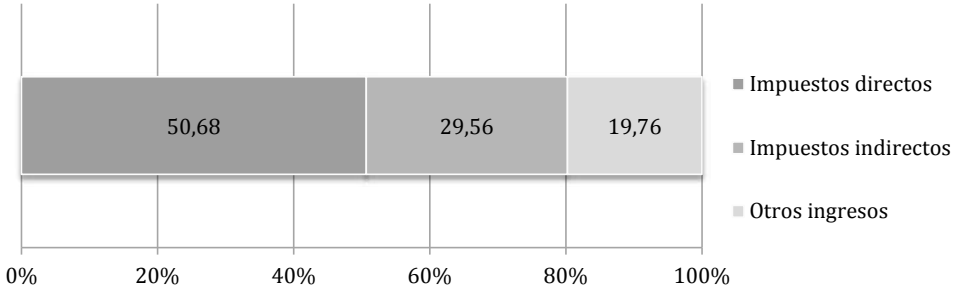
Fuente: FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report*, Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015. Elaboración propia.

Si comparamos el gráfico de la distribución de ingresos de la Confederación Suiza con la de un país descentralizado como es España advertimos evidentes diferencias (ver Gráfico 2).

La recaudación por el IVA es el principal ingreso de la Confederación Suiza (35,4% del total de la liquidación presupuestaria del ejercicio del 2013). La suma de los ingresos obtenidos por el impuesto federal sobre la renta y el impuesto federal sobre sociedades, el 28,86% del total de la liquidación presupuestaria del 2013, no alcanza el rendimiento obtenido por los ingresos provenientes del IVA.

En cambio, en España, el Estado tiene la preponderancia tanto sobre los impuestos directos como los indirectos. La principal fuente de recursos del presupuesto de ingresos no financieros de España proviene del impuesto sobre la renta (en el año 2013 suponía el 30,47% del total de la liquidación del presupuesto de ingresos), seguido a una distancia prudencial por la recaudación por el IVA (21,5% del total de la liquidación del año 2013).

GRÁFICO 2
Distribución de la liquidación del presupuesto de ingresos no financieros de España (2013)



Fuente: INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. *Presupuestos Generales del Estado. Liquidación del Presupuesto de 2013*, Madrid: Intervención General de la Administración del Estado, 2014. Elaboración propia.

En el ámbito del gasto, cabe resaltar que la Constitución federal le impone importantes obligaciones ineludibles a la Confederación, que condicionan la capacidad decisoria sobre el gasto del Gobierno federal. Entre otros, sea por preceptos constitucionales o por acuerdos entre administraciones, la Confederación debe transferir parte de sus ingresos fiscales a los cantones y otra parte a financiar el régimen de la Seguridad Social.

2.2. Las administraciones cantonales

El nivel medio de la administración la componen 26 cantones, cada cual con una Constitución cantonal y con una administración tributaria propia. Los cantones son las principales instituciones suizas a la hora de planificar y ejecutar las políticas fiscales. Entre otros, dado que gestionan la mayor parte de los impuestos directos, recae sobre ellos la función redistribuidora de la riqueza.

La Constitución federal tan solo les impone dos condicionantes al desarrollar las políticas fiscales: respetar el principio de capacidad económica y prohibir la doble imposición entre distintas administraciones[15]. Siempre que cumplan estos dos preceptos, los cantones son libres para establecer dentro de su jurisdicción

[15] Artículo 127 de la "Constitución Federal de la Confederación de Suiza".

los baremos, tasas o las sumas exoneradas que decidan[16]. Esta amplia autonomía fiscal a nivel cantonal habilita la existencia de una competencia fiscal entre cantones[17] (ver Cuadro 2).

CUADRO 2
Tipos impositivos aplicados por los cantones de Schwyz, Zug, Ginebra y Neuchâtel en el impuesto cantonal sobre la renta para distintas bases imponibles de un contribuyente soltero y sin descendencia (2007)

Cantón	25.000 CHF	50.000 CHF	100.000 CHF	200.000 CHF
Schwyz	0,69	1,81	2,96	4,24
Zug	0,17	1,2	2,64	4,3
Ginebra	0,08	1,61	7,99	13,17
Neuchâtel	0,86	3,66	9,37	13,33
Promedio 26 cantones	0,47	2,57	5,5	8,17

Fuente: GILARDI, Fabrizio; KÜBLER, Daniel; WASSERFALLEN, Fabio. "Cantonal tax autonomy in Switzerland: Trends, challenges, and experiences". En *Tax autonomy of subnational entities*. Universidad Carlos III de Madrid, 2010; 7.

Como podemos analizar en el cuadro precedente, los tipos impositivos en el impuesto cantonal sobre la renta varían sustancialmente entre cantones, no solo en el intervalo entre las tasas sino también en lo que respecta a la progresividad del impuesto.

[16] En el año 1990 se aprobó una Ley de Armonización sobre los impuestos directos de cantones y ayuntamientos (LHID) que entró en vigor en el año 1993. La Ley de Armonización se limitó a los aspectos formales, no preceptuando nada sobre la armonización material. La propia Constitución federal, en su artículo 129, garantiza que "los baremos, las tasas y las sumas exoneradas del impuesto no se someterán a la armonización fiscal". Para más información sobre el proceso de armonización fiscal ver: BAUR, Martin, DAEPP, Martin, JEITZINER, Bruno. "L'harmonisation fiscale formelle à la lumière des thèories ècononiques". En *La Vie èconomique*, 3, 2010; FELD, Lars. *Une harmonisation fiscale matérielle est-elee nécessaire en suisse?*, Zurich: Economiesuisse, 2009.

[17] KIRCHGÄSSNER, Gebhard, FELD, Lars. "Income tax competition at the state and local level in Switzerland". En *CESifo Working Paper Series*, 238, 2000.

Los principales tributos aplicados por las administraciones fiscales cantonales son los siguientes:

CUADRO 3
Principales impuestos de las administraciones cantonales suizas

Impuestos directos	Impuestos indirectos
Impuesto sobre la Renta y el patrimonio	Impuesto sobre vehículos motorizados
Impuesto sobre Sociedades y sobre el capital	Impuesto sobre perros
Impuesto sobre los beneficios derivados del juego	Impuesto cantonal sobre derechos timbrados
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	Impuesto sobre espectáculos
Impuesto de capitación	Impuesto sobre las actividades del juego
Impuesto sobre bienes inmuebles	Otros tributos
Impuesto sobre los beneficios de la venta de bienes inmuebles	
Impuesto sobre la transferencia de titularidad de bienes inmuebles	
Impuesto cantonal sobre los casinos	

Fuente: FEDERAL DEPARTMENT OF FINANCE. *Federal, Cantonal and Communal taxes*, Bern: Swiss Confederation, 2015.

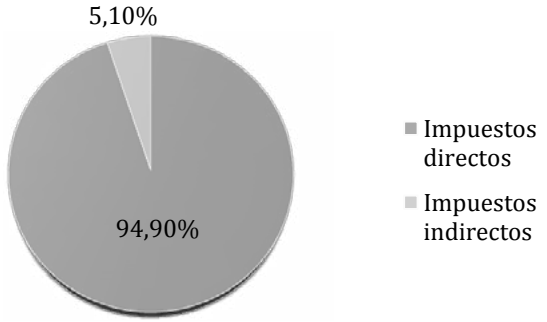
No todos los cantones aplican los mismos tributos[18]. Por ejemplo, el impuesto sobre sucesiones se aplica en 25 cantones y el impuesto sobre donaciones en 24[19].

[18] La Ley de Armonización de 1993 establece la obligación en la aplicación de ciertos tributos a nivel cantonal, entre otros el impuesto cantonal sobre la renta y el impuesto cantonal sobre sociedades.

[19] GILARDI, Fabrizio, KÜBLER, Daniel, WASSERFALLEN, Fabio. "Cantonal tax autonomy in Switzerland: Trends, challenges, and experiences", in *Tax autonomy of subnational entities* (Universidad Carlos III de Madrid: 2010), 5.

Los tributos directos suponen la práctica totalidad de los ingresos fiscales de los cantones (ver Gráfico 3). El impuesto sobre la renta es la principal fuente de ingresos fiscales de los cantones, seguido por el impuesto sobre sociedades[20]. La recaudación por impuestos indirectos tiene un papel casi testimonial en la financiación cantonal, ya que como previamente hemos señalado, la Confederación ejerce en exclusividad el control de los tributos indirectos más importantes, entre ellos el IVA.

GRÁFICO 3
Composición de los ingresos fiscales de los cantones suizos (2013)



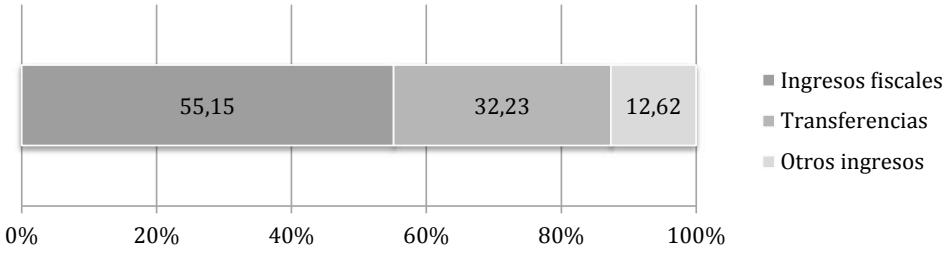
Fuente: FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report,* Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015. Elaboración propia.

Los ingresos fiscales son la fuente principal de la financiación cantonal (ver Gráfico 4). Aún así, las transferencias constituyen un recurso importante en los presupuestos cantonales. Fundamentalmente se tratan de transferencias provenientes de la Confederación. Entre otros, la Confederación transfiere a los cantones una participación sobre la recaudación fiscal, destina recursos al fondo de compensación intercantonal y subvenciona ciertas obras y servicios a nivel cantonal[21].

[20] En el año 2013, el impuesto sobre la renta y el patrimonio supuso el 65,28% sobre la recaudación fiscal de los 26 cantones. El impuesto sobre sociedades y sobre el capital alcanzó el 16,57%. Fuente: FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report,* Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015.

[21] Sobre las relaciones financieras entre la Confederación y los cantones ver: ibid., 41-46.

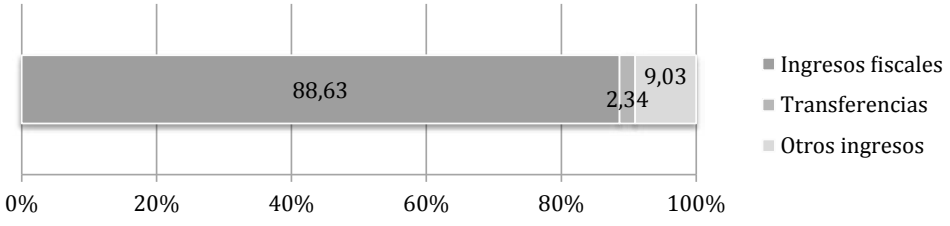
GRÁFICO 4
Distribución de la liquidación del presupuesto de ingresos no financieros de los cantones suizos (2013)



Fuente: FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report*, Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015. Elaboración propia.

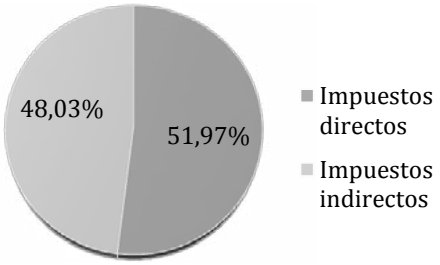
Si comparamos la distribución del presupuesto de ingresos de los cantones suizos con el presupuesto de la Diputación de Bizkaia del mismo año (ver Gráfico 5), podemos apreciar que las diputaciones vascas gozan de una autonomía financiera más amplia. Además, si tenemos en cuenta la composición de la recaudación fiscal de las diputaciones (ver Gráfico 6), apreciamos que las diputaciones gestionan un abanico de tributos más amplio que los cantones suizos, ya que además de controlar los principales impuestos directos, también gestionan una parte importante de los impuestos indirectos, entre ellos el IVA.

GRÁFICO 5
Distribución de la liquidación del presupuesto de ingresos corrientes no financieros de la Diputación de Bizkaia (2013)



Fuente: DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA. *Cuenta General del Territorio Histórico de Bizkaia*, Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia, 2014. Elaboración propia.

GRÁFICO 6
Composición de los ingresos fiscales de la Diputación de Bizkaia (2013)



Fuente: DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA. *Cuenta General del Territorio Histórico de Bizkaia*, Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia, 2014. Elaboración propia.

De todas formas, las conclusiones derivadas del análisis de los gráficos precedentes no son suficientes para discernir acerca del poder relativo que diputaciones y cantones ejercen en sus respectivas economías públicas. Los cantones cuentan con una autonomía y un marco de actuación sustancialmente más amplio que las diputaciones vascas a la hora de gestionar, administrar y aplicar reformas sobre los impuestos directos. Además, los cantones tienen menos obligaciones respecto de otras administraciones.

2.3. Las administraciones locales

Los mecanismos de control sobre las haciendas locales y el régimen de financiación municipal se establece a nivel cantonal. Cada cantón en su respectiva Constitución cantonal o mediante otros acuerdos delimita el marco de financiación de los municipios en su jurisdicción. En general, las haciendas locales se nutren de los mismos tributos que los de su respectivo gobierno cantonal (ver Cuadro 4).

Los cantones ofrecen cierta libertad de elección a los municipios en la aplicación de los tributos. Por ejemplo, dentro de los límites establecidos por la autoridad cantonal, los municipios tienen capacidad de decisión sobre los tipos aplicables en el impuesto sobre la renta[22].

[22] EUGSTER, Beatrix, PARCHET, Raphaël. "Culture and Taxes: Towards Identifying Tax Competition", ed. Department of Economics (Laussanne: Universidad de Lausana, 2011).

CUADRO 4
Principales impuestos de las administraciones locales suizas

Impuestos directos	Impuestos indirectos
Impuesto sobre la Renta y el patrimonio	Impuesto sobre espectáculos
Impuesto sobre Sociedades y sobre el capital	Impuesto sobre perros
Impuesto sobre los beneficios derivados del juego	Otros tributos
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	
Impuesto de capitación	
Impuesto sobre bienes inmuebles	
Impuesto sobre los beneficios de la venta de bienes inmuebles	
Impuesto sobre la transferencia de titularidad de bienes inmuebles	
Impuesto al comercio	

Fuente: FEDERAL DEPARTMENT OF FINANCE. *Federal, Cantonal and Communal taxes*, Bern: Swiss Confederation, 2015.

CUADRO 5
Recaudación fiscal obtenida por el impuesto municipal sobre la renta en distintos municipios suizos para el caso de un contribuyente casado, sin descendencia y con una base imponible de 200.000 CHF (2007)

Cantón	Municipio con menor gravamen		Municipio con mayor gravamen	
Zug	Walchwil	16.460 CHF	Unterägeri	19.340 CHF
Schwyz	Wollerau	12.760 CHF	Steinen	23.800 CHF
Nidwald	Hergiswil	20.320 CHF	Beckenried	26.800 CHF
Jura	Courroux	35.060 CHF	Courgenay	38.900 CHF
Bern	Muri	30.800 CHF	Lauterbr.	40.160 CHF
Neuchâtel	Marin-E.	37.300 CHF	Couvet	41.620 CHF

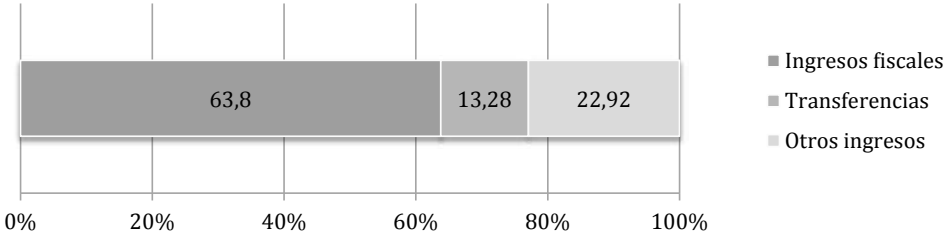
Fuente: BESSARD, Pierre. *Tax competition: The Swiss case*, Liberal Institute, 2008; 92-93.

Derivada de esta autonomía fiscal, en Suiza existe una competencia fiscal a nivel municipal[23]. El grado de la competencia fiscal depende de las normas establecidas por cada administración cantonal. En el siguiente cuadro podemos apreciar que los cantones con regímenes tributarios de impuestos más bajos (Zug y Schwyz) son los que habilitan un marco de financiación local con mayor margen para la competencia.

Prácticamente la totalidad de los ingresos fiscales de los municipios suizos proviene de los impuestos directos. El impuesto sobre la renta y el patrimonio es la fuente principal de ingresos de los municipios suizos. En el año 2013, los ingresos por dicho impuesto supusieron el 72,13% de la recaudación fiscal de todos los municipios suizos, seguido por el impuesto sobre sociedades y el capital que alcanzó el 14,25%[24].

Los municipios suizos gozan de una gran autonomía financiera que les permite obtener la mayoría de sus recursos mediante ingresos propios (ver Gráfico 7). Las transferencias que reciben los municipios provienen casi en exclusiva de las administraciones cantonales. Las conexiones financieras entre la Confederación y las haciendas locales es muy restringida.

GRÁFICO 7
Distribución de la liquidación del presupuesto de ingresos no financieros de los municipios suizos (2013)



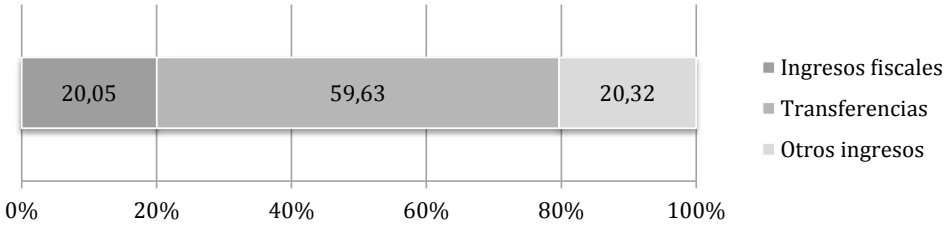
Fuente: FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report*, Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015. Elaboración propia.

[23] KIRCHGÄSSNER, G., FELD, Lars. "Income tax competition at the state and local level in Switzerland".

[24] FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report.*

Si comparamos la realidad suiza con el presupuesto del Ayuntamiento de Bilbao del mismo año (ver Gráfico 8), observamos que los municipios vascos detentan una autonomía financiera notablemente más limitada. Los presupuestos de las haciendas locales vascas padecen de una fuerte dependencia respecto de las transferencias de otras administraciones, fundamentalmente de las diputaciones.

GRÁFICO 8
Distribución del presupuesto de ingresos no financieros del Ayuntamiento de Bilbao (2013)



Fuente: AYUNTAMIENTO DE BILBAO. Presupuesto general de 2013, Bilbao: Ayuntamiento de Bilbao, 2012. Elaboración propia.

3. TRES PRINCIPIOS RECTORES DEL FEDERALISMO FISCAL SUIZO

Al analizar el sistema de federalismo fiscal suizo podemos distinguir tres principios rectores básicos que equilibran las relaciones del complejo entramado administrativo interno[25]: El principio de subsidiariedad, el principio de equivalencia fiscal y la democracia directa.

3.1. El principio de subsidiariedad

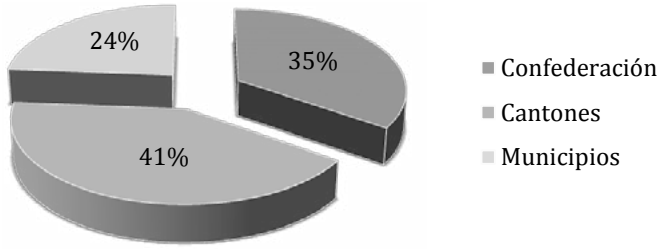
En su definición más amplia, el principio de subsidiariedad establece que un asunto debe ser resuelto por la autoridad más próxima al objeto en cuestión. En el ámbito de las finanzas públicas, este principio señala que los servicios públi-

[25] BLINDENBACHER, Raoul. "Fiscal Federalism and accountability within the Swiss System of Government", China: Forum of Federations, 2005). 3-7.

cos deben ser provistos por el nivel de administración más bajo posible. Las obligaciones y servicios encomendados a cada nivel de administración suizo están claramente delimitadas, fundamentalmente por la Constitución federal y las constituciones cantonales.

La distribución del gasto público entre las distintas administraciones suizas (ver Gráfico 9), refleja un equilibrio entre los tres niveles de administración a la hora de desarrollar el gasto público. De tal manera, tanto la Confederación como los cantones y municipios tienen capacidad de influir en las políticas de gasto público[26].

GRÁFICO 9
Distribución del gasto público en Suiza por administraciones (2013)



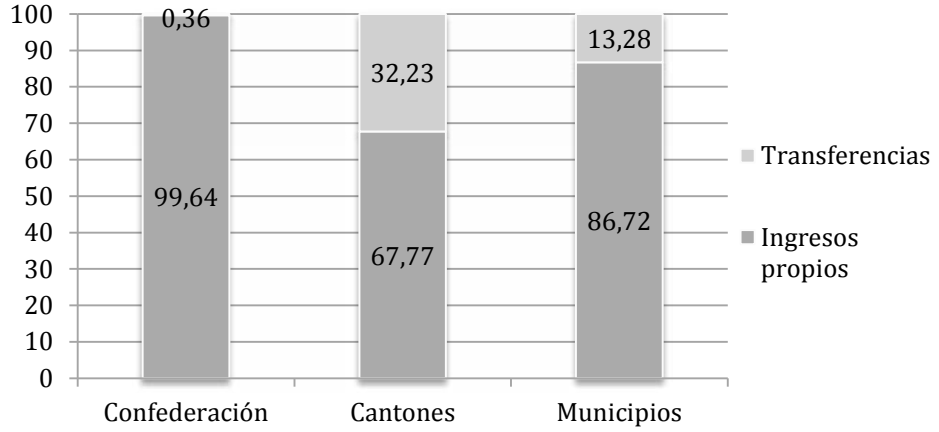
Fuente: FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report*, Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015. Elaboración propia.

3.2. El principio de equivalencia fiscal

El principio de equivalencia fiscal vincula el coste con el beneficio. En el ámbito de las finanzas públicas, el principio de equivalencia fiscal establece que el sujeto que disfruta de un bien público debe ser el mismo que asuma su pago. Los tres niveles de administración en Suiza gozan de una amplia autonomía financiera, fundamentada esencialmente en los ingresos fiscales (ver Gráfico 10). De tal manera, cada nivel de administración afronta sus obligaciones mayoritariamente mediante ingresos propios.

[26] KIRCHGÄSSNER, Gebhard. "Sustainable Fiscal Policy in a Federal State: The Swiss example". En *Swiss Political Science Review*, 11, 2005.

GRÁFICO 10
Composición de la liquidación de los presupuestos de ingresos no financieros de la Confederación, los cantones y los municipios en Suiza (2013)



Fuente: FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report*, Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015. Elaboración propia.

El principio de equivalencia fiscal añade un componente de eficiencia al principio de subsidiariedad. La correspondencia entre el sujeto beneficiario y el contribuyente, reduce posibles distorsiones en la provisión del bien público, como por ejemplo el efecto "spillover" sobre jurisdicciones limítrofes[27].

Además, la correspondencia entre coste y beneficio también facilita la percepción de la gestión pública por parte del contribuyente (normalmente también el votante), dado que la responsabilidad en la gestión de todo el proceso de provisión pública (desde la recaudación hasta la entrega del servicio o bien público) no queda diluida entre distintas administraciones[28].

El principio de equivalencia fiscal también juega un papel estabilizador en el sistema. La nítida división de las responsabilidades financieras en un sistema

[27] BLINDENBACHER, R. "Fiscal Federalism and accountability within the Swiss System of Government" 5.

[28] GALLETTA, Sergio. "Direct Democracy, Partial Decentralization and Voter Information: Evidence from Swiss Municipalities", ed. Institute of Economics (Lugano: University of Lugano, 2015).

donde confluyen distintas administraciones tributarias, que además compiten entre ellas, es un factor fundamental para prevenir posibles conflictos entre administraciones. Entre otros, puede ser una herramienta para reducir las discrepancias que pudieran surgir en la distribución de fondos comunes.

3.3. La democracia directa

Además de los mecanismos comunes a la mayoría de los sistemas democráticos contemporáneos, como por ejemplo la celebración de elecciones para escoger a los representantes públicos, Suiza cuenta con dos instrumentos que caracterizan su sistema democrático: el referéndum y las iniciativas populares[29]. Ambos, de frecuente aplicación, habilitan una continua participación ciudadana en los asuntos públicos.

Ambos instrumentos de participación directa influyen no solo en el marco político, sino también en el de las finanzas públicas, especialmente en el ámbito del gasto[30]. En casi la totalidad de los cantones, actualmente existe un referéndum sobre inversiones, en algunos casos opcional y en otros obligatorio, para las inversiones públicas que superen un porcentaje del total del presupuesto cantonal[31]. A nivel municipal, la mayoría de gobiernos locales también tienen en vigor la herramienta del referéndum sobre tasas, inversiones o incluso en algunos casos sobre la aprobación del presupuesto anual.

Esta activa participación ciudadana mediante referéndum e iniciativas populares repercute en la eficiencia del gasto público, ejerciendo un efecto moderador sobre éste. Por ejemplo, en un reciente trabajo de investigación realizado por Patricia Funk y Christine Gathman[32], se calcula que la existencia de un refe-

---

[29] SÁNCHEZ, R., GARCÍA, María Vicenta. *Suiza. Sistema político y Constitución*; 82-93.

[30] KIRCHGÄSSNER, Gebhard. "Fiscal institutions at the Cantonal Level in Switzerland", ed. Department of Economics (St. Gallen: University of St. Gallen, 2013); DAFFLON, Bernard. "Federal-cantonal Equalisation in Switzerland: An overview of the Present System and Reform in Progress", (Fribourg: Centre d'Études en Économie du Secteur Public 2004).

[31] DAFFLON, Bernard. "Fiscal federalism in Switzerland: a survey of constitutional issues, budget responsibility and equalisation", ed. Department of Political Economy (Fribourg: University of Fribourg, 2006).

[32] FUNK, Patricia, GATHMAN, Christina. "Does Direct Democracy reduce the size of government? New evidence from historical data, 1890-2000". En *The Economic Journal*, 121, 2011.

réndum cantonal obligatorio sobre las inversiones repercute en una reducción del 12% en el gasto público de dicha administración.

BIBLIOGRAFÍA

BARRENA, Alberto. *El federalismo en Suiza*, Madrid: Instituto de Estudios políticos, 1970.

BAUR, Martin, DAEPP, Martin, JEITZINER, Bruno. "L'harmonisation fiscale formelle à la lumière des thèories ècononiques". En *La Vie èconomique*, 3, 2010.

BESSARD, Pierre. "Tax competition: The Swiss case". Liberal Institute, 2008.

BLINDENBACHER, Raoul. "Fiscal Federalism and accountability within the Swiss System of Government". China: Forum of Federations, 2005.

DAFFLON, Bernard. "Federal-cantonal Equalisation in Switzerland: An overview of the Present System and Reform in Progress". Fribourg: Centre d'Études en Économie du Secteur Public 2004.

DAFFLON, Bernard. "Fiscal federalism in Switzerland: a survey of constitutional issues, budget responsibility and equalisation". Edited by Department of Political Economy. Fribourg: University of Fribourg, 2006.

EUGSTER, Beatrix, PARCHET, Raphaël. "Culture and Taxes: Towards Identifying Tax Competition". Edited by Department of Economics. Laussanne: Universidad de Lausana, 2011.

FAHRNI, Dieter. *Historia de Suiza: ojeada a la evolución de un pequeño país desde sus orígenes hasta nuestros días*, Zurich: Pro Helvetia, 1984.

FEDERAL CHANCILLERY. *The Swiss Confederation. A brief guide*, Bern: Federal Chancillery, 2015.

FEDERAL DEPARTMENT OF FINANCE. *Federal, Cantonal and Communal taxes*, Bern: Swiss Confederation, 2015.

FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. *Switzerland's financial statistics for 2013. Annual report*, Neuchâtel: Federal Finance Administration, 2015.

FELD, Lars. *Une harmonisation fiscale matérielle est-elee nécessaire en suisse?*, Zurich: Economiesuisse, 2009.

FUNK, Patricia, GATHMAN, Christina. "Does Direct Democracy reduce the size of government? New evidence from historical data, 1890-2000". En *The Economic Journal*, 121, 2011.

GALLETTA, Sergio. "Direct Democracy, Partial Decentralization and Voter Information: Evidence from Swiss Municipalities". Edited by Institute of Economics. Lugano: University of Lugano, 2015.

GILARDI, Fabrizio, KÜBLER, Daniel, WASSERFALLEN, Fabio. "Cantonal tax autonomy in Switzerland: Trends, challenges, and experiences". In *Tax autonomy of subnational entities*. Universidad Carlos III de Madrid, 2010.

KIRCHGÄSSNER, Gebhard. "Sustainable Fiscal Policy in a Federal State: The Swiss example". En *Swiss Political Science Review*, 11, 2005.

KIRCHGÄSSNER, Gebhard. "Fiscal institutions at the Cantonal Level in Switzerland". Edited by Department of Economics. St. Gallen: University of St. Gallen, 2013.

KIRCHGÄSSNER, Gebhard, FELD, Lars. "Income tax competition at the state and local level in Switzerland". En *CESifo Working Paper Series*, 238, 2000.

SÁNCHEZ, Remedio, GARCÍA, María Vicenta. *Suiza. Sistema político y Constitución*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

SIGG, Oswald. *Las instituciones políticas en Suiza*, Zurich: Pro Helvetia, 1988.

APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS DEL MODELO DE FEDERALISMO FISCAL DE EE. UU. DESDE EL CONCIERTO ECONÓMICO

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

I. EL FEDERALISMO FISCAL

El debate sobre el modelo de Estado y la reforma constitucional en clave federal en el Estado español resulta de la más rabiosa actualidad. No hay más que echar un vistazo a los programas electorales de las formaciones políticas que se presentaron a las elecciones generales del 20 de diciembre de 2015 para constatar que en todos ellos esta cuestión ocupa un lugar destacado. Todavía padeciendo las graves secuelas de la crisis económica, y en cierta manera auspiciada por ella, nos encontramos inmersos en una crisis de modelo de Estado ante el intenso cuestionamiento del modelo constitucional vigente. Resulta evidente que las demandas actuales de la realidad social, cultural, económica y política superan con creces el marco constitucional vigente y que nos encontramos en un momento de reflexión para el cambio.

Tras 37 años de andadura, el Estado de las autonomías fruto de la Constitución de 1978 está dando continuas muestras de agotamiento y disfuncionalidad. La falta de estabilidad del reparto competencial basado en el principio dispositivo que deja la configuración del modelo abierta *sine die*, un sistema de financiación de las Comunidades Autónomas que ha demostrado sobradamente su incapacidad para garantizar el principio de suficiencia financiera, así como procesos como el catalán, que ponen de manifiesto la incapacidad del Estado autonómico para dar una respuesta satisfactoria a aquellos territorios en los que las demandas de autogobierno son exigentes, se fundamentan en razones históricas y culturales y cuentan con un amplísimo respaldo social, son algunas de las pruebas más patentes de dicho agotamiento.

En este contexto, el conocimiento y la experiencia de otros sistemas descentralizados de larga trayectoria nos pueden servir de referente a la hora de abordar la profunda reforma a la que necesariamente se ve abocada, con mayor o menor inmediatez, la Constitución de 1978, y en nuestro caso para lograr un óptimo encaje del autogobierno vasco en este nuevo marco jurídico.

La Constitución no proclama expresamente el federalismo o la descentralización política como principio o valor constitucional, aunque sí lo hace de forma indirecta ya que, tras declarar en su artículo 1 que la soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado, en el artículo 2 reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones y la solidaridad entre ellas, en el marco de la indisoluble unidad de la nación española. Por su parte, el artículo 137, es decir fuera del título dedicado a los principios y valores constitucionales, establece que *"El Estado se organiza en*

municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas las entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

Esto no obsta para que, en términos generales, la teoría internacional del federalismo considere la organización jurídico-política actual del Estado español como un modelo auténticamente federal. Sin embargo, todavía existe cierta controversia interna en torno a si el Estado Autonómico es o no un modelo federal, en la medida en que, como acertadamente advirtió el autor Muñoz Machado, *"se está produciendo una evidente confluencia entre los federalismos y regionalismos hacia fórmulas organizativas tan parecidas que es difícil distinguirlas"*[1].

A juicio de De la Hucha Celador[2] el Estado español de las autonomías no es, bajo el prisma político, un Estado federal ni confederal, al menos si lo comparamos con modelos como Alemania o Suiza, respectivamente, pero tampoco es un Estado centralizado como puede ser el modelo francés, ni un Estado regional "a la italiana". Sin embargo, desde una perspectiva estrictamente económica, Coronas Guinart[3] entiende que España es un país federal a pesar de que la Constitución de 1978 evitó expresamente su calificación como tal. Por su parte, tanto la doctrina como el Tribunal Constitucional e incluso algunos textos legales –por ejemplo, la exposición de motivos de la Ley de Bases de Régimen Local– lo han calificado como un Estado compuesto.

Lo que resulta evidente es que algunos principios básicos del federalismo, como el de una clara asignación competencial a cada nivel de gobierno con la correlativa suficiencia financiera para el ejercicio de la que corresponda a cada uno de ellos o el de la efectiva representación de las mismas en la Cámara Alta o Senado, se encuentran deficientemente diseñados en la constitución del Estado español y, en consecuencia, provocan importantes distorsiones en la aplicación y en los resultados del modelo de descentralización por ella configurado.

---

[1] MUÑOZ MACHADO, S., "Derecho Público de las Comunidades Autónomas", Civitas, Madrid, 1982.

[2] DE LA HUCHA CELADOR, F., "El Régimen Jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam, 2006.

[3] CORONAS GUINART, J. M., "Federalismo fiscal. Conceptos y modelos" VIII Jornadas Internacionales celebradas en Donostia-San Sebastian. 13, 14 y 15 de noviembre de 2007. Federalismo Fiscal y Europa.

La historia nos muestra cómo la aparición de las distintas formaciones federales ha sido fruto de muy diversas circunstancias, siendo cada proceso único y diferente, el resultado de la adopción de decisiones políticas en momentos históricos determinados.

Desde finales del siglo XVIII hasta principios del siglo XX, el federalismo fue la forma de gobierno elegida para unificar unidades políticas preexistentes, que compartían suficientes intereses y un determinado grado de identidad y que decidían mantener parte de su soberanía, mientras cedían una serie de competencias a la nueva comunidad en beneficio de todos los integrantes; éste fue el caso de los Estados Unidos de América, Canadá, Alemania o Suiza, entre otros.

Durante el siglo XX, sin embargo, observamos el proceso inverso, es decir, la llegada de una oleada descentralizadora a situaciones en las que se partía de un Estado fuertemente unitario y con una organización política altamente centralizada, incluso de carácter dictatorial. Normalmente en estos casos la transición hacia la descentralización pretendió dar respuesta a las presiones de los movimientos políticos democráticos que reivindicaban el respeto y la garantía de la diversidad lingüística, cultural, religiosa, étnica o, incluso, económica.

Bélgica es uno de los más claros ejemplos del modelo anterior con la aprobación de una Constitución federal en 1993. La España de las autonomías, diseñada por la Constitución Española de 1978, se construyó en base a una significativa descentralización competencial en favor de las comunidades autónomas, convirtiéndose en un Estado de rasgos federales tras la época franquista. La Republica de Sudáfrica adoptó una estructura política esencialmente federal tras la abolición del *apartheid*. En otros países como Italia, Indonesia, Perú o Reino Unido también se están realizando movimientos descentralizadores en favor de los gobiernos regionales sin llegar a ser por el momento auténticas federaciones.

Incluso en casos como el canadiense o el indio confluyen ambos procesos. Canadá, por ejemplo, surgió de la división de un sistema unitario en las provincias de Ontario y Quebec, a las que se unieron nuevas provincias federadas hasta las diez que forman la confederación en la actualidad.

A grandes rasgos, los diferentes modelos de Estado federal pueden clasificarse atendiendo a la distinta estructuración de la asignación de competencias entre el Gobierno federal y los gobiernos de los Estados o regiones, distinguién-

dose fundamentalmente dos: el modelo clásico o dual y el modelo integrado o cooperativo.

El llamado modelo clásico o dual (Estados Unidos, Canadá, Australia) implica que cada nivel de gobierno dicta y ejecuta sus propias leyes y tiene la ventaja de que al existir ámbitos competenciales totalmente separados entre el Gobierno federal y el de los Estados o regiones, teóricamente se elimina la posibilidad de conflictos entre ambos niveles de gobierno relacionados con el ejercicio de las competencias en materia legislativa y ejecutiva. Sin embargo, en la práctica pueden existir solapamientos y objetivos contrapuestos entre los diversos programas del Gobierno federal de los Estados, además de que, en las materias concurrentes, la legislación federal prevalece normalmente sobre la de los Estados federados.

El llamado federalismo integrado o cooperativo, en cambio, otorga al Gobierno federal un mayor poder legislativo, quedando el poder ejecutivo y la administración en manos de los Gobiernos federados. Este sería el sistema adoptado en Europa (Alemania, Austria, España) y en algunos países de América Latina. Ahora bien, este modelo puede venir matizado por la existencia de algún grado de poder legislativo concurrente entre los dos niveles de gobierno aunque con la primacía del poder legislativo federal. De la misma forma puede existir, en ciertas materias, una división clara de competencias legislativas entre el Gobierno federal y el de los Estados o regiones. El modelo de federalismo integrado permite a los Estados federados o regiones la adaptación del marco federal a sus circunstancias específicas. Sin embargo, la legislación federal puede llegar a ser tan minuciosa que, en muchos casos, reduce sustancialmente ese margen de adaptación.

Otra de las características del modelo cooperativo son las fricciones que se observan en la política fiscal y económica, ya que en ocasiones la pretendida por el Gobierno federal y la pretendida por los Gobiernos federados responden a objetivos que pueden resultar contradictorios.

Desde el punto de vista financiero, los Estados federados o regiones están llamados, casi por definición, a negociar con el Gobierno federal la obtención de una porción cada vez mayor de recursos para hacer frente a sus competencias, lo que genera un mayor poder de gasto público en manos de las unidades subcentrales. Además, los Estados federados y las regiones constitutivas de un Estado federal incurren en ocasiones en un endeudamiento que está por encima de sus posibilidades financieras y que, sin embargo, no parece pasar factura a

esos gobiernos desde el momento en que el Gobierno federal actúa como último garante de dichos Estados y regiones. Ahora bien, lo cierto es que el endeudamiento excesivo no es monopolio de los Estados federales y la realidad demuestra que los Estados centralizados tienen también serios problemas de deuda pública.

Las experiencias federalistas nos revelan que son muchas las peculiaridades que diferencian unos modelos federales de otros; sin embargo, la doctrina[4] distingue una serie de elementos que son necesarios para la identificación de un sistema de Gobierno federal:

- La existencia, al menos, de dos niveles de gobierno elegidos por sufragio: uno para la entidad federal y otro para las entidades federadas, para referirse a las cuales se utiliza muy diversa terminología: Estados (Australia, Brasil, Etiopía, India, Malasia, México, Nigeria y EEUU), provincias (Argentina, Canadá, Pakistán, Sudáfrica), *länder* (Austria y Alemania), cantones en Suiza, regiones y comunidades en Bélgica o comunidades autónomas en España.
- Un bloque de constitucionalidad (constitución y leyes de rango superior) escrito, que no puede ser modificado unilateralmente por el Gobierno federal en las materias que afectan a las entidades infra estatales, sin su participación.
- Una ley constitucional que atribuye expresamente competencias legislativas, incluyendo las fiscales, a tantos niveles de gobierno como existan, asegurando poderes autónomos a las entidades descentralizadas.
- Existencia de previsiones legales para hacer efectiva la participación de las entidades infra estatales en la toma de decisiones de carácter federal, normalmente articulada a través de cámaras altas en las que disfrutan de una representatividad específica.
- Algún tipo de procedimiento, de arbitraje o judicial, para dirimir conflictos competenciales entre los diferentes niveles de gobierno.
- Y finalmente una serie de órganos, comités y procesos para canalizar y formalizar las relaciones entre los diferentes niveles de gobierno.

[4] ANDERSON, G., "Federalism. An introduction", Forum of Federations. Oxford University Press, 2007.

En definitiva, los modelos federales distribuyen las competencias entre los distintos niveles de gobierno, establecen y regulan las relaciones económicas y financieras entre los mismos y articulan los instrumentos para corregir los desequilibrios horizontales y verticales que se puedan producir. Esta distribución de competencias y responsabilidades debe llevar aparejada un suministro equivalente de recursos para hacer frente a las mismas, constituyendo, por tanto, uno de los aspectos característicos de las organizaciones federales la asunción de competencias fiscales por parte de las entidades federadas[5]. Cuanto mayor sea la descentralización de las competencias fiscales, mayor será el grado de autonomía de las entidades sub estatales para llevar a cabo sus propias políticas.

Podemos definir el federalismo fiscal como el modelo de funcionamiento de un sistema fiscal en el que participan diferentes niveles de gobierno, efectuando una asignación apropiada de funciones y un uso eficiente de instrumentos fiscales en cada uno de ellos y estableciendo el tipo de relaciones financieras que se dan entre los mismos.

De los 28 Estados miembros de la Unión Europea solamente ocho son considerados modelos de Estado de características federales: Austria, Bélgica, Finlandia, Alemania, Italia, Portugal, Reino Unido y España. Setenta y cuatro regiones con capacidad legislativa sobre diferentes materias ejercitada a través de sus parlamentos regionales constituyen estos Estados. Una de estas regiones es el País Vasco, que junto con Navarra, tiene una amplísima autonomía y un alto grado competencial en materia de fiscalidad, lo que le convierte en un modelo único de descentralización fiscal desde el punto de vista del Derecho comparado.

Uno de los modelos federales por excelencia es el de Estados Unidos. Sorprendentemente, su Constitución de 1789 tampoco identifica al país como una federación. Sin embargo, el preámbulo establece que *"Nosotros el pueblo de los Estados Unidos, a fin de formar una Unión más perfecta…".*

En este marco, procedo a efectuar un acercamiento a los principios y fundamentos del modelo de federalismo fiscal americano desde la perspectiva del Concierto Económico vasco. Para ello analizaré, en primer lugar, la distribución

[5] McDONALD R. y HALLWOOD P., "The economic case for Scottish fiscal autonomy: with or without independence: the theory of fiscal federalism" International Conference. Basque Economic Agreement and Europe, Ad Concordiam, 2007.

del poder tributario en la etapa preconstitucional americana. Como continuación identificaré una serie de elementos comunes en las estructuras impositivas iniciales de las provincias vascas y de las colonias americanas, así como ciertas conexiones en la evolución de ambos modelos. En la última parte de mi análisis efectuaré un acercamiento comparativo de algunos de los principios y fundamentos constitucionales en los que se sustentan ambos modelos, para concluir con una reflexión final.

II. GÉNESIS DEL MODELO DE DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Intentar establecer un paralelismo entre los procesos de configuración de las estructuras de federalismo fiscal de los Estados Unidos de América y de lo que hoy constituye la Comunidad Autónoma del País Vasco puede parecer, a priori, una tarea estéril. Sin embargo, en la medida en que profundizamos en cada uno de los procesos vamos encontrando ciertas similitudes y elementos comunes, teniendo siempre presente que en su análisis no podemos obviar las grandes diferencias de todo tipo de los contextos históricos en los que cada estructura fiscal se fue generando.

En este apartado nos centraremos en la cuestión impositiva como pieza clave en los antecedentes de la Confederación americana y en el establecimiento de los principios del federalismo americano en su Constitución de 1789.

Antes de la revolución estadounidense (1775-1783) las trece colonias británicas, que posteriormente fueron las protagonistas del proceso constituyente de los Estados Unidos, gozaban de una presión fiscal bastante baja. Además, los modelos fiscales entre las diferentes colonias resultaban ser muy heterogéneos, con figuras y tipos impositivos que variaban sustancialmente de una colonia a otra, incluso con modulaciones dentro de las propias colonias, dependiendo de los modelos de organización política y de distribución del poder económico de cada una de ellas.

En 1763, el Imperio británico resultó ser el gran vencedor de la guerra de los Siete Años (1756-1763). Indudablemente esta victoria amplió de manera notable las fronteras del Imperio pero, como contrapartida, generó un gran déficit[6], así

[6] La deuda se incrementó de £75.000.000 antes de la guerra a £122.600.000 en enero de 1763, y a más de £800.000.000 para el inicio de 1764. Middlekauff, R., "The glorious

como un incremento en los costes de mantenimiento por la incorporación de nuevas posesiones. Como consecuencia, se produjo un claro cambio en la política de financiación del Gobierno británico, que encontró en las colonias británicas una fuente de ingresos todavía sin explotar y comenzó a gravar el consumo de ciertos productos, adoptando una serie de medidas altamente impopulares.

La primera de ellas fue la Ley del Azúcar o *Sugar Act,* aprobada por el Parlamento en 1764, que llegó a las colonias en un momento de depresión económica. Este impuesto indirecto tenía como antecedente el Impuesto sobre la Melaza o *Molasses Act,* realmente gravoso y que tenía como finalidad la regulación del comercio de azúcar, fundamental para la industria del ron, con el objetivo de desincentivar su adquisición de las colonias no británicas, en particular, las francesas, holandesas y españolas. Sin embargo, fue un impuesto inoperante en la práctica que aportó muy pocos ingresos públicos debido en gran medida a la permisividad de las leyes vigentes con el contrabando y el soborno.

Por su parte, la Ley del Azúcar redujo sustancialmente la carga impositiva, a fin de incentivar el pago del impuesto en comparación con el Impuesto sobre la Melaza y al mismo tiempo, endureció las medidas coercitivas para su exigibilidad lo que facilitó la efectiva recaudación de este impuesto, que se encontraba afecto a la financiación del ejército británico en Norteamérica. Los colonos, especialmente los afectados directamente como comerciantes y estibadores, consideraron que esta nueva carga impositiva era la principal responsable de la situación de depresión económica de las colonias, sin tener en cuenta que una porción significativa de la economía colonial durante la guerra de los Siete Años había derivado de la provisión de alimentos y demás bienes al ejército británico. En consecuencia, rápidamente se iniciaron protestas contra la Ley del Azúcar poniendo el foco de atención fundamentalmente en el negativo impacto económico del nuevo impuesto en la economía de las colonias, sin que todavía tuviera protagonismo la cuestión de la legitimidad constitucional de los impuestos exigidos por el Parlamento británico que irrumpió con fuerza en revueltas posteriores. En general, las protestas no fueron tan intensas ni en Nueva Inglaterra, una de las colonias más afectadas, ni en el resto de las colonias, como las que provocarían la implantación de impuestos posteriores, aunque sí se originaron

cause: the American Revolution, 1763-1789". Nueva York. Oxford University Press, 2005.

revueltas puntuales en Boston y Rhode Island, y finamente la Ley del Azúcar fue derogada en 1766.

Según la mayor parte de los historiadores, la génesis de la resistencia organizada de las colonias americanas al poder del Imperio británico que desencadenó la revolución y la independencia está directamente ligada a la aprobación de la Ley del Timbre y de la Ley Declaratoria, que fueron los siguientes hitos en la imposición colonial.

Fue en 1765, cuando el Parlamento británico gravó por primera vez a los colonos con un impuesto directo (o interno, siguiendo la clasificación de la época), mediante la aprobación de la Ley del Timbre o *Stamp Act*. Este impuesto, que gravaba a las trece colonias de la América británica, recaía sobre la mayoría de los materiales impresos de las colonias, que debían ser publicados en papel sellado y producido en Londres y timbrados con un sello fiscal en relieve. Estos materiales impresos eran de diversa naturaleza, desde documentos legales hasta revistas, periódicos y muchos otros utilizados en todas las colonias. El impuesto del timbre tenía una doble finalidad. Por un lado, compartía la de la Ley del Azúcar de financiar las tropas destacadas en Norteamérica después de la victoria británica en la guerra de los Siete Años y, por otro, pretendía ejercer un cierto control sobre la creciente libertad de prensa que emergía en las colonias.

Los colonos se resistieron a la aplicación de este impuesto con mayor agresividad que a la aplicación del impuesto sobre el azúcar y comenzaron a cuestionar su legitimidad y constitucionalidad. Sus argumentos se basaban en que solamente las asambleas coloniales tenían legitimidad para imponer impuestos a las colonias, y en que el hecho de que las colonias no pudiesen enviar representantes al Parlamento británico y de que, por tanto, sus ciudadanos fuesen gravados sin su representación fue considerado por muchos como una violación de sus derechos como miembros del Imperio británico. Las colonias nunca llegaron a aceptar la teoría de la representación virtual invocada por el Parlamento en virtud de la cual sus intereses eran defendidos por los miembros parlamentarios, aunque no hubiesen sido elegidos por dichas circunscripciones, en la medida en que era deber de cualquier Lord o miembro del Parlamento velar por los intereses generales de todo el Imperio y no solamente por los intereses de sus electores. Proclamaron como bandera de su postura la famosa máxima *no taxation without representation*, que perdura hasta nuestros días como principio constitucional de los ordenamientos jurídicos democráticos. Además, la oposición a la Ley del Timbre no se limitaba al

ámbito colonial. Los comerciantes británicos y numerosos fabricantes, cuyas exportaciones a las colonias fueron amenazadas por los problemas económicos coloniales exacerbados por el impuesto, también presionaron al Parlamento. Los sectores más afectados por esta ley (comerciantes, hombres de negocios, abogados, periodistas y clérigos) impulsaron un boicot que paralizó el comercio con la metrópoli e impidió la aplicación del impuesto en la práctica, que fue finalmente derogado por el Parlamento en 1766.

Adicionalmente, junto con esta ley derogatoria del *Stamp Act*, el Parlamento británico aprobó la Ley de las Colonias Americanas, conocida como Ley Declaratoria o *Declaratory Act,* mediante la que se ratificó la competencia del Parlamento británico para legislar para las colonias sobre cualquier materia, a pesar de que no se encontraban representadas en su seno, y declaró su legítimo derecho a obligar a las colonias y sus ciudadanos a aceptar su legislación como si se tratasen de ciudadanos de la metrópoli británica.

En el marco de esta Ley Declaratoria, se aprobaron nuevos impuestos que también fueron cuestionados por los colonos tanto ideológicamente como por la fuerza. En 1767 Charles Townshead, ministro de Hacienda del Imperio británico, propuso la Ley de Ingresos o *Revenue Act*, también conocida como *Townshead Act*. El Gobierno británico consideraba, partiendo de la experiencia de la Ley del Timbre, que las colonias americanas habían rechazado la legitimidad de este impuesto directo debido a su aplicación en el ámbito interno de las colonias pero que, sin embargo, no cuestionarían la constitucionalidad de gravámenes sobre las importaciones, impuestos de naturaleza indirecta y de carácter externo. En esta creencia, la Ley Townshead estableció nuevos gravámenes a la importación de ciertos productos británicos –pintura, papel, plomo, vidrio y té– que no se producían en las colonias y que éstas solamente podrían adquirir de Gran Bretaña.

Sin embargo, el argumento del Gobierno británico se reveló claramente erróneo ya que los colonos consideraban inconstitucional cualquier impuesto aprobado por el Parlamento británico para las colonias con la finalidad de obtener una mayor recaudación para el Imperio. Inicialmente los gravámenes aprobados compartían la finalidad de la Ley del Timbre, es decir, financiar las tropas del Imperio en tierras americanas. Sin embargo, Townshead modificó esta afectación inicial y decidió que la recaudación de estos gravámenes se iba a destinar a pagar los sueldos de los altos funcionarios de las colonias, fundamentalmente jueces y gobernadores.

Hasta ese momento, las asambleas coloniales habían pagado dichos salarios y las colonias recibieron con desconfianza y escepticismo la nueva propuesta de Townshead sobre su financiación. Como afirman los estudiosos de esta época de la historia americana, Townshead se las ingenió para obtener ingresos de los americanos a través de impuestos aprobados por el Parlamento británico que se utilizarían en contra de sus propios intereses, en la medida en que liberarían a jueces y gobernadores de su dependencia económica de las asambleas coloniales[7].

El descontento colonial se manifestó en intensos y efectivos boicots a los productos gravados. En 1770 el Parlamento británico derogó los gravámenes Townshead, a excepción del Impuesto del Té, que permaneció como símbolo del poder impositivo del Parlamento sobre las colonias.

Una vez más la oposición colonial impidió la aplicación de las figuras impositivas británicas en las colonias y una vez más el Gobierno británico tuvo que rendirse a la evidencia, sin hacer dejación de su competencia formal para gravar a las colonias. La escasa presión fiscal se mantuvo hasta el fin de la revolución de las colonias americanas, si bien la fiscalidad se convirtió en uno de los elementos clave en la lucha por la independencia entre las colonias y el poder británico.

En 1773 el Impuesto del Té era el único en vigor. Su principal finalidad no era meramente recaudatoria sino la de reflotar a la Compañía Británica de las Indias Orientales, una empresa clave en la economía británica que atravesaba apuros financieros, a la que el Gobierno británico garantizó el monopolio en la importación y venta de té y a la que los colonos boicoteaban comprando el té de los Países Bajos. Los colonos nunca aceptaron la constitucionalidad de este impuesto, y la Ley del Té o *Tea Act* de 1773 provocó la rebelión de los colonos en el puerto de Boston, conocida como *Boston Tea Party*, que originó la pérdida de 45 toneladas de té, de un valor estimado de 10.000 libras esterlinas, vertidas a las aguas del puerto por los colonos que habían abordado los barcos de la Compañía de las Indias Orientales.

En respuesta a este grave boicot, desde la metrópoli se llevaron a cabo medidas represivas contra las colonias. El Gobierno inglés cerró el puerto de Boston en 1774 como represalia y declaró el estado de excepción, instaurando

[7] MILLER, JOHN C., "Origins of the American Revolution". Stanford University Press, 1959.

otras leyes conocidas como Leyes Intolerables o *Intolerable Acts*, Leyes Coercitivas o *Coercive Acts* o Leyes Punitivas o *Punitive Acts*.

El motín del té en Boston, con el tiempo, demostró ser uno de los más relevantes hitos que llevaron a la guerra de Independencia de Estados Unidos y sirvió para consolidar el apoyo a los revolucionarios de las trece colonias en su exitoso proceso hacia la independencia.

En el periodo de 1775 a 1783 en que tuvo lugar la Revolución Americana, mientras los gobiernos de los Estados se centraron en incrementar los gravámenes a la propiedad, el emergente Gobierno federal carecía de competencia para imponer una efectiva política impositiva. Una de las grandes debilidades de la Confederación de las trece colonias americanas es que sus Artículos, aprobados en 1777 y ratificados en 1781, no otorgaron al Congreso capacidad impositiva propia, ya que esta residía de manera exclusiva en los Estados confederados, lo que obligó al Gobierno federal a financiarse a través de requerimientos a los Estados, que normalmente fueron reacios a su pago, quedando la financiación del Gobierno federal en la práctica a merced de la voluntad de aquellos.

Así, el artículo 8 de los 13 Artículos de la Confederación establecía que: *"Los gastos de los Estados Unidos serán financiados con fondos recaudados por los congresos locales de acuerdo con el valor de sus propiedades"*.

A juicio de parte de la doctrina[8], los fundamentos de la estructura impositiva americana son claro fruto de la crisis revolucionaria de la que surgió la Constitución de EE. UU. de 1788, que refleja las tensiones en la búsqueda del difícil equilibrio entre un nuevo Gobierno que fuera lo bastante fuerte para gobernar a la nación y el respeto a las libertades de los Estados y de la población. La lucha constituyente entre los federalistas y los antifederalistas para el diseño del modelo federal –en ámbitos como las competencias de la federación o la representación y el respeto a los derechos y la soberanía de los Estados dentro de la federación– es la base sobre la que se construyó el modelo federal y se debe tener muy en cuenta a la hora de interpretar el modelo impositivo diseñado por la Constitución americana.

Es por ello que la Constitución de 1788 introdujo otro modelo de reparto competencial del poder fiscal entre los Estados y el nuevo Gobierno federal,

[8] ELLIOT BROWNLEE, W., "Federal taxation in America: a short story". New edition. Woodrow Wilson Center series, 2004, segunda edición.

atribuyendo al nivel federal poder impositivo propio y proporcional a sus competencias para gravar a los ciudadanos americanos, lo que refleja la victoria de las tesis federalistas, lideradas por conocidos *padres fundadores* como James Madison y Alexander Hamilton, que consideraban imprescindible la creación de un Gobierno federal fuerte y con credibilidad en los mercados internacionales que pudiera hacer frente la deuda generada durante la guerra de la Independencia.

Para ello, el artículo 1, sección 8 de la Constitución, que regula los poderes conferidos al Congreso, establece que este tendrá facultades para aplicar y recaudar impuestos, derechos, contribuciones y arbitrios, siempre que sean uniformes en toda la nación, a fin de pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de Estados Unidos. Asimismo, le otorga competencias exclusivas en materia de endeudamiento y de política monetaria. Sin embargo, sus capacidades se ven fuertemente limitadas por lo establecido en la sección 9 del mismo artículo que prohíbe expresamente al Congreso imponer cualquier capitación u otra contribución directa, si no es en proporción al censo[9].

En suma, la Constitución de 1788, tras la experiencia en el período de Confederación, crea un modelo de Estado en el que los Estados confederados ceden parte de su poder tributario al Gobierno federal de los EE. UU., que emerge como titular indiscutible de una amplia competencia en imposición indirecta pero limitando su capacidad en el ámbito de la imposición directa y, en particular, de las personas físicas.

III. ELEMENTOS COMUNES EN AMBAS ESTRUCTURAS IMPOSITIVAS INICIALES

La fiscalidad es una de las principales potestades públicas que caracteriza y enriquece la formación de los Estados. En esta evolución histórica hacia modelos de Estados modernos, las estructuras impositivas previas que nos encontramos en las provincias vascas o en las colonias americanas comparten una serie de rasgos o características comunes, aunque obviamente no hay que olvi-

[9] No obstante en 1913 se ratificó la Enmienda 16 de la Constitución que prácticamente deja sin contenido este precepto al establecer que el Congreso tendrá facultades para aplicar y recaudar impuestos sobre ingresos, sea cual fuere la fuente de la que estos provengan, sin prorrateo entre los diversos Estados y sin considerar ningún censo.

dar los diferentes contextos históricos, económicos y sociales en los que cada una de ellas emerge.

De entre ellas destacaría fundamentalmente la escasa presión fiscal que se deriva de la aplicación de los esquemas impositivos iniciales y la diversidad o falta de uniformidad entre los diferentes impuestos que se cobraban en virtud de cada una de estas primeras estructuras.

En relación a la baja presión fiscal, antes de la Revolución americana, los colonos soportaban una presión fiscal muy baja en comparación con la que se exigía en Gran Bretaña. El Pacto del Mayflower de 1620, un acuerdo para la convivencia mutua y autogobierno en el cual los nuevos pobladores de las tierras americanas decidían las leyes por las cuales se iban a gobernar, así lo permitía. De hecho, en la literatura de la época para promocionar entre los británicos la emigración a tierras americanas se señalaba como uno de los elementos más atractivos la práctica inexistencia de gravámenes impositivos en las colonias ante la ausencia de deuda pública y de un ejército que sufragar.

Por su parte, en relación a las provincias vascas, es sabido que históricamente han sido conocidas como las provincias exentas debido a la baja presión fiscal que soportaban, en virtud del Fuero, en comparación con la de otras provincias que también pagaban sus impuestos al Señor, siendo la exención de impuestos, salvo las rentas debidas a su Señor por su condición de tal, uno de los elementos básicos de la foralidad. En el caso de Bizkaia, las rentas señoriales se encontraban legalmente estipuladas primero por el Fuero Viejo de 1452 y posteriormente por el Fuero Nuevo de 1526, no pudiendo exigirse ninguna contribución adicional al margen de lo que en estas normas se contemplaba.

Recordemos a estos efectos la institución de la hidalguía universal en virtud de la cual todos los habitantes de Bizkaia, Gipuzkoa y, aunque con excepciones, también de Álava, eran considerados hijosdalgo, pertenecientes a la nobleza, y con pleno derecho al disfrute de ciertos privilegios, entre los que se encontraba la exención total del pago del pecho o servicio y otros impuestos.

Asimismo, observamos la influencia de principios y elementos proteccionistas, que también incidían sobre la baja presión fiscal, en la configuración de ambos modelos.

El proteccionismo en las colonias americanas se articulaba a través de la facultad que les confería el Imperio británico de establecer gravámenes aduaneros en el comercio con las otras colonias. Ideas proteccionistas que continuaron y se

asentaron en la política económica de los primeros años de existencia de los Estados Unidos de América, a fin de incentivar un cambio de modelo económico basado fundamentalmente en el sector primario y que pretendía promocionar un incipiente sector industrial con el anhelo de dejar de ser dependiente de la industria extranjera, fundamentalmente, de la relacionada con la guerra[10].

También podemos observar elementos proteccionistas en algunos de los derechos forales tradicionales de las provincias vascas, en particular en la exención de las aduanas, aunque con distintas finalidades y respondiendo a razones muy diversas a las de las colonias americanas. Tradicionalmente los productos importados del extranjero y los exportados de origen vasco apenas pagaban impuestos, ya que desde el siglo XIV las aduanas se situaban en el interior, –Orduña, Balmaseda, Vitoria y Navarra– y los productos no se gravaban hasta que no eran introducidos en Castilla. Se creaba así una área de libre y franco comercio en las provincias vascas, que tuvo un importante impacto económico en el comercio de estas provincias y que se hallaba justificada en su origen por la situación de pobreza que caracterizaba a esta zona, garantizando, en parte, la paz social. Esta exención de aduanas fue otra de las razones que contribuyó a la baja presión fiscal relativa de las provincias vascas y a su calificación como provincias exentas.

Íntimamente ligada al mantenimiento de una baja presión fiscal de las estructuras iniciales impositivas y como reacción ante el mismo, observamos que en ambos casos se producen revueltas populares. Y es que tanto el pueblo americano como los habitantes de las provincias vascas reaccionaron de manera violenta ante las nuevos impuestos que se les exigían, considerándose en muchas ocasiones legitimados para rechazar los nuevos pagos que les eran requeridos.

Las revueltas en las colonias americanas así como los argumentos de ilegitimidad de los distintos impuestos con los que el Parlamento británico intentaba gravar en vano a los colonos han sido expuestos en el apartado anterior y son considerados históricamente como el caldo de cultivo de los principios revolucionarios que llevaron a la guerra de la Independencia. La incidencia de estas revueltas en la inaplicación de la Ley del Timbre, de la Ley Townshead y, en los

[10] En 1791, el Informe Hamilton sobre los productores –*Hamilton's report on Manufacturers*– emitido a petición del Congreso para establecer un plan de promoción de la industria, determinaba que para convertir a Estados Unidos en una nación autosuficiente era necesario establecer y desarrollar cuatro sectores industriales: alimentación, vivienda, textil y defensa.

prolegómenos de la revolución, de la Ley del Té, son algunos buenos ejemplos de la relevancia de las mismas.

Con posterioridad, durante la época de la Confederación, la oposición por parte de los Estados al incremento de la carga impositiva se materializó de manera expresa sin ningún tipo de matizaciones. La primera propuesta de incremento fue el impuesto de 1781. Consistía en otorgar al Congreso la competencia para exaccionar un impuesto del 5 por ciento sobre los ingresos competencia del Congreso, que debía ser destinado a cancelar parte de la deuda de la Confederación. Como los artículos de la Confederación solamente podían ser modificados por unanimidad, el impuesto no entró en vigor por la negativa de Rhode Island a su ratificación y la revocación de Virginia de su propia ratificación. En 1783 se reprodujo un intento de asignarle la competencia para exaccionar un gravamen del 5 por ciento del valor de las importaciones, además de algunos gravámenes específicos sobre determinados artículos. Con el objeto de que esta propuesta tuviera una menor resistencia por parte de los Estados, el derecho al gravamen se estableció para un periodo determinado de veinticinco años. Esta vez fue Nueva York el Estado que rechazó su ratificación.

Por su parte, en el viejo continente el fenómeno de las revueltas populares fue uno más de los procesos que integran el final de la Edad Media. Aunque suelen ser conocidas como revueltas campesinas, la realidad fue que también fueron protagonizadas por la burguesía en las ciudades. Simplificando las principales razones que provocaban dichas revueltas, podríamos mencionar cinco fundamentales: la brecha económica cada vez mayor entre los pobres y los ricos; la constante pérdida de recursos de las clases más pobres; el constante incremento de la inflación y de la presión fiscal sobre ellas; las catástrofes derivadas de las plagas y las guerras y razones de carácter religioso.

En las provincias vascas, en particular, fueron razones relacionadas con la presión fiscal y de defensa de la exención tributaria las que originaron gran parte de estas revueltas conocidas como *matxinadas*. Uno de los primeros y más graves conflictos tuvo lugar en 1631 cuando Felipe V ordenó estancar la sal en Castilla e intentó gravar este producto en Bizkaia, lo que originó una intensa revuelta popular en el territorio.

Fue en el siglo XVIII cuando las *matxinadas* de las provincias vascas alcanzaron su punto álgido. Hubo enfrentamientos de gran intensidad en diversas ocasiones: la *matxinada* de las Aduanas de 1718, la *matxinada* de Vitoria de 1738, la *matxinada* de la Carne de 1755, la *matxinada* de los Cereales de

1766 y la Zamacolada en Vizcaya en 1804. Junto con la defensa de la exención fiscal, surgieron motivaciones políticas o administrativas, generalmente asociadas a la tendencia uniformadora y centralizadora del poder real, especialmente con los Borbones, y a decisiones tomadas por las autoridades que eran contrarias a fueros, privilegios y costumbres.

En cuanto a la diversidad de los sistemas, en el caso de las colonias británicas derivaba de la autonomía de que gozaban para el establecimiento de los diferentes impuestos y gravámenes en el marco de la infinidad de figuras impositivas que la tradición de Gran Bretaña contemplaba. Una combinación de gravámenes a la importación, a la exportación, impuestos sobre la propiedad, *poll taxes* o impuestos por cabeza, alcabalas o arbitrios sobre las ventas o sobre los beneficios presuntos de los comerciantes, configuraban los sistemas fiscales de cada una de las trece colonias.

Por ejemplo, en Nueva Inglaterra, a pesar de las diferentes posturas sobre la fiscalidad que se debatieron en 1763, existía cierta uniformidad en los impuestos de las colonias que formaban la región, que fundamentalmente recaían sobre la propiedad. Esto se debía a la idea compartida de que la propiedad constituía un buen indicador de capacidad económica, constituyendo un requisito imprescindible para la exigencia del pago de impuestos.

Por contraste, la situación en las colonias centrales era bien distinta. A pesar de la gran heterogeneidad de los sistemas fiscales de estas colonias, el principio común de defensa de los intereses de los ricos terratenientes se hallaba implícito en la configuración de todos ellos, lo que provocó el incremento de la carga impositiva en la imposición indirecta. Sin embargo, no había dos impuestos sobre la propiedad que gravasen ni los mismos bienes ni de la misma manera entre todos los vigentes en las colonias centrales. Tomando a Pensilvania como ejemplo, en 1783, la recaudación por el Impuesto sobre la Propiedad de esta colonia fue de 21.235 libras esterlinas, mientras que la derivada de la imposición al consumo ascendía a 4.002 libras esterlinas. En la década anterior a la declaración de independencia, la media anual de ingresos por el Impuesto sobre la Propiedad se mantuvo contante en 22.000 libras esterlinas, mientras que la imposición al consumo anual se duplicó alcanzando una media de 8.000 libras esterlinas[11].

[11] D. KAPLANOFF, M., "The Hamiltonian Moment", en la cita de EDLING, M., "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the US Constitution and the making of the American State". Oxford University Press, 2003.

En las colonias del sur, a pesar de su diversidad impositiva, la discriminación fiscal en contra de las clases más pobres y en favor de los terratenientes, que normalmente controlaban las asambleas parlamentarias, constituía el fundamento sobre el que se configuraban los sistemas. Carolina del Norte constituye un buen ejemplo para ilustrar el modelo impositivo. Tres cuartas partes de la recaudación de la colonia provenía de impuestos por cabeza o *poll taxes* que recaían sobre cualquier hombre blanco mayor de dieciséis años y sobre toda la población negra mayor de doce años, fuesen hombres o mujeres, libres o esclavos. En la práctica, el *poll tax* sobre los esclavos era el único impuesto que pagaban los terratenientes, quedando tanto sus propiedades como los beneficios del comercio exentos de tributación.

En relación a las provincias vascas, ya hemos analizado los rasgos propios de su sistema fiscal inicial con origen en el Fuero, que además contaba con características especiales en cada territorio foral, bien diferenciado del sistema común de la Hacienda Real establecida en los territorios no forales. Este sistema especial clásico se mantuvo hasta la derogación foral en 1876 para Bizkaia, Gipuzkoa y Álava, dando paso al sistema de conciertos económicos.

Pero también podemos observar la heterogeneidad entre los esquemas impositivos de las tres provincias vascas, tanto en sus relaciones con el Señor como en su organización interna.

Así, el Señorío de Bizkaia mantuvo un sistema mucho más diferenciado del de Castilla que el de los otros dos territorios, guipuzcoano y alavés. En él no se aplicaron los impuestos y contribuciones típicas castellanas y nunca estuvo vigente la alcabala. Su sistema impositivo estaba formado por el pedido de labradores, el pedido tasado de las villas, los derechos de ferrerías, las prebostades de las villas y los diezmos o rentas de los monasterios. Sin embargo, en la provincia de Gipuzkoa el principal impuesto era la alcabala, arbitrio indirecto sobre ventas de tradición en los territorios no forales, los derechos de ferrerías y las penas de cámara. Por su parte, la provincia alavesa pagaba la renta de salinas, los derechos de ferrerías y la alcabala. Finalmente, no hay que olvidar que los vizcaínos, alaveses y guipuzcoanos también debían de contribuir a sufragar los gastos de sus propias instituciones forales, que eran las que prestaban un gran número de servicios, para lo cual cada provincia gozaba de autonomía organizativa, lo que también desembocaba en modelos impositivos internos de características diversas.

IV. CONEXIONES EN EL DESARROLLO DE AMBOS MODELOS FISCALES

Junto con el resto de estructuras fiscales europeas, las estructuras fiscales norteamericanas y las de las provincias vascas evolucionaron fundamentalmente a lo largo del siglo XVIII. Un análisis de ambos procesos nos lleva a identificar un motor común de impulso en la evolución y desarrollo de estos sistemas fiscales primarios, así como una tendencia compartida por ambos modelos hacia esquemas fiscales en los que predominan figuras impositivas de naturaleza indirecta.

La historia nos demuestra que tanto en épocas pasadas como en las presentes, en situaciones de crisis y de graves problemas nacionales, los líderes políticos se ven obligados a analizar las diferentes alternativas que ofrecen los recursos públicos para solucionar estas situaciones conflictivas y se abre un intenso debate sobre los fundamentos y valores de la organización del Estado.

Los siglos XVII y XVIII se caracterizaron por la intensidad de los conflictos bélicos que exigen sacrificios humanos y económicos y fomentan la división social, siendo la fiscalidad una de las más claras expresiones del poder político y con frecuencia el fiel reflejo del equilibrio de fuerzas sociales. Es por ello que la financiación de la guerra resultó ser un elemento determinante en la formación y desarrollo de las estructuras fiscales de los Estados en esa época y los casos vascos y norteamericanos no fueron una excepción. Dicha financiación, que requería un incremento de los recursos públicos, debería haber conllevado una elevación de la baja presión fiscal de los contribuyentes de la época, pero tradicionalmente los gobiernos de aquel momento recurrían al endeudamiento para la financiación de estos gastos extraordinarios.

En estos siglos, los Estados en Europa se estaban configurando como Estados fiscales-militares o *fiscal-military states* que diseñaban sus modelos económicos principalmente para el manteniendo de las fuerzas armadas, en épocas en las que los conflictos bélicos eran intensos y muy prolongados. Estos modelos de Estado exigieron un notable incremento de la presión fiscal impositiva sobre sus ciudadanos al objeto de poder sufragar dichos gastos. En las últimas décadas del siglo XVIII, ejércitos profesionales, armadas, incremento de presión fiscal y aumento de la deuda pública eran características comunes entre las mayores potencias europeas. De hecho tanto España como Gran Bretaña desarrollaron este modelo de Estado, aunque lo hicieron siguiendo procesos e instrumentos

radicalmente opuestos: España mediante el absolutismo, siguiendo el modelo francés, y Gran Bretaña a través de la monarquía parlamentaria.

La interpretación más generalizada del argumentario del federalismo americano considera que su origen radica en la necesidad de limitar el poder en manos de los Estados y de garantizar los derechos de las minorías. Sin embargo, a mí me resulta de especial interés otra corriente doctrinal encabezada por Max Endling que considera que la verdadera razón para la constitución de los Estados Unidos de América se encuentra en la ambición de los federalistas de construir un Estado fiscal-militar similar al de las grandes potencias del viejo continente. Era un hecho que, mientras las relaciones entre los Estados y la Unión estuviesen reguladas por los Artículos de la Confederación, no era posible para el Gobierno nacional movilizar sus recursos con la misma efectividad que para las potencias europeas. Los Artículos de la Confederación otorgaban al Congreso una serie de competencias pero no le asignaban los medios de financiación suficientes para ejercitarlas, por lo que la creación de una potencia militar-fiscal en Norteamérica requería de un cambio constitucional en la distribución de poderes.

Recordemos que la fiscalidad no era una potestad en manos del Congreso americano, que tenía que confiar en que los Estados gravasen a sus ciudadanos en su nombre para hacer frente a sus competencias. El periodo que media entre las Convenciones de Yorktown en 1777 y Filadelfia en 1787 dio claras muestras de la insuficiencia del modelo para financiar los gastos gubernamentales. A modo de ejemplo, de los seis requerimientos que el Congreso realizó a los Estados entre 1781 y 1787 solamente fueron respondidos en un tercio de la cuantía total de impuestos que el Gobierno había solicitado para financiar sus gastos. Pero lo realmente alarmante fue la evolución de la respuesta de los Estados a los requerimientos, que fue decreciendo desde el pago de los dos tercios de lo solicitado en 1781 al pago de un 2 por ciento en 1786[12].

En el ámbito de las provincias vascas el modelo tradicional foral de contribuciones al Rey de Castilla comenzó también a mostrar su insuficiencia para el sostenimiento de los gastos de la Corona. Prueba de ello fue el incremento de requerimientos reales para efectuar las aportaciones extraordinarias denominadas *donativos o servicios voluntarios* para sufragar los cada vez más cuantiosos

[12] EDLING, M., "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the U.S. Constitution and the Making of the American State". Oxford University Press, 2003.

gastos derivados de los conflictos bélicos en los que participaba la Corona; donativos que eran requeridos con tanta asiduidad que se transformaron en aportaciones ordinarias en esa época. El carácter voluntario de estos donativos exigía necesariamente una negociación previa a su pago y finalmente éste se hacía efectivo sin demasiada oposición.

Además, en el caso de Bizkaia, el propio Fuero contemplaba la obligación de contribuir regularmente a las necesidades militares de la Corona, a petición del Señor, aportando militares o marineros o sufragando los gastos de algunos buques de guerra, que era regularmente cumplida por el territorio.

De hecho, a lo largo del siglo XVIII, la presión fiscal en las provincias vascas se incrementó de manera notable debido a los donativos extraordinarios a fin de hacer frente a los gastos derivados de los conflictos bélicos. Así, en las provincias de Bizkaia y Gipuzkoa los donativos para la guerra se multiplicaron por siete entre 1713 y 1814 y en el mismo periodo la aportación de hombres al ejército paso de 4.200 a 17.500[13].

Como conclusión, los modelos fiscales tanto de los Estados americanos como de las provincias vascas, en su relación bien con la Unión, bien con el poder central, presentaban deficiencias estructurales ya que las competencias que se asignaban a esa autoridad central, Gobierno o rey, no llevaban aparejadas instrumentos de financiación de carácter coercitivo. Así, la financiación de los gastos en que incurría la autoridad central estaba basada en requerimientos, bien ordinarios en el caso de los Estados americanos, bien extraordinarios en el caso de las provincias vascas, aunque en virtud del Fuero estas realizaban aportaciones permanentes de escasa cuantía. La naturaleza voluntaria de las aportaciones o donativos podía impedir que la Unión o el rey pudieran sufragar sus gastos, fundamentalmente militares. En la práctica esto fue un hecho en el caso americano mientras que en el caso vasco, tras procesos de negociación y debido a la prudencia de las autoridades forales en su relación con el rey, las provincias hicieron frente a cuantiosos donativos que contribuyeron a sufragar los conflictos bélicos en los que participaba la Corona.

En consecuencia resultó necesaria la transformación de estas estructuras fiscales iniciales, observándose en ambos casos la tendencia a incrementar la

[13] BILBAO, L. M., "La fiscalidad de las provincias exentas de Vizcaya y Guipúzcoa durante el Antiguo Régimen". Estudios de Hacienda de Ensenada a Mon. Madrid, 1984.

presión fiscal a través de los gravámenes indirectos. Pasamos a analizar brevemente esta evolución.

En el caso americano, después de la declaración de independencia de las colonias americanas en julio de 1776, los nuevos Estados necesitaban financiación para establecerse como independientes dentro la Unión. Aunque cada Estado dio una respuesta autónoma y diferente a los problemas de financiación, se pueden observar en general ciertas tendencias o elementos comunes entre todos ellos con particularidades propias dependiendo de cada uno de ellos. En primer lugar, las asambleas independientes tuvieron que aceptar que el status de independencia no daba por si solo una respuesta a los problemas derivados de las estructuras fiscales coloniales que hemos analizado. No solo eso, sino que la guerra además había originado otros problemas adicionales para las legislaturas de los Estados, que se veían sometidas a los intereses de nuevos grupos de presión, complicando la transformación de los modelos fiscales coloniales originarios en modelos equitativos y eficientes. Además, los nuevos gobiernos en todos los Estados debieron de enfrentarse a generalizadas revueltas populares, en muchos casos muy violentas, oponiéndose al incremento de la presión fiscal, lo que llevó a los gobiernos a tolerar la evasión fiscal con la consiguiente merma significativa de los ingresos públicos. Finalmente, en la mayoría de los Estados habían surgido durante la guerra movimientos que reclamaban que los ricos propietarios aportasen en mayor cuantía a las arcas públicas y que la presión fiscal sobre los pobres se viese reducida, sin embargo, los intentos de llevar a cabo reformas estructurales en los sistemas fiscales resultaron en muchas ocasiones fallidos.

Según los analistas de esta época, la necesidad de pagar los intereses y el principal de la deuda pública que se había generado durante la guerra de Independencia fue la razón fundamental por la que los Estados incrementaron de manera notable la presión fiscal sobre la población. Siguiendo sus datos[14] el 90 por ciento de los impuestos que se recaudaron en los años de la posguerra se destinaba exclusivamente al pago de esta deuda.

La cuestión fiscal fue una constante en los debates de ratificación de la Constitución Americana de 1788. Uno de los argumentos recurrentes era que la ex-

[14] D. KAPLANOFF, M., "The Hamiltonian Moment", en la cita de EDLING, M.: "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the U.S. Constitution and the Making of the American State". Oxford University Press, 2003.

cesiva presión fiscal que gravaba a la población se debía no tanto a la cuantía de los impuestos exigibles sino al tipo de impuestos, directos o indirectos, sobre los que se asentaban los esquemas tributarios de las colonias. En la Gran Bretaña de finales del siglo XVIII, la imposición indirecta, fundamentalmente impuestos al consumo, impuestos sobre la producción[15] y gravámenes aduaneros, aportaba cuatro quintas partes del total de la recaudación impositiva. Por el contrario, el sistema americano garantizaba que los ingresos derivados de la imposición indirecta fuesen realmente insignificantes. En una Norteamérica eminentemente agrícola, el sistema fiscal se nutría fundamentalmente de la imposición directa y, en particular, de los impuestos que gravaban la propiedad y de las capitaciones o impuestos por cabezas –*poll taxes*–. Estos impuestos presentaban un grave problema desde el punto de vista de la equidad. En Nueva Inglaterra, por ejemplo el impuesto por cabeza carecía de progresividad aplicándose un solo tipo proporcional con independencia de la cuantía de los ingresos del que lo soportaba. Por su parte, los impuestos sobre la propiedad gravaban las tierras sin distinguir la naturaleza y la productividad o no de la mismas.

Tras la entrada en vigor de la Constitución de 1788 y la llegada al poder de los federalistas, estos comenzaron a crear un modelo de Estado consistente con las tesis que habían defendido durante el debate de ratificación. En consecuencia, la nación que construyeron se financió casi de manera exclusiva con impuestos indirectos y, en particular, con gravámenes a la importación.

El cambio de modelo fiscal en las provincias vascas fue paralelo al notable aumento de presión fiscal que se produjo a lo largo del siglo XVIII. Hasta ese momento las contribuciones ordinarias de las conocidas como provincias exentas se mantuvieron constantes, incrementándose puntualmente por las aportaciones extraordinarias o los donativos requeridas por el Rey para financiar algunas situaciones de emergencia. Sin embargo, en el siglo XVIII el carácter extraordinario de dichas peticiones desapareció pasando estas a ser cada vez más frecuentes, teniendo como causa principal los continuos conflictos bélicos en los que la Corona española tomó parte. La guerra de la Convención (1793-1795) y la guerra de la Independencia Española (1808-1814), junto con las diferencias con la Corona británica, fueron los conflictos que requirieron una mayor financiación.

[15] Nota de la autora: En aquel momento los impuestos sobre la producción se incluían junto a los impuestos sobre las ventas dentro de la categoría de alcabalas (*excises* en el inglés de la época).

Por ello, la Corona comenzó a solicitar de manera continuada de las provincias vascas donativos extraordinarios y hombres para el ejército. Según los investigadores, los donativos extraordinarios en efectivo efectuados a la Corona pasaron de 1.300.000 reales en el periodo de 1700 a 1713 a 8.050.000 reales en el periodo de 1793-1814[16].

El incremento de la presión fiscal exigió un cambio en la estructura y la administración de los sistemas fiscales, abandonándose paulatinamente la imposición directa en favor de la imposición indirecta como principal fuente de ingresos públicos y reforzando el papel de las juntas provinciales como administradoras de los sistemas fiscales.

En los periodos previos, las juntas provinciales habían sido las competentes en materia de gasto pero no en materia de ingreso. Los impuestos, fundamentalmente impuestos por cabeza o fogueraciones, según la denominación de la época, eran exigidos y recaudados por los municipios y las juntas provinciales eran meras intermediarias entre los municipios y la Corona para el pago de las contribuciones ordinarias. Los sistemas fiscales municipales eran complejos y diferenciados, ya que los municipios gozaban de autonomía para establecer sus estructuras impositivas. Sin embargo, todos ellos se nutrían fundamentalmente de fogueraciones e impuestos al consumo y con estos ingresos se financiaba tanto el gasto provincial asignado a cada municipio por las Juntas como los propios gastos municipales. Además, las estructuras fiscales municipales se encontraban íntimamente ligadas a la fuente económica principal de ingreso. Así, en las áreas rurales la mayor parte de los ingresos fiscales derivaban de las fogueraciones mientras que en los municipios, basados en la actividad comercial, o en las villas, los ingresos fiscales derivaban fundamentalmente de los impuestos al consumo. En el supuesto de que los ingresos no fueran suficientes para financiar los gastos, se requería a los vecinos para que hiciesen aportaciones extraordinarias de carácter individual.

En el siglo XVIII los gastos aumentaron significativamente ya que además de la continua demanda real de donativos de las provincias vascas y del aumento de los gastos de defensa de cada provincia, las competencias provinciales comenzaron a ampliarse, por ejemplo, por la construcción de las carreteras, estableciéndose una hacienda foral propia y asignando competencias en materia

[16] BILBAO, L. M., "La fiscalidad en las provincias exentas de Vizcaya y Guipúzcoa durante el siglo XVIII" Universidad Autónoma de Madrid en http://conciertoeconomico.org

impositiva a las juntas. Paralelamente, el sistema de fogueraciones comenzó a ser cuestionado debido a la inequidad de sus efectos, así como a la ausencia de certeza sobre la veracidad de los datos censales en virtud de los que se recaudaba. Todo ello sentó las bases para un cambio generalizado hacia la imposición indirecta. Por ejemplo, entre 1736 y 1738 los ingresos por fogueraciones en el Señorio de Bizkaia fueron de 127.000 reales de una recaudación total de 234.602 reales, mientras que entre 1800 y 1802, de un total de recaudación de 913.115 reales solamente 140.234 procedían de los impuestos por cabeza[17].

En conclusión, el nacimiento de la fiscalidad provincial alivió el peso de los repartimientos que las juntas hacían a los municipios para sufragar los gastos comunes, sustituidos por unas mayores rentas de propios, o bienes públicos, y una mayor imposición al consumo. De esta manera, comenzó la preponderancia de las contribuciones indirectas, tendencia que fue interrumpida por los enormes gastos de guerra que exigieron que impuestos de toda clase fueran recaudados. Así ocurrió durante la ocupación francesa de las provincias vascas, periodo en el que estructuras fiscales basadas en la imposición directa fueron restablecidas. Esta tendencia a la preponderancia de la imposición indirecta, que acabaría imponiéndose con claridad en los siglos XVIII y XIX, tuvo un hito notable en las provincias vascas con la derogación de las fogueraciones en 1804, que acabó siendo una fuente de ingresos insuficiente y realmente cuestionada.

V. ACERCAMIENTO COMPARATIVO A LOS PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES ACTUALES EN AMBOS SISTEMAS

Uno de los retos al que nos enfrentamos al efectuar análisis comparativos entre los diferentes modelos de descentralización fiscal es la inexistencia de un consenso rotundo sobre cómo debe ser la estructura y cuáles deben ser los principios que inspiran al modelo federal ideal. Lo que sí resulta evidente, sin embargo, es que el federalismo fiscal se encuentra en el siglo XXI en proceso de cambio y construcción y que las líneas que separan los diferentes modelos de descentralización fiscal son cada vez menos nítidas, sobre todo tras la crisis global de 2008.

---

[17] ALZOLA, P., "Régimen administrativo antiguo y moderno de Vizcaya y Guipúzcoa", Clásicos de la Hacienda Foral, nº 7 http://conciertoeconomico.org

i. Sistema *common law* versus sistema continental europeo

A la hora de analizar los principios constitucionales que sustentan el reparto competencial en materia tributaria en el modelo de la Constitución americana de 1789 y en el modelo constitucional español de 1978, en lo que al País Vasco se refiere, no podemos perder de vista los tan dispares modelos jurídicos a los que ambos pertenecen, el sistema de Derecho anglosajón, o *common law,* y el sistema de Derecho continental europeo, que van a condicionar indudablemente la metodología de estudio.

El modelo de *common law*, caracterizado principalmente por ser un derecho jurisprudencial, poco codificado y construido sobre el precedente judicial, cuya principal fuente del derecho son las sentencias judiciales, emergió en la Inglaterra medieval y fue de aplicación generalizada a las colonias británicas en cualquier continente. En la misma época se desarrolló el sistema continental europeo debido a la influencia del Derecho romano que, desde sus comienzos, se preocupó por que las normas jurídicas fueran escritas a fin de garantizar su conocimiento. Este sistema se basa en un derecho eminentemente codificado, siendo su principal fuente la ley, y fue de aplicación en las colonias de los principales imperios europeos del momento, España y Portugal.

Otra de las grandes diferencias entre ambos sistemas es la enorme flexibilidad que caracteriza al Derecho anglosajón por contraposición al modelo continental, al que la existencia de códigos y normas escritas le ha otorgado un carácter más rígido. Esta flexibilidad del *common law* se aprecia desde su origen ya que comenzó siendo un sistema de derecho consuetudinario o costumbrista, en el que la principal fuente de Derecho eran las costumbres, Derecho común o *common law*. Posteriormente, y debido a la actuación de los tribunales judiciales, evolucionó hasta que los precedentes se encumbraron como la principal fuente de derecho y el sistema pasó a convertirse en uno de Derecho jurisprudencial.

Si bien de origen y tradición dispares, estas notables diferencias entre ambos sistemas son cada vez menores en la actualidad, pues se constata en el Derecho anglosajón una fuerte tendencia hacia la codificación de las reglas jurídicas, esto es, una creciente producción de normas escritas, que va desplazando paulatinamente la preeminencia de los precedentes judiciales en favor de aquellas.

Es por ello que procediendo de la tradición jurídica continental, al adentrarme en el reparto constitucional norteamericano del poder tributario, me llama poderosamente la atención la ausencia de un conjunto de reglas constitucionales

explícitas que establezcan las competencias de cada nivel de gobierno, así como de los instrumentos que articulan sus relaciones. De hecho, la Constitución de EE. UU. se compone de un preámbulo, siete artículos y 27 enmiendas y dedica muy pocos artículos a la materia fiscal y financiera, que ni siquiera se encuentra regulada en bloque. En consecuencia la mayoría de los análisis y discusiones sobre el federalismo fiscal norteamericano abarcan no solo la regulación constitucional sino también interpretaciones jurisprudenciales de materias que no son estrictamente de naturaleza fiscal, acuerdos institucionales diversos o la práctica histórica, siendo bastante frecuente que haya que remontarse a la época colonial británica para comprender realmente el modelo actual.

Para efectuar mi análisis, he tomado prestado el concepto de constitución fiscal de EE. UU. acuñado por K. W. DAM, que considera que el reparto del poder fiscal que establece la Constitución de 1789 hay que analizarlo teniendo en cuenta no solamente los artículos que específicamente se dedican a esta materia, sino también otras partes de la Constitución que no están directamente relacionadas con cuestiones fiscales y financieras pero que sí que lo están con la estructura federal de la nación[18].

En contraste con el modelo expuesto, en el Estado español nos encontramos con un abanico de leyes, configurado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como *bloque de constitucionalidad*, que establece el reparto competencial de las potestades fiscales entre los diferentes niveles de gobierno. En relación a las provincias vascas, si bien es verdad que solamente una disposición de la Constitución de 1978, la adicional primera, hace referencia a los derechos históricos, el Estatuto de Autonomía del País Vasco, el Concierto Económico y la Ley de Territorios Históricos diseñan de manera clara y pormenorizada dicho reparto.

ii. Asimetría versus simetría

En los Estados Unidos existen tres niveles de gobierno con una distribución vertical de poderes: el federal –correspondiente al de la nación–, el estatal –50 Estados más el Distrito de Columbia y Puerto Rico– y el nivel local, que incluye condados y municipios.

---

[18] DAM, K. W., "The American Fiscal Constitution", 44 University of Chicago Law Review 2, 1997.

Como he comentado, en la Unión confederada de Estados americanos de 1781, los Artículos de la Confederación que la regían no otorgaban al Gobierno facultades en materia impositiva. En su virtud, el Congreso se veía obligado a confiar su financiación a un sistema de requerimientos cuyo cumplimiento quedaba a la voluntad de los gobiernos de los Estados. Algunos Estados no aportaban la totalidad de los fondos requeridos al Congreso, otros incluso ignoraban las peticiones. Sin ingreso público suficiente el Gobierno federal no podía llevar a cabo sus políticas ni amortizar su deuda y sin un instrumento coercitivo que obligase a los gobiernos al pago, la Unión estaba en peligro. Es por ello que el Congreso en numerosas ocasiones intentó sin éxito enmendar los Artículos de la Confederación, a fin de reforzar la posición de la Unión, pero esto no fue posible hasta la Convención de Filadelfia de 1787. Con fundamento en el principio de doble soberanía, la Constitución americana de 1789 diseña la potestad tributaria como una potestad concurrente del Gobierno federal y el Gobierno de los Estados.

El modelo fiscal de EE. UU. es un modelo de federalismo simétrico en el que todos los Estados tienen la misma competencia fiscal en virtud de lo dispuesto en la Constitución americana.

Las potestades del Congreso se enumeran en varios artículos a lo largo de la Constitución, que sólo contiene cinco artículos que explícitamente hacen referencia a la potestad de la Federación en materia impositiva. Las potestades más relevantes del nivel federal las encontramos en la sección 8 del artículo 1 que las identifica en 18 cláusulas. La cláusula 1 es la que le otorga la potestad para aplicar y recaudar impuestos, derechos, contribuciones y alcabalas a fin de pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos, con la limitación de que en todo caso sean uniformes para toda la nación. Por lo tanto, el poder de exigir impuestos en el nivel federal se ve justificado cuando se pretendan exclusivamente dos finalidades: pagar la deuda de los EE. UU. y garantizar la defensa y el estado de bienestar americano.

No es posible interpretar la Constitución americana, ni gran parte de la teoría del constitucionalismo, en general, sin recurrir a *The Federalist*[19]. En parti-

[19] Los papeles federalistas son una colección de 85 ensayos escritos entre 1787 y 1788 en defensa de la Constitución de los Estados Unidos y en apoyo de su ratificación. Sus autores son los Padres Fundadores Alexander Hamilton, James Madison y John Jay, quienes publicaron la gran mayoría de los ensayos en dos periódicos. Finalmente editaron todos los artículos

cular, en el número 45, James Madison desarrolla la idea de que las potestades del Gobierno federal están tasadas y se limitan a lo recogido en la propia Constitución, sin que se vean ampliadas las facultades que se confieren a la Unión en virtud de los artículos de la Confederación. En relación a la potestad tributaria, la considera implícita en el sistema de requerimientos previo e imprescindible para poder ejecutar el resto de potestades federales: la regulación del comercio interestatal, la guerra y la paz, los tratados internacionales, el endeudamiento y la política monetaria, entre otras. Tres años más tarde de la ratificación de la Constitución, la Décima Enmienda constitucionalizó la doctrina de los poderes tasados para el Gobierno federal al establecer: *"Las facultades que esta Constitución no delegue expresamente al Gobierno Federal, ni prohíba a los Estados, quedan reservadas respectivamente a los Estados o al pueblo".*

La filosofía de los Padres Fundadores de reafirmar que todos los poderes no delegados a los Estados Unidos, o prohibidos por la Constitución, se reservan a los Estados o al pueblo, respectivamente, se ha ido debilitando con el paso del tiempo y el Gobierno federal ha extendido gradualmente sus competencias. Así, la Décima Enmienda no ha sido efectiva desde los períodos de reconstrucción y expansión industrial posteriores a la guerra civil (1865-1932).

En la actualidad, la presunción es que el Gobierno federal puede actuar prácticamente en cualquier área en virtud de las diferentes cláusulas constitucionales que garantizan sus competencias.

En cuanto a las potestades de los Estados, se encuentran definidas en cada una de sus constituciones, que también regulan el nivel municipal. La primera consideración que hay que hacer en relación a cualquier potestad de los Estados es que estos, que ya existían como entidades jurídicas con anterioridad a la aprobación de la Constitución, son titulares de todas las potestades que no le han sido conferidas expresamente al nivel federal. Esto deriva de la naturaleza confederal del modelo americano que supuso que los Estados cedieran parte de su soberanía al nivel federal en el proceso constituyente. Por tanto, las potestades legislativas del Congreso, incluidas las fiscales, no son originarias sino que se limitan a las que les han sido delegadas por los Estados, existiendo las potestades de los Estados previamente y con independencia a la aprobación del texto constitucional.

---

añadiéndole ocho ensayos adicionales publicándolos en un libro dividido en dos volúmenes y que fue titulado "El federalista o la nueva Constitución".

En sentido estricto, solamente dos cláusulas de la Constitución hacen referencia a la potestad de los Estados en materia tributaria y se dedican a establecer las limitaciones específicas para el ejercicio de las mismas a fin de respetar la potestad de regular el comercio, una de las competencias más amplias y expansivas de la federación. Ambas limitaciones pretenden reforzar la unidad económica de la nación y se encuentran reguladas en las clausulas segunda y tercera de la sección 10 del artículo 1. La primera limitación, relativa a los gravámenes a la importación y a la exportación, es realmente relevante y se encuentra regulada en la cláusula segunda que establece que: *"Ningún Estado podrá fijar impuestos o derechos sobre las importaciones o las exportaciones sin el consentimiento del Congreso, a menos que sea absolutamente necesario para dar cumplimiento a sus leyes de inspección; y el producto neto de todos los derechos e impuestos que fije cualquier estado sobre las importaciones o las exportaciones será para usufructo del tesoro de los Estados Unidos; y todas esas leyes quedarán sujetas a la revisión e intervención del Congreso"*. La segunda, que complementa a la anterior, establece que ningún Estado podrá, sin el consentimiento del Congreso, fijar ningún tipo de gravamen sobre el tonelaje, con el fin de garantizar que no se vulnere la prohibición de establecer impuestos a la importación y a la exportación, haciendo tributar a los buques en los que se trasladan las mercancías dentro y fuera de cada Estado.

En cuanto a la Constitución española de 1978, constituye un claro ejemplo de un Estado de características federales que, partiendo de un ordenamiento jurídico totalmente centralizado, construye un nuevo modelo de Estado, el Estado de las Autonomías, cuya principal característica es la descentralización, basada en el principio de competencia.

La Constitución establece una distribución vertical de poderes entre tres niveles de gobierno: el estatal, el de las comunidades autónomas y el local o municipal. Las actuales 17 comunidades autónomas cuentan con capacidad legislativa y de gestión de funciones públicas similar entre ellas –aunque con diferencias notables pero puntuales como la Ertzaintza en relación a la CAPV– capacidad que se extiende a múltiples aspectos, especialmente a la prestación de los servicios públicos básicos, como la sanidad o la educación.

Sin embargo, en lo que respecta a la potestad para obtener ingresos, hay que distinguir dos grupos muy diferenciados. Por un lado, las comunidades autónomas del País Vasco y Navarra con su régimen foral, en virtud del cual son titulares de los tributos que se recaudan en su territorio, los gestionan de manera

integral y financian al Estado mediante un cupo (País Vasco) o aportación (Navarra). Por otro, el resto de comunidades autónomas son las de régimen común, que se financian básicamente a través de la participación en tributos que son titularidad del Estado, pero que tienen cedidos, bien en su totalidad bien en parte. Además, el Estado atribuye a las comunidades de régimen común competencias, más o menos extensas, en materia de gestión y de regulación normativa sobre estos tributos cedidos. Dentro de este grupo se incluyen las 15 comunidades autónomas con sus modulaciones en las Islas Canarias y en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

Por tanto hay que diferenciar entre el sistema de financiación de régimen común, creación del proceso constituyente de 1978 y el de régimen foral, de origen histórico, amparado y respetado como derecho histórico de los territorios forales por la disposición adicional primera de la Constitución, y actualizado en su marco y en el del Estatuto de Autonomía del País Vasco y en el de Navarra. Así lo establece expresamente la disposición adicional primera de la LOFCA al determinar que: *"El sistema foral del concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía"*. Por su parte, la disposición adicional segunda contempla el caso navarro.

En consecuencia, y siguiendo los parámetros de la teoría del federalismo fiscal, la Constitución española diseña un modelo de descentralización asimétrica, con dos sistemas en el nivel sub federal realmente diferenciados en sus características, funcionamiento y efectos. La principal diferencia entre ambos es la amplísima capacidad financiera y tributaria de los territorios forales frente a las comunidades de régimen común, así como los principios que rigen el funcionamiento de cada uno de los dos sistemas.

Como es bien conocido, las competencias de los territorios históricos del País Vasco en materia tributaria constituyen uno de los más claros exponentes de los derechos históricos de los territorios forales que, amparados por la citada disposición adicional, han sido actualizados en virtud del Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979 y de otras leyes específicas, entre las que destaca notablemente el Concierto Económico.

A su vez, en el seno de la CAPV, observamos en esta actualización de los derechos históricos en materia tributaria que se produce en el proceso de constitución de la misma rasgos de federalismo ascendente o centralizante, en el sentido de que la integración de los territorios forales de Álava/Araba, Bizkaia

y Gipuzkoa, con competencias propias preexistentes a la organización territorial de 1978, en una nueva realidad jurídica, la CAPV, origina que en el ámbito tributario se atribuyan a las instituciones comunes del País Vasco una parte de estas potestades tributarias, que tradicionalmente han correspondido con carácter exclusivo a las provincias aforadas, en forma de potestad legislativa armonizadora, coordinadora y de colaboración.

A mi entender, el sistema o bloque de constitucionalidad formado por la disposición adicional primera de la Constitución española, el Estatuto de Autonomía de la CAPV, el Concierto Económico y la Ley de Territorios Históricos otorgan un marcado carácter confederal a la CAPV.

De forma que los tributos concertados se regulan por las Juntas Generales, en las que se encarna el principio político-constitucional *no taxation without representation* y se gestionan y recaudan por las Diputaciones Forales, órganos ejecutivos.

Como resultado, la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la que se integran los territorios históricos, carece, en puridad, de competencias sobre los sistemas tributarios, salvo la mencionada potestad armonizadora. En definitiva, estamos en presencia de un sistema de confederalismo, realmente peculiar desde los parámetros teóricos del federalismo fiscal.

Adicionalmente, no debemos olvidar que el Estado español se integra en un ordenamiento jurídico superior que también presenta rasgos confederales que es la Unión Europea pero en cuyo seno la soberanía fiscal sigue residiendo, aunque cada vez con más limitaciones, en los Estados miembros.

Como conclusión de este apartado, destacaría que el modelo americano de la Constitución de 1789 de distribución del poder tributario es un modelo de federalismo fiscal simétrico de características confederales, justificado por la existencia previa de titulares jurídicos de las potestades, parte de las cuales fueron cedidas con carácter tasado al nivel federal. La evolución jurisprudencial de la doctrina de los poderes tasados se ha debilitado notablemente en favor de la federación. Por contraposición, la Constitución española de 1978 establece un reparto del poder tributario de características asimétricas, distinguiéndose dos modelos muy diferenciados entre sí, el modelo común y el modelo foral. A su vez, la Comunidad Autónoma del País Vasco internamente cuenta con una estructura simétrica de distribución del poder tributario entre las tres provincias forales y con un origen de naturaleza confederal desde el punto de vista finan-

ciero, en el que el nivel superior, la CAPV, carece de poder tributario propio para hacer frente a la financiación de sus competencias, que resultan ser el 70 por ciento del total y cuya financiación depende de las transferencias de los recursos obtenidos a través de los sistemas tributarios de los tres territorios forales.

iii. El principio de soberanía dual o principio de bilateralidad

El principio de soberanía dual es uno de los principales fundamentos para la distribución del poder tributario tanto en el modelo americano como en el vasco.

En el caso del sistema americano, la distribución del poder tributario está claramente inspirada por este principio, como se puede apreciar a lo largo del texto constitucional y de su interpretación jurisprudencial, pudiéndose distinguir nítidamente en la configuración del modelo americano una distribución de poder tributario vertical y otra horizontal.

Teniendo como precedente la organización de los Estados americanos en una Confederación, como paso previo al modelo constitucional vigente en EE. UU., la distribución vertical de poderes entre el nivel de la Federación y el de los Estados que realiza la Constitución de 1789 se articula a través de una cesión ascendente de soberanía tributaria por parte de los Estados con el único objetivo de garantizar el ejercicio de las competencias exclusivas de la federación, tales como el pago de la deuda pública, defensa, bienestar social o la regulación del comercio interestatal. La cláusula 18 de la sección 8 del artículo 1, conocida como *"The necessary and proper clause"*, refuerza esta idea al autorizar al Congreso para aprobar las leyes que sean pertinentes a fin de poder ejercitar las competencias que confiere la Constitución al nivel federal. En consecuencia, el Congreso puede financiar sus gastos a través de cualquier tipo de figura impositiva, no existiendo una distribución del poder tributario entre el nivel federal y el de los Estados que atienda al principio de competencia, con excepción de los gravámenes a la importación, que son de exclusiva competencia del nivel federal. A pesar de que inicialmente la capacidad federal en imposición directa se encontraba limitada, lo que fue modificado por la Enmienda Dieciséis en 1913, el modelo vigente ejerce una fuerte vis atractiva para los nacionales norteamericanos, que carece de parangón en Derecho comparado. Así, en el caso de personas físicas, su ámbito de aplicación subjetivo abarca a todas las personas con nacionalidad norteamericana, con independencia se su residencia fiscal, y a todas aquellas que sean residentes extranjeros en EE. UU.

La distribución horizontal del poder tributario se fundamenta en que las potestades de los Estados son originarias, no otorgadas por la Constitución de 1789, y se encuentra reforzada por la Décima Enmienda, antes comentada. El poder tributario constituye uno de los rasgos más notables de la soberanía de los Estados y se configura en torno a los principios de territorialidad y de residencia, con las únicas limitaciones derivadas de la cesión al nivel federal y de las impuestas por el texto constitucional. Como resultado, todos los Estados tienen idénticas capacidades en materia tributaria para financiar sus competencias, con independencia del escenario de gran diversidad fiscal que nos encontramos en la actualidad, en virtud de la constitución vigente en cada Estado, en el que se puede apreciar el temido fenómeno conocido como *race to the bottom*, o la intensa competencia fiscal por atraer contribuyentes de otras jurisdicciones ofreciendo la factura fiscal más barata.

Así, podemos distinguir desde Estados en los que la presión fiscal es casi nula como Alaska y Nuevo Hampshire, donde no existen impuestos ni sobre las ventas, ni sobre los ingresos de personas físicas ni jurídicas, ni existen cotizaciones a la Seguridad Social e incluso, en el caso de Alaska, el Estado ofrece una ventaja adicional a sus residentes en forma de pago anual en efectivo de los derechos correspondientes a los enormes depósitos de petróleo del Estado[20].

Pasando por Estados en los que la presión fiscal sigue siendo relativamente baja. Nos referimos a Florida, Nevada, Dakota del Sur, Tennessee, Texas, Washington y Wyoming, en cuyas jurisdicciones existen impuestos sobre las ventas, pero no impuestos estatales sobre los ingresos de personas físicas ni jurídicas, ni se gravan los ingresos provenientes de pensiones públicas ni privadas.

Para llegar a Estados con mayor presión fiscal directa pero en los que no existe ningún tipo de gravamen sobre las ventas, como Delaware, Montana y Oregón, junto con Alaska y Nuevo Hampshire, ya mencionados.

El caso de Delaware es realmente singular. Delaware es un paraíso fiscal corporativo y un centro financiero a nivel mundial en el que se estima que se albergan sedes de más de 250.000 empresas. Se trata de una jurisdicción *offshore* corporativa donde la legislación permite la exención de impuestos para sociedades limitadas en manos de extranjeros no residentes, siempre y cuando no operen dentro del Estado. Las filiales de los *holdings* empresariales están

[20] En el 2013 el *Alaska Permanent Fund Dividend* fue de $900 por residente.

exentas de impuestos, por lo que muchas corporaciones establecen su sede central en Delaware y sus filiales operativas en otros Estados.

Por contrapartida, existen cargas impositivas elevadas en ciertos Estados, tales como impuestos sobre los intereses y dividendos en Nuevo Hampshire y Tennessee, tipos impositivos elevados sobre las ventas en Nueva York y Arizona o sobre la propiedad en Nueva Jersey y Connecticut.

En contraposición, el ordenamiento jurídico español nos ofrece un panorama bien distinto. En él es evidente que el principio de soberanía dual no inspira con carácter general el modelo de distribución competencial entre el Estado y las entidades sub estatales, comunidades autónomas, sino más bien al contrario. Esto es coherente con lo comentado anteriormente en relación a la simetría del modelo de descentralización español que no obedece a las pautas de federalismo dual, como en el caso americano, sino que obedece a las pautas del federalismo cooperativo. Con claridad se observa que, en términos generales, la distribución competencial se construye de manera descendente y exclusivamente en sentido vertical –competencias exclusivas o competencias de desarrollo normativo y ejecución–, siendo necesario bucear a gran profundidad en el texto constitucional, y, en particular, en el contenido de su disposición adicional primera, para encontrar un reparto competencial basado en la soberanía dual.

En el ámbito tributario, de hecho, el artículo 133 del texto constitucional establece que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, recogiendo así mismo la capacidad de las entidades sub estatales, comunidades autónomas y las corporaciones locales, para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Alejadas de este principio, en el caso de los territorios forales vascos y navarro, las relaciones tributarias con el Estado recogen implícitamente la dualidad de soberanías, si bien la configuración de este principio en el modelo de distribución competencial español es muy diferente a la del caso americano. Su excepcionalidad hace de él un principio débil, no exento de limitaciones a fin de lograr un cierto equilibrio dentro del Estado y carente de los suficientes instrumentos que garanticen su aplicación, y también difuso, a merced del recurso a la interpretación jurisprudencial constitucional, sobre todo la dictada en los primeros años de andadura del modelo territorial fruto del proceso constituyente.

Así, la constitucionalización en 1978 de los derechos históricos de los territorios forales constituye una novedad para el constitucionalismo español, al intro-

ducirse en la Carta Magna mediante la disposición adicional primera. En ella encontramos la penetración de la historia en la Constitución de 1978, buscando la conciliación de dos concepciones antitéticas en la historia del constitucionalismo español: la histórico-tradicional y la racional-normativa. De esta manera, el legislador constituyente instrumenta su pretensión de solucionar con carácter permanente la cuestión foral, para lo cual le da cobijo en el marco constitucional y habilita su actualización al momento histórico presente. En este sentido, el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 11/1984, de 2 de febrero, hace hincapié en la dimensión histórica de las competencias de los territorios históricos frente a la de las competencias de las comunidades autónomas de nueva creación al indicar:

> *"Las fuentes de las que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de "derechos históricos" respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales "derechos". Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas indica que son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía; habrá que acudir, en consecuencia, a la Constitución, a los Estatutos de Autonomía y a otras posibles normas delimitadoras de competencias dictadas en el marco de las anteriores, para saber cuáles sean las correspondientes a cada Comunidad".*

En consecuencia y en palabras del Tribunal Constitucional[21], los tres territorios históricos que ya disfrutaban de un régimen foral de autogobierno, se vincularon legalmente formando un entidad jurídica superior común de nueva creación, la Comunidad Autónoma del País Vasco, por virtud del Estatuto de Autonomía, que reconoce a la nueva organización política unas competencias cuyo ejercicio deberá corresponder en unos casos a las instituciones comunes de nueva creación y, en otros, a los órganos de poder de dichos territorios.

Es indudable que, junto con el binomio tradicional juntas-diputaciones, el tradicional sistema foral de conciertos económicos, que históricamente ha cons-

[21] Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril.

tituido el régimen económico-financiero privativo de las provincias forales, resulta ser uno de los derechos históricos más identificables del bautizado por el Tribunal Constitucional como núcleo intangible de la foralidad que goza de la garantía constitucional.

En lo que se refiere al Concierto Económico como derecho histórico, su reconstrucción fue más sencilla, en principio, que la de otros derechos históricos, dado que el Concierto aprobado por el Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, había pervivido en Álava durante la época franquista. De ahí que la disposición transitoria octava del EAPV de 1979, lo tomara como modelo al establecer:

> *"El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes".*

Podemos concluir que el modelo tributario federal americano es un modelo simétrico y basado en el principio de soberanía dual y que, por su parte, las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado español están configuradas en el ordenamiento jurídico en base a un principio muy similar, el de bilateralidad; ordenamiento jurídico en el que, a pesar de que prima la descentralización simétrica de las competencias tributarias, se deja un pequeño margen a la asimetría en cuanto a los derechos históricos de carácter financiero y tributario.

VI. REFLEXIÓN FINAL

Tal y como he puesto de manifiesto, la cuestión fiscal ha constituido históricamente uno de los elementos claves en los momentos de crisis y transformación de los modelos de Estado. En el siglo XXI nos enfrentamos a un momento de crisis y transformación del Estado de las autonomías, fruto de la Constitución de 1978, en el que la cuestión fiscal de nuevo se revela piedra angular sobre la que construir la nueva estructura de descentralización competencial del Estado. El cómo y el *quantum* de la asignación del poder tributario a los entes sub estatales en el diseño del modelo de Estado, debe efectuarse atendiendo a los principios de suficiencia financiera y de responsabilidad, propios de los modelos federales, y que, como la experiencia nos demuestra, se encuentran deficiente-

mente articulados en el vigente modelo LOFCA. Cuanto mayor sea la cuota de poder tributario en manos de las entidades federadas, mayores cuotas de autogobierno alcanzarán y una mayor responsabilidad en su ejercicio les será exigible por los ciudadanos. La Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra constituyen buenos ejemplos de lo anterior.

Las revueltas populares por razones fiscales también son propias de los procesos de reflexión y cambio del siglo XXI y no son fenómenos exclusivos de épocas históricas anteriores, como las analizadas. Los ciudadanos siguen estando preocupados por la capacidad fiscal de los que les representan, así como por la defensa del autogobierno fiscal, si bien es cierto que las manifestaciones o movimientos sociales han perdido el carácter violento de siglos pasados y se realizan en la mayor parte de las ocasiones por cauces virtuales, propiciados por las nuevas tecnologías. De hecho, en Euskadi la ciudadanía valora en un 8.18 sobre 10 el papel del Concierto Económico en el entramado jurídico-político vasco y en un 7.8 sobre 10 su aportación al bienestar de la sociedad vasca, siendo considerado, en porcentajes muy similares, una herramienta efectiva en situaciones de crisis tanto por la parte de ciudadanía con sentimiento de nacionalidad exclusivamente vasca como por la que tiene sentimiento de nacionalidad vasca y española[22]. En el caso de Cataluña, por su parte, más allá de motivos identitarios, algunos de los factores que indiscutiblemente han influido en la tendencia alcista en el apoyo a la independencia por parte de la ciudadanía están relacionados con las perspectivas económicas de un hipotético Estado independiente. El movimiento independentista catalán durante los últimos años ha puesto especial énfasis en los beneficios económicos que tendrían los catalanes en una Cataluña independiente.

En el Estado español, las situaciones de asimetría fiscal fundamentadas en derechos históricos, como la vasca y la navarra, suscitan recelos y suspicacias en ciertos sectores políticos y sociales y son frecuentemente calificadas despectivamente como privilegio o antiguallas. No es fácil entender por qué. Una mirada al proceso de las colonias americanas y a la configuración de una nación como es Estados Unidos nos demuestra como la historia penetra en el constitucionalismo e inspira el modelo federal vigente en ese país desde 1789. Algunos responderán que no son las razones históricas, en sí mismas, las que producen rechazo, sino el status asimétrico que en dichas razones se fundamenta. Sigo sin

[22] Encuesta de Gizaker sobre el Concierto Económico en 2012 para "Ad Concordiam".

comprender por qué. La propia Constitución de 1978 estableció un modelo asimétrico en el acceso a la autonomía diferenciando a las comunidades autónomas que se constituyeron por la vía rápida de las demás y fue algo totalmente pacífico y no cuestionado por nadie; tampoco es cuestionada la asimetría lingüística del Estado español que se encuentra garantizada constitucionalmente. En Derecho comparado nos encontramos con modelos federales de características asimétricas de sobrada solvencia, como el canadiense o el belga. Los federalismos asimétricos han resultado ser una solución satisfactoria y eficaz para territorios con aspiraciones de autogobierno, evitando, en consecuencia, la fragmentación de los Estados a los que estos pertenecen. La asimetría jurídica en los modelos federales no resulta ser ni más ni menos que reflejo y consecuencia de una realidad con características históricas, económicas o lingüísticas propias, que el ordenamiento jurídico pretende aprehender. Lo mismo ocurre con los modelos simétricos, ¿quién se imagina una configuración del modelo federal de EE. UU. con parámetros asimétricos? ¿qué sentido tendría? ¿a qué razones históricas respondería?

Los detractores de la asimetría fiscal del País Vasco y de Navarra dentro del Estado español se confunden si consideran que en su supresión hallarán respuesta a los males y deficiencias que padece el sistema de financiación de las comunidades autónomas. La simetría fiscal no es la panacea y también entraña riesgos en sí misma. Como he comentado, el modelo fiscal norteamericano nos ofrece un claro ejemplo de algunos de los riesgos más temidos: la existencia de una situación *race to the bottom* entre la fiscalidad de los Estados norteamericanos que puede llevar a un indeseado escenario generalizado de desimposición. En mi opinión, el buen funcionamiento de un modelo de descentralización fiscal no depende de su naturaleza simétrica o asimétrica, sino más bien del respeto a los principios básicos del federalismo, tales como la suficiencia financiera de las entidades federadas, la solidaridad y la equidad o el correcto diseño y articulación de los mecanismos de nivelación entre los diferentes niveles que configuran el Estado.

El otro gran principio que impregna los modelos fiscales americano y vasco es la soberanía dual. A mi entender, este principio es el inspirador y se encuentra implícito en las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y el País Vasco y es por todos identificado como principio de bilateralidad.

Considero, por tanto, que la disposición adicional primera de la Constitución de 1978 reconoce la existencia previa al texto constitucional de los de-

rechos históricos de los territorios forales, lo cual nos recuerda el caso de los Estados americanos preconstitucionales, y garantiza su respeto y protección. Como es bien conocido, la esencia del Concierto Económico es el acuerdo y la concertación entre los dos niveles territoriales, que descansa sobre el principio de bilateralidad. Sólo mediante acuerdo bilateral se aprueba y se revisa el Concierto, se conciertan nuevas figuras impositivas o se acuerdan modificaciones de la distribución competencial de las ya existentes y se fija la metodología de cálculo del cupo. La bilateralidad implica la capacidad de decisión unilateral de cada una de las partes que posibilita el acuerdo entre diferentes en nivel de igualdad. En mi opinión, el principio de soberanía dual en el ámbito tributario es el que da sentido a la bilateralidad y a la concertación en las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco y constituye exponente claro y propio del reparto competencial en modelos de federalismo dual, pero excepcional en el modelo de descentralización español actual.

Incluso me atrevo a dar un paso más allá. La distribución de la competencia tributaria horizontal entre el Estado y el País Vasco implica poder originario en los territorios históricos. Así, lo reconocen expresamente el apartado 1 del artículo 3 de las Normas Forales Generales Tributarias de cada territorio histórico al establecer que la potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario de cada territorio histórico corresponde a sus juntas generales y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico.

Sin embargo, y al mismo tiempo, reconozco la debilidad del principio de soberanía dual o bilateralidad en el ordenamiento jurídico. Por ello considero imprescindible un mayor respeto y reforzamiento del mismo. Su fragilidad en detrimento del País Vasco se ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones, destacando, entre otras, la aprobación por parte del Estado de manera unilateral de la prórroga del Concierto Económico en diciembre de 2001, el retraso en la concertación de las nuevas figuras impositivas que se introdujeron en el sistema tributario del Estado desde 2011 a 2014 o la ausencia de negociación para la liquidación de los cupos definitivos desde el ejercicio 2008 hasta la actualidad. Asimismo, creo que dicho reforzamiento resultará difícil de alcanzar, en la medida que el espíritu de la cláusula residual y de prevalencia a favor del Estado contenida en el artículo 149.3 de la Constitución de 1978 siga presente en el talante negociador con el que el Estado aborda las relaciones financieras y tributarias con el País Vasco, como si de una comunidad autónoma de régimen común se tratara.

Una última idea para concluir. A pesar de las muchas diferencias que en un primer acercamiento pueden vislumbrarse entre ambos modelos, la profundización en el modelo constitucional norteamericano me ha llevado a apreciar la existencia de un cierto paralelismo entre, por una parte, el bloque formado por la Constitución de Estados Unidos de América de 1789 y las constituciones de los Estados federados americanos y, por otra, el bloque formado por la disposición adicional primera de la Constitución de 1978, el Estatuto Autonomía del País Vasco y el Concierto Económico, sometido a los límites constitucionales que, en mi opinión, constituiría la constitución fiscal del País Vasco.

BIBLIOGRAFÍA

ALZOLA, P., "Régimen administrativo antiguo y moderno de Vizcaya y Guipúzcoa", Clásicos de la Hacienda Foral, nº 7 http://conciertoeconomico.org

ANDERSON, G., "Federalism. An introduction", Forum of Federations. Oxford University Press, 2007.

BILBAO, L. M., "La fiscalidad en las provincias exentas de Vizcaya y Guipuzca durante el siglo XVIII" Universidad Autónoma de Madrid en http://conciertoeconomico.org

CORONAS GUINART, J. M., "Federalismo fiscal. Conceptos y modelos" VIII Jornadas Internacionales celebradas en Donostia-San Sebastian 13, 14 y 15 de noviembre de 2007. Federalismo Fiscal y Europa.

DAM, K. W., "The American Fiscal Constitution", 44 University of Chicago Law Review 2, 1997.

DE LA HUCHA CELADOR, F., "El Régimen Jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam, 2006.

EDLING, M., "A Revolution in Favor of the Government. Origins of the U.S. Constitution and the Making of the American State". Oxford University Press, 2003.

ELLIOT BROWNLEE, W., "Federal taxation in America: a short story". New edition. Woodrow Wilson Center series, 2004, segunda edición.

McDONALD R. y HALLWOOD P., "The economic case for Scottish fiscal autonomy: with or without independence: the theory of fiscal federalism" Interna-

tional Conference. Basque Economic Agreement and Europe, Ad Concordiam, 2007.

MIDDLEKAUFF, R., "The glorious cause: the American Revolution, 1763-1789". Nueva York: Oxford University Press, 2005.

MILLER, JOHN C., "Origins of the American Revolution". Stanford University Press, 1959.

MUÑOZ MACHADO, S., "Derecho Público de las Comunidades Autónomas", Civitas, Madrid, 1982.

LOS PODERES FINANCIEROS DEL PARLAMENTO ESCOCÉS

James JOHNSTON
Secretario del Comité Financiero
Parlamento Escocés

INTRODUCCIÓN

El 16 de septiembre de 2014, dos días antes de que se celebrara el referéndum sobre la independencia de Escocia, los líderes de los tres partidos políticos principales firmaron un "¡juramento" que apareció en la portada de uno de los periódicos nacionales de Escocia. El "¡juramento" prometía nuevos poderes extensivos para el Parlamento Escocés y una continuación de la fórmula Barnett. Al día siguiente de que ganara el "No", el primer ministro británico anunció que estaba creando una comisión que iba a ser presidida por un empresario escocés, Lord Smith, que se encargaría de determinar cuáles tenían que ser dichos poderes. Dos representantes de cada uno de los cinco partidos políticos del Parlamento Escocés aceptaron formar parte de la Comisión.

Para finales de noviembre de 2014 los cinco partidos ya habían suscrito un informe recomendando el traspaso de las nuevas competencias al Parlamento Escocés. El Gobierno británico posteriormente publicó sus propuestas de seguir las recomendaciones de la Comisión Smith en enero de 2015. Se presentó un nuevo anteproyecto de ley para Escocia en la Cámara de los Comunes poco después de las elecciones generales británicas de mayo de 2015. No obstante no fue directa la adopción del proyecto de ley. Los Gobiernos escocés y británico en concreto habrían tenido grandes dificultades a la hora de acordar un marco de financiación y fiscal revisados, que son un elemento esencial para el traspaso de competencias fiscales más extensivas.

En este documento se examinan los poderes financieros de Escocia y los retos a la hora de llegar a un acuerdo de revisión del marco fiscal y de financiación para Escocia. Estas nuevas competencias son una extensión de los poderes financieros iniciales traspasados a Escocia cuando se fundó el Parlamento Escocés según la Ley de Escocia 1998 y las competencias financieras adicionales como parte de la Ley de Escocia de 2012. En el gráfico 1 se muestra el incremento significativo de la potestad fiscal del Parlamento Escocés compartiendo gastos transferidos.

GRÁFICO 1
Proporción aproximada de gasto traspasado

Ley de Escocia de 1998	10%	Tipos comerciales 1.930 millones de libras esterlinas Impuesto municipal 2.000 millones de libras esterlinas
Ley de Escocia de 2012	22%	Tipo del impuesto sobre la renta escocés (SRIT) 4.450 millones de libras esterlinas Impuesto escocés de vertederos 150 millones de libras esterlinas Impuesto sobre las transacciones de terrenos y edificios (LBTT, *Land and Buildings Transaction Tax*) 480 millones de libras esterlinas
Anteproyecto de la Ley de Escocia 2015-16	50%	Exacción de agregados 50 millones de libras esterlinas Impuesto especial sobre pasajeros de transportes aéreos 310 millones de libras esterlinas IVA 5.370 millones de libras esterlinas Impuesto sobre la renta 11.200 millones de libras esterlinas

LEY DE ESCOCIA DE 1998

La Ley de Escocia de 1998 que promulgó el Parlamento Escocés otorgaba una potestad fiscal limitada al Gobierno escocés. A tenor de la Ley de 1998 el Gobierno británico aporta una gran parte de la financiación del Gobierno escocés a través de una donación global financiada a través de los ingresos fiscales recaudados en Reino Unido y el endeudamiento del Gobierno británico. La fórmula Barnett determina las modificaciones en la donación global. Es a través de la misma que el Gobierno escocés recibe una participación según población de los cambios en el gasto comparable del Gobierno británico. La fórmula solo se aplica a los cambios de la donación global y no a la base de referencia subyacente, que no ha sido revisada desde su introducción en 1976.

Se estipula su modo de funcionamiento en la Declaración de la Política de Financiación del Gobierno británico[1] de la siguiente manera:

Cambio en el gasto programado del Gobierno británico	X	Porcentaje de comparabilidad	X	Proporción de población apropiada

Los porcentajes de comparabilidad se establecen en el Anexo B del documento y la proporción de población de cada una de las instituciones transferidas se indica en el Anexo D. La proporción de la población de Escocia con respecto a la población de Inglaterra es del 9,85% para el período 2016-21.

No existen restricciones en la manera en la que el Parlamento Escocés decide asignar la financiación que recibe de la donación global. Así, por ejemplo, si hubiera un incremento en la donación global por el incremento en los gastos del Gobierno británico en salud en Inglaterra, el Gobierno escocés no necesita asignar el dinero también a la salud.

Endeudamiento

La Ley de Escocia de 1998 también confiere al Gobierno escocés la capacidad de endeudamiento de hasta 500 millones de libras esterlinas del Gobierno británico para los gastos corrientes a corto plazo, pero éste nunca ha hecho uso de esta potestad.

SVR, *Scottish Variable Rate* (Tipo variable escocés)

El referéndum de 1997 sobre el traspaso de competencias incluía dos cuestiones. La primera cuestión era si debía haber un Parlamento Escocés, y ésta recibió el apoyo del 74% de los votantes. La segunda cuestión planteaba si el Parlamento Escocés debía tener la capacidad de variar los impuestos, y recibió el apoyo del 63% de los votantes. En la parte IV de la Ley de Escocia de 1998 se otorga la potestad para variar impuestos que permite al Parlamen-

[1] https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/479717/statement_of_funding_2015_print.pdf

to Escocés variar hasta en un 3% el tipo básico del impuesto sobre la renta británico, hacia arriba o hacia abajo[2]. Sin embargo, jamás se ha hecho uso de esta potestad.

En la campaña para las primeras elecciones al Parlamento Escocés de 1999, el SNP (*Scottish National Party* o Partido Nacional Escocés) propuso incrementar en 1 penique el SVR, lo que habría revertido el recorte de 1 penique del impuesto sobre la renta británico introducido por el Gobierno laborista de Westminster. El SNP reivindicaba que este "penique por Escocia" permitiría recaudar 230 millones de libras esterlinas al año para servicios públicos[3]. El SNP solo consiguió 35 escaños en el Parlamento Escocés con un 27% del voto, y la política en cuestión fue posteriormente rechazada en 2000. Ninguno de los partidos políticos principales de Escocia propuso posteriormente aumentar el SVR, y fue sustituido por el tipo escocés del impuesto sobre la renta (SRIT, *Scottish rate of income tax*) en la Ley de Escocia de 2012.

LEY DE ESCOCIA DE 2012

Tras la elección de un Gobierno minoritario del SNP en las elecciones al Parlamento Escocés de 2007, el Partido Laborista propuso fundar una comisión encargada del traspaso de competencias a Escocia, que se acordó con el apoyo de los otros dos partidos principales de la oposición. En el área de la comisión, a la que se opuso el Gobierno del SNP, se contemplaba la mejora de la responsabilidad financiera del Parlamento Escocés.

La Comisión estaba presidida por Sir Kenneth Calman, profesor universitario, publicando su informe final en junio de 2009. Las principales recomendaciones para la posterior transferencia de competencias financieras fueron:

– Responsabilidad compartida con el Parlamento Británico para establecer los tipos del impuesto sobre la renta en Escocia.

– La transferencia de competencias en algunos impuestos menores.

– Una reducción en la donación global correspondiente a los ingresos de las nuevas competencias fiscales.

---

[2] http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/46/part/IV

[3] http://www.bbc.co.uk/news/uk-scotland-scotland-politics-26630498

– Retención de la fórmula Barnett a corto plazo pero que debe ser sustituida por una evaluación de las necesidades en todo Reino Unido a largo plazo.
– Nuevas competencias de endeudamiento de capital y posible endeudamiento para la mejora de recursos.

El Gobierno escocés en aquel momento respondió a la publicación del informe de la Comisión de la siguiente manera:

> "Las recomendaciones de la Comisión Calman sobre finanzas no cumplen por mucho con los requisitos de nuestra nación, ni los retos de nuestros tiempos. Escocia necesita una autonomía fiscal completa, permitiendo que este país recaude todo el dinero que gasta y tome las decisiones económicas más importantes. Esta es la mejor y más simple solución: todo lo demás corre el riesgo de quedarse en espuma. Hay que dar la bienvenida a los poderes de endeudamiento para Escocia, aunque las propuestas Calman son demasiado limitadas.
>
> En la actualidad tenemos un 'parlamento con dinero de bolsillo': según las propuestas Calman, Escocia tendría un empleo de sábados, pero el salario se descontaría de nuestro dinero de bolsillo. Escocia tiene que avanzar mucho más lejos que un sistema en el que el Tesoro Público nos dé con una mano y nos quite con la otra, que es el motivo por el que el Parlamento y el Gobierno escoceses necesitan una autonomía fiscal y poderes financieros completos"[4].

Después de las elecciones generales en el Reino Unido celebradas en 2010, el nuevo Gobierno de coalición publicó un libro blanco de título *Strengthening Scotland's Future*[5] (Fortalecer el futuro de Escocia), en el que se establecían sus propuestas para implementar las recomendaciones de la Comisión Calman. El libro blanco proponía reforzar el acuerdo de traspaso de competencias mediante le mejora concreta de la responsabilidad financiera del Parlamento Escocés. Sin embargo el Gobierno británico no propuso implementar todas las recomendaciones de la Comisión. Así, por ejemplo, en relación con la fórmula Barnett, el libro blanco declara que mientras que el Gobierno británico reconoce algunas de las preocupaciones expresadas sobre la fórmula, su prioridad "consiste en

[4] http://www.gov.scot/News/Releases/2009/06/15151304

[5] https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/69803/Scotland_Bill_Command_Paper.pdf

reducir el déficit y no tiene plan alguno de modificar los acuerdos alcanzados antes de la estabilización de las finanzas públicas"[6].

SRIT, *Scottish Rate of Income Tax* (Índice escocés sobre el Impuesto sobre la renta)

La sección 26 de la Ley de Escocia de 2012 ofrece la reducción en un 10% en el tipo básico, el tipo más alto y el tipo adicional de la renta no procedente de ahorros de un contribuyente escocés. Al Parlamento Escocés se le pide entonces que apruebe una resolución de tipo anual escocés que determine el nivel de SRIT que se aplicará igualmente a todos estos tipos.

El SRIT fue presentado en abril de 2016. El Gobierno escocés propuso una tasa de 10 peniques, que significa que los contribuyentes escoceses pagarán el mismo nivel de impuesto sobre la renta no procedente de impuestos ni de dividendos (NSND, *Non-Savings Non-Dividend*) que los contribuyentes británicos. El Gobierno escocés explicó que el motivo principal para ello es la naturaleza inflexible de la nueva potestad, lo que significa que todos los cambios se aplicarían igualmente a todos los tipos existentes en el impuesto sobre la renta británico. De esta forma, por ejemplo, si se fija el SRIT en 12 peniques, entonces los nuevos tipos del impuesto sobre la renta para los contribuyentes escoceses en comparación con los contribuyentes británicos serían:

	Contribuyentes británicos	Contribuyentes escoceses
Tipo básico	20 peniques	22 peniques
Tipo superior	40 peniques	42 peniques
Tipo adicional	45 peniques	47 peniques

El Gobierno escocés explicó que "una política de impuesto sobre la renta que haya visto un incremento en el impuesto pagado por los contribuyentes del tipo básico, no sería coherente con ninguno de los principios del Gobierno escocés basados en el enfoque de la fiscalización o de los objetivos más amplios

[6] https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/69803/Scotland_Bill_Command_Paper.pdf página 22.

de la estrategia económica de Escocia, que contempla enfrentarse a la desigualdad"[7].

No obstante, el Partido Laborista escocés propuso un incremento inmediato de 1 penique, que se aplicaría a todos los tipos existentes del impuesto sobre la renta británico a partir del 1 de abril de 2016. También propusieron inicialmente un descuento de 100 libras esterlinas para todos los contribuyentes escoceses, con una ganancia inferior a 20.000 libras esterlinas, aunque se haya visto reducido ahora este valor. El líder del Partido Laborista escocés ha explicado que "Ante la opción de utilizar nuestras competencias o de realizar recortes al futuro de nuestros hijos, elegimos utilizar nuestras competencias"[8]. Los demócratas liberales escoceses también han propuesto un incremento inmediato de 1 penique, que quedaría protegido en el gasto de educación. La posición de los conservadores escoceses, por contra, es que los impuestos de Escocia no deberían superar al del resto de los británicos, y ser menores siempre que se pueda asumir.

Impuestos traspasados

El Gobierno escocés presentó tres proyectos de ley posteriores a la transferencia del Impuesto de transmisión de fincas (SDLT *Stamp Duty Land Tax*) y el Impuesto de vertederos. Se ha introducido la legislación para sustituir el SDLT por un Impuesto sobre las transacciones de terrenos y edificios (LBTT *Land and Buildings Transaction Tax*) y para introducir un nuevo Impuesto escocés de vertederos (SLfT *Scottish Landfill Tax*). También se introdujo otro proyecto de ley para fundar una nueva agencia de recaudación de impuestos: Revenue Scotland.

LBTT, *Land and Buildings Transaction Tax* (Impuesto sobre la transmisión de la propiedad)

El LBTT sustituyó la estructura tipo "losa inamovible" del SDLT por una estructura "progresiva". Este hecho supuso la introducción de tipos impositivos marginales pagaderos sobre la porción del valor de la propiedad total que recae en cada franja. Los tipos fiscales del SDLT se han aplicado, por contra, al valor

[7] http://www.gov.scot/Resource/0049/00491140.pdf página 14.

[8] http://www.bbc.co.uk/news/uk-scotland-scotland-politics-35461968

total de una propiedad aunque solo se encuentre por encima del umbral para la franja superior. Así, por ejemplo, cuando se transfirió el SDLT, el impuesto sobre propiedades con valores entre 250.001 y 500.000 libras esterlinas era del 3%, que se pagaba sobre el valor total de la propiedad. El impuesto sobre una propiedad con un valor de 260.000 libras esterlinas era, por lo tanto, de 7.800 libras esterlinas.

El LBTT entró en vigor el 1 de abril de 2015, y el Gobierno escocés publicó sus propuestas iniciales de tipos y umbrales en su anteproyecto de presupuesto para 2015-16, que se publicó en octubre de 2014. El Gobierno escocés propuso inicialmente una franja de cero para propiedades residenciales con un valor de hasta 135.000 libras esterlinas; una franja del 2% para su aplicación en residencias con valores entre 135.001 y 250.000 libras esterlinas; una franja del 10% que sería aplicada a valores entre 250.001 y 1 millón de libras esterlinas; y una franja del 12% que se aplicaría en valores superiores a 1 millón de libras esterlinas.

El Gobierno británico anunció una serie de cambios en el SDLT en diciembre de 2014, entre los cuales se incluía un movimiento similar desde una estructura de "losa inamovible" a una "estructura progresiva". Tras el anuncio de los cambios en el SDLT británico, el Gobierno escocés propuso una serie de cambios en los tipos y umbrales del LBTT, incluyendo un nuevo tipo marginal del 5% que se debe aplicar entre 250.001 y 325.000 libras esterlinas. Esto quiere decir que el impuesto sobre una propiedad con un valor de 260.000 libras esterlinas ahora es de 2.600 libras esterlinas.

El Ministerio de Hacienda del Gobierno escocés ha sugerido que la introducción de cambios similares en el SDLT tras la introducción del LBTT es un buen ejemplo del juego del Gobierno británico. El profesor David Heald ha resaltado esta cuestión del juego, comunicando al Comité Financiero que:

> "Debe existir una base sobre la que el Gobierno escocés, el Gobierno galés y el Ejecutivo de Irlanda del Norte puedan planear el uso de sus competencias fiscales sin la preocupación de que posteriores cambios en el sistema fiscal a nivel británico comprometan la operación de dichos poderes"[9].

Sugiere que sin cierto método para la coordinación de las decisiones fiscales en el Reino Unido, y los niveles transferidos, los gobiernos con traspaso de competencias pueden verse sujetos tanto a "acciones maliciosas" por parte del Erario británico

[9] Comité Financiero del Parlamento Escocés, *Informe oficial*, 25 de junio de 2014, Col. 4517-4518.

como "negligencia maliciosa" tanto por parte del Erario británico como del Departamento de Hacienda británico (HMRC). Lo anterior puede conllevar que el Erario británico mine la base fiscal de las administraciones transferidas mediante los cambios fiscales en el nivel británico. En este último caso el HMRC podría producir ejecuciones inadecuadas, por ejemplo, la de la residencia escocesa para el impuesto sobre la renta NSND. No obstante, el Gobierno británico ha rechazado este argumento y ha sugerido que no existen evidencias que respalden este hecho.

Sea o no un tema pendiente el juego en cuestión, está claro que existe un nivel de interdependencia entre las decisiones fiscales a nivel británico y el nivel transferido. Se ve ilustrado mejor este tema en la introducción por parte del Gobierno escocés de un suplemento del LBTT para segundas viviendas y en las propiedades adquiridas para alquilar, tras el anuncio por parte del Gobierno británico de que pretendía introducir un impuesto de similares características.

El Gobierno británico tiene previsto aplicar el suplemento del 3% propuesto en noviembre de 2015, anunciando entonces el Gobierno escocés su intención de introducir un suplemento similar en diciembre de 2015. El Gobierno escocés explicó que uno de los motivos principales para la introducción de un suplemento similar era mejorar las probables distorsiones en el mercado de la propiedad escocés a partir de la introducción del suplemento británico. El Comité Financiero ha reconocido que teniendo en cuenta el impacto de los cambios en la política fiscal a nivel británico, habrá ocasiones en las que el Gobierno escocés se vea en la necesidad de tomar decisiones aceleradas en asuntos fiscales.

SLfT, *Scottish Landfill Tax* (Impuesto sobre los vertederos)

El Gobierno escocés introdujo un anteproyecto de ley del Impuesto sobre vertederos (Escocia) en abril de 2013 con la idea de sustituir el Impuesto de vertederos del Reino Unido en Escocia. El SLfT entró en vigor el 1 de abril de 2015 y, desde entonces, el Gobierno escocés ha propuesto los mismos tipos impositivos que el Impuesto de vertederos británico. El motivo principal para la adopción de los mismos tipos que el Reino Unido es hacer frente a "preocupaciones sobre el potencial 'turismo de residuos' eran que existiera una diferencia material entre los tipos fiscales cobrados en Escocia y el resto de Escocia"[10].

[10] http://www.gov.scot/Resource/0049/00491140.pdf

Revenue Scotland

El tercer y último anteproyecto de ley introducido por el Gobierno escocés después de la Ley de Escocia 2012 fue el de *Revenue Scotland* y los Poderes Fiscales. El objetivo político principal del anteproyecto consistía en establecer *Revenue Scotland* como la autoridad fiscal obligatoria con responsabilidad para recaudar y gestionar los impuestos traspasados a Escocia.

El *Revenue Scotland* fue fundado como un departamento no ministerial, responsabilidad directa del Parlamento Escocés. Tiene responsabilidad global de la recaudación y gestión del LBTT y el SLfT, y de otros impuestos adicionales cualesquiera que hayan sido transferidos en su integridad al Parlamento Escocés. No desempeña función alguna en la recaudación y administración del ingreso sobre la renta, que es un impuesto compartido, y seguirá siendo recaudado por el HMRC. El Gobierno escocés se ha comprometido a desarrollar un sistema fiscal basado en las cuatro máximas de Adam Smith en lo que se refiere a impuestos: seguridad, conveniencia, eficiencia y proporcionalidad con la capacidad de pago[11].

El anteproyecto de ley igualmente incluía una Regla general para evitar la elusión fiscal (GAAR, *General Anti-Avoidance Rule*) cuyo objetivo era evitar la elusión fiscal de los impuestos administrados por *Revenue Scotland*. El Gobierno escocés pretende que esta sea una medida con un alcance superior al de la *UK General Anti Abuse Rule* (Regla general contra la evasión fiscal del Reino Unido), introducida a través de la Ley de Finanzas de 2013 (*Finance Act 2013*):

> "La GAAR escocesa permitirá al *Revenue Scotland* responder y actuar en una serie más amplia de circunstancias a las existentes en la GAAR británica (que se ocupa más de la evasión fiscal que de la elusión fiscal). Este es el resultado de los criterios utilizados en la GAAR escocesa para definir lo que constituye un dispositivo de elusión fiscal que es artificial. Revenue Scotland tendrá que demostrar que la obtención de una ventaja fiscal es uno de los objetivos de una disposición fiscal, y que la disposición es artificial. La artificialidad será determinada en referencia a una serie de pruebas determinada en el anteproyecto de ley, que incluyan una sustancia comercial"[12].

[11] http://www.scottish.parliament.uk/S4_Bills/Revenue%20Scotland%20and%20Tax%20Powers%20 Bill/b43s4-introd-pm.pdf

[12] http://www.scottish.parliament.uk/S4_Bills/Revenue%20Scotland%20and%20Tax%20Powers%20 Bill/b43s4-introd-pm.pdf punto 11.

Endeudamiento

La Comisión Calman recomendó que el Gobierno escocés recibiera unos poderes de endeudamiento adicional más allá de los conferidos por la Ley de Escocia de 1998, concretamente, una potestad de endeudamiento de capital totalmente nueva. La Ley de Escocia 2012 confería a los ministerios escoceses los poderes de endeudamiento para tres objetivos a partir de abril de 2015:

- Hasta un 10% del presupuesto DEL para los gastos de capital de cada año con un límite estatutario de 2,2 billones de libras esterlinas.
- Hasta 200 millones de libras esterlinas anuales y 200 millones de libras esterlinas al año, y 500 millones de libras esterlinas en total para hacer frente a las desviaciones entre la previsión y los ingresos reales.
- Un equilibrio de efectivo adecuado para hacer frente a las carencias temporales entre ingresos y gastos.

Endeudamiento de capital

La Ley de Escocia de 2012 confería al Gobierno escocés los poderes de endeudamiento de capital, con un límite estatutario de 2,2 billones de libras esterlinas, con una disposición para aumentar (pero jamás reducir) este capital. El Gobierno escocés puede endeudarse pidiendo un préstamo al Fondo de Empréstitos Nacionales (NLF, *National Loans Fund*)[13]; mediante un préstamo comercial de un banco o cualquier otra entidad prestamista; o mediante la emisión de bonos.

El Gobierno escocés indicó en su anteproyecto de presupuesto para 2015-16 que tenía previsto utilizar los poderes de endeudamiento en capital nuevo con el fin de maximizar la inversión en infraestructuras en 2015-16[14]. El límite de endeudamiento en capital para 2015-16 es de 304 millones de libras.

Endeudamiento de recursos

La Ley de Escocia de 2012 transfiere a los ministros escoceses la potestad de endeudarse hasta 200 millones de libras esterlinas al año, y 500 millones

[13] El NLF fue creado por el Gobierno británico en 1968 con la idea de separar los gastos e ingresos del Gobierno por un lado, y los préstamos incurridos y concedidos por el otro.

[14] http://www.gov.scot/Publications/2014/10/2706/4

de libras en total, con el fin de hacer frente a las desviaciones entre la previsión de ingresos a partir de los impuestos traspasados y los ingresos reales. Dichos endeudamientos deberán ser del NLF y se deberán amortizar en un plazo de 4 años.

Reserva de efectivo

La Ley de Escocia de 2012 ofrece al Gobierno escocés una reserva de efectivo con un límite máximo de 125 millones de libras esterlinas. Cuando los ingresos por los impuestos traspasados sean superiores a las previsiones, el Gobierno escocés podrá retener dicho excedente en la reserva de efectivo, pudiéndose posteriormente utilizar para compensar algunos ejercicios en los que el nivel de ingresos se encuentre por debajo de las previsiones. El endeudamiento pendiente por préstamos se deberá liquidar con los ingresos excedentes resultantes antes de poder ser liquidados con la reserva de efectivo.

LEY DE ESCOCIA DE 2016

La Ley de Escocia de 2016 se basa en las recomendaciones de la Comisión Smith. De una forma similar al énfasis de la Comisión Calman por mejorar las responsabilidad financieras del Parlamento Escocés, la Comisión Smith ha hecho hincapié en la necesidad de reforzar la responsabilidad financiera de Holyrood. Las principales recomendaciones para la posterior transferencia de competencias financieras fueron:

- Sin restricciones en la potestad para establecer los tipos impositivos para ingresos no procedentes de ahorros ni de dividendos de los contribuyentes escoceses, y los umbrales en los que se liquidan.
- Traspaso del primer 10% de IVA.
- Impuesto especial sobre pasajeros de transportes aéreos.
- Exacción de agregados.
- Poderes de endeudamiento adicionales para garantizar una estabilidad presupuestaria y proporcionar garantías en el caso de conmociones económicas.
- Se deberá tener en cuenta el endeudamiento de capital a través de un régimen prudente en línea con un marco británico global sostenible.
- Marco fiscal actualizado para Escocia.

El Gobierno británico publicó en enero de 2015 un libro blanco, *Scotland in the United Kingdom: An enduring settlement*[15] (Escocia en el Reino Unido: un acuerdo duradero), en el que se comprometía a implementar las recomendaciones de la Comisión Smith. Tras las elecciones generales británicas de mayo de 2015, el nuevo Gobierno británico introdujo un anteproyecto de ley para Escocia que pretendía introducir las competencias recomendadas por la Comisión Smith.

Impuesto sobre la renta

La Ley de Escocia de 2016 confiere al Parlamento Escocés unas competencias considerablemente mayores con respecto al impuesto sobre la renta NSND que la Ley de Escocia de 2012. Desde abril de 2017 el Parlamento Escocés tendrá la potestad de introducir tipos y franjas de impuesto sobre la renta NSND por encima de la asignación personal británica.. En la práctica quiere decir ingresos del empleo, beneficios del autoempleo, pensiones, beneficios fiscalizables de la seguridad social e ingresos por la propiedad. Contrastando con las competencias del impuesto sobre la renta al pie de la letra de la Ley de Escocia de 2012, no existen restricciones con respecto a los tipos y las franjas que pueda introducir el Parlamento Escocés. El Gobierno escocés podrá variar los tipos impositivos por franja, introducir nuevas franjas y variar los umbrales entre franjas. El impuesto será aplicable a todos los residentes británicos para fines fiscales y cuyo lugar principal de residencia se encuentre en Escocia la mayor parte del año.

El Gobierno escocés establece la manera en la que utilizaría las mayores competencias del impuesto sobre la renta de 2017/18 en una carta dirigida al Comité de Finanzas con fecha del 22 de marzo de 2016. No pretende aumentar el tipo básico del impuesto sobre la renta en 2017/18, ni tampoco durante el período de 5 años del siguiente Parlamento. El Gobierno escocés en la actualidad tampoco está proponiendo un incremento en los tipos impositivos superior o adicional. No obstante propone de hecho aumentar el umbral en un impuesto de tipo mayor mediante la inflación en 2017-18 y que no sea superior al tipo de inflación en el siguiente Parlamento. Se trata de un incremento menor al umbral que el propuesto por el Gobierno británico, lo que significará unos ante-

[15] https://www.gov.uk/government/publications/scotland-in-the-united-kingdom-an-enduring-settlement

proyectos de impuesto sobre la renta ligeramente mayor para los contribuyentes de tipo superior en Escocia.

El Gobierno escocés publicó una nota analítica sobre el impacto de un incremento en el tipo adicional del impuesto sobre la renta de 45 a 50 peniques en Escocia[16]. En la nota se explica que "hay una incertidumbre considerable asociada a las estimaciones del ingreso fiscal extra que podría verse elevado" aumentando el tipo adicional debido a una respuesta de conducta potencialmente grande. En la nota también se ofrecen estimaciones ilustrativas del impacto del aumento sobre ingresos fiscales dependiendo de las diferentes suposiciones de conducta, y éstas se reproducen en la Tabla 1.

Tabla 1

	Estático	Conducta baja	Conducta alta
	Millones de libras esterlinas	Millones de libras esterlinas	Millones de libras esterlinas
2017/18	110	50	-30

En la nota analítica se indica que hay 17.000 contribuyentes adicionales en Escocia y contribuyen con aproximadamente el 14% de los ingresos fiscales y, por lo tanto, la conducta de un número relativamente pequeño de individuos puede tener un impacto significativo en los ingresos del impuesto global. El escenario de conducta alta anterior se basa en 1.300 contribuyentes de tipo adicional que se marchan de Escocia.

Ante las preguntas del Primer Ministro del 23 de marzo de 2016, el líder del Partido Laborista escocés acusó al Gobierno escocés de revertir un compromiso precio de incrementar el impuesto adicional de 45 a 50 peniques. El Primer Ministro respondió:

> "Elevar el tipo máximo del impuesto resultaría políticamente sencillo, ya que solo hay 17.000 personas en nuestro país que lo estén pagando, no existirían riesgos políticos vinculados a esta acción. No obstante, hacerlo a pesar del análisis que dice que, justo ahora, podría en realidad reducir la cantidad de

[16] http://www.gov.scot/Resource/0049/00497818.pdf

dinero que tenemos que invertir en nuestro servicio de salud nacional y nuestros servicios públicos, no sería radical. Sería imprudente. No sería temerario. Sería una locura. Por lo tanto, no lo vamos a hacer directamente. En su lugar, continuaremos considerándolo a la luz de nuestra experiencia y análisis"[17].

IVA

Los ingresos de los 10 primeros peniques del tipo estándar del IVA y los primeros 2,5 peniques del tipo reducido de IVA, serán asignados al Gobierno escocés desde 2019-20 en adelante.

Impuesto especial sobre pasajeros de transportes aéreos

La potestad para cambiar el impuesto sobre pasajeros de transportes aéreos será transferida en abril de 2018.

Exacción de agregados

La exacción de agregados es un impuesto medioambiental pagadero sobre la explotación comercial en el Reino Unido de rocas, arena y grava. La exacción está pensada para incentivar el reciclaje de materiales fiscalizables. La Comisión Calman recomendó que la exacción fuera traspasada al Parlamento Escocés. En el Libro de Mando *(Command Paper)* 2010 del Gobierno británico, de título *Strengthening Scotland's Future* (Reforzar el futuro de Escocia) se indica que la exacción está sujeta a una impugnación legal en el Tribunal Europeo y, por lo tanto, no sería apropiado traspasarlo en este momento. Sin embargo, dependiendo del resultado de los procedimientos ante el Tribunal Europeo la intención sería traspasar la exacción al Parlamento Escocés. La Comisión Smith establece que una vez resueltas las cuestiones legales, se devolverá la exacción.

Endeudamiento de recursos

La Comisión Smith recomendaba que el Gobierno escocés estuviera investido de competencias adicionales de endeudamiento para garantizar la estabilidad presupuestaria y ofrecer garantías en el caso de conmociones económicas es-

[17] http://www.scottish.parliament.uk/parliamentarybusiness/report.aspx?r=10446&i=96213

pecíficas de Escocia. Sin embargo, la Comisión no ha indicado qué nivel de endeudamiento de recursos resultaría apropiado.

Los poderes adicionales de endeudamiento de recursos fueron acordados entre los Gobiernos británico y escocés como parte de las negociaciones del marco fiscal. Los dos Gobiernos han acordado que el Gobierno escocés tenga la potestad para endeudarse hasta el 600 millones de libras esterlinas al año dentro de un límite global estatutario de 1,75 billones de libras esterlinas[18]. Este endeudamiento de recursos se puede utilizar para:

– En la gestión de efectivo anual, con un límite anual de 500 millones de libras esterlinas.
– Una previsión de errores con un límite anual de 300 millones de libras esterlinas.
– Conmociones económicas específicas de Escocia con un límite anual de 600 millones de libras esterlinas.

Se desencadena una conmoción económica específica de Escocia "cuando el PIB de Escocia se encuentre por debajo del 1% en términos absolutos en una base trimestral escalonada y 1 punto porcentual por debajo del crecimiento del PIB del Reino Unido en el mismo período"[19]. Estas competencias mejoradas de endeudamiento se aplicarán desde 2017-18 en adelante.

Endeudamiento de capital

La Comisión Smith recomendó que el Gobierno británico y el Gobierno escocés tuvieran algún tipo de consideración en virtud del régimen de endeudamiento prudencial de capital. Es similar al *Prudential Code for Capital Finance* (Código prudencial de finanzas de capital) que ha regulado el endeudamiento de la autoridad local en Escocia, Inglaterra y Gales desde 2004. La base del Código es que el endeudamiento debería ser asequible, prudente y sostenible. El Gobierno británico se puso de acuerdo en que un régimen similar para el Parlamento Escocés sería considerado parte de las negociaciones sobre el

[18] https://www.gov.uk/government/publications/the-agreement-between-the-scottish-government-and-the-united-kingdom-government-on-the-scottish-governments-fiscal-framework

[19] https://www.gov.uk/government/publications/the-agreement-between-the-scottish-government-and-the-united-kingdom-government-on-the-scottish-governments-fiscal-framework

marco fiscal. El punto de vista del Gobierno escocés es que un régimen prudencial de endeudamiento de capital debería contar con un apoyo estatutario.

Sin embargo, el Gobierno británico no llegó a un acuerdo sobre la sustitución del límite de endeudamiento de efectivo existente del Gobierno escocés del 2,2 billones de libras esterlinas por un régimen prudente. En su lugar, el límite de efectivo se ha visto incrementado a 3 billones de libras esterlinas. El límite de endeudamiento anual también se ha incrementado hasta el 15% del tope de endeudamiento global que es de 450 millones de libras esterlinas al año.

El Comité de Finanzas preguntó al vice primer ministro por qué no se había incluido un endeudamiento prudencial en el marco fiscal. Respondió que "no habría ofrecido al Gobierno británico un contexto en el que poder operar y cumplir sus compromisos en relación con su propio marco fiscal"[20].

Reserva de Escocia

Tal y como se ha indicado anteriormente, la Ley de Escocia de 2012 ofrecía al Gobierno escocés una reserva de efectivo de hasta 125 millones de libras esterlinas. El nuevo marco fiscal sustituye esta reserva de efectivo por una nueva reserva de Escocia de hasta 700 millones de libras esterlinas. La Reserva de Escocia se dividirá entre recurso y capital con un descenso anual limitado a 250 millones de libras esterlinas en lo que se refiere al recurso, y de 100 millones de libras esterlinas en lo que se refiere al capital. Los pagos pueden hacerse a la reserva de recursos desde el presupuesto de recursos, incluyendo los ingresos fiscales, y los pagos se pueden hacer a la reserva desde el presupuesto de capital. Los fondos de la reserva de recursos se pueden utilizar para financiar recursos o gastos de capital, pero los fondos de la reserva de capital solo se pueden utilizar para financiar el gasto de capital.

MARCO FISCAL DE ESCOCIA

La Comisión Smith recomendó que los Gobiernos escocés y británico llegaran a un acuerdo sobre un marco fiscal y de financiación revisado para Escocia. No se mencionó que los dos Gobiernos tenían aún que llegar a un acuerdo

[20] http://www.scottish.parliament.uk/parliamentarybusiness/report.aspx?r=10403

sobre los dispositivos de financiación revisados según la Ley de Escocia de 2012. La principal dificultad consistía en llegar a un acuerdo sobre un mecanismo de ajuste de la donación global para garantizar que ningún Gobierno fuera mejor o peor como consecuencia del traspaso del LBTT y SLfT. Los dos Gobiernos no podían llegar a un acuerdo antes de la introducción de los impuestos traspasados en abril de 2015. En su lugar acordaron un ajuste único de la donación global para 2015-16 sin perjuicio de posteriores negociaciones para acordar una solución permanente.

Estas negociaciones posteriores fueron incorporadas a las negociaciones para llegar a un acuerdo sobre un marco fiscal para acompañar el nuevo proyecto de la ley de Escocia. La Comisión Smith identificó la necesidad de un principio 'sin detrimento' similar al que había sustentado las negociaciones extendidas en relación con las competencias fiscales de la Ley de Escocia de 2012. Esto es, que no debería haber cambio alguno ni en el presupuesto del Gobierno británico ni escocés como resultado de la decisión de traspasar posteriores competencias. No obstante la Comisión Smith parecía ir más allá al introducir un segundo 'principio sin detrimento', de que no debería haber detrimento alguno como resultado del traspaso posterior a las decisiones políticas del Gobierno británico o escocés. Este segundo principio tiene dos elementos. El primero, si se produce un detrimento para cualquiera de los Gobiernos, entonces se debe dar un pago compensatorio por parte del otro. El segundo, las modificaciones de los impuestos en el resto del Reino Unido que hayan sido traspasados a Escocia solo deberían afectar al gasto público en el resto del Reino Unido (principio de 'legitimidad del contribuyente').

Teniendo en cuenta la dificultad que habían tenido los dos Gobiernos al intentar alcanzar un acuerdo sobre el ajuste de la donación global por dos impuestos relativamente pequeños, no sorprende que las negociaciones posteriores resultaran difíciles y extendidas. El motivo principal para las negociaciones extendidas fue el énfasis relativo asignado a los dos Gobiernos sobre los principios sin detrimento recomendados por la Comisión Smith. El Gobierno británico hizo hincapié en el principio de imparcialidad de impuestos mientras que el Gobierno escocés recalcaba el primer principio sin detrimento.

No obstante, David Phillips del Instituto de Estudios Fiscales, y los profesores David Bell y David Eiser de la Universidad de Stirling y el *Centre for Constitutional Change* (Centro para el Cambio Constitucional) han señalado que los dos principios sin detrimento de la Comisión Smith "podrían no ser implantables y no

son compatibles entre sí"[21]. Los motivos de ello son complejos y tienen que ver con la interacción entre el uso continuado de la fórmula Barnett para calcular la donación global de Escocia y el mecanismo de indexación utilizado para ajustar la donación global en relación al posterior traspaso de la competencia del impuesto. Sin un mecanismo de indexación acordado, entonces el valor del ajuste inicial de la donación global se iría simplemente deteriorando con el paso del tiempo.

El Gobierno británico inicialmente propuso un enfoque de deducción de niveles (LD, *Levels Deduction*) que indexaría anualmente el ajuste de la donación global inicial en base a la participación de la población de Escocia en cualquiera de las modificaciones de los ingresos para los impuestos traspasados en el resto del Reino Unido. Esta fórmula es similar a la fórmula Barnett que ajusta la donación global en base a la participación de población de Escocia en cualquiera de los cambios con unos gastos comparables en el resto del Reino Unido. No obstante, el Gobierno escocés argumenta que este método no cumple el primer principio sin detrimento, ya que los ingresos por el impuesto sobre la renta escocés tienen un valor en torno a un 12% menor que Reino Unido en su totalidad. Bell/ Eiser/ Phillips señalan que esto quiere decir que la renta per cápita de Escocia tendrían que crecer a una velocidad mayor para adaptarse a los incrementos en el ajuste de la donación global, lo que se derivaría efectivamente de incrementos de renta per cápita en el resto del Reino Unido[22].

El enfoque preferido por el Gobierno escocés es el modelo indexado per cápita (IPC) que protegería el presupuesto escocés del impacto de un crecimiento mayor de la población en el resto del Reino Unido con respecto a Escocia. De la misma manera querría decir que Escocia no se beneficia de un crecimiento de población mayor con respecto al resto del Reino Unido. Esto quiere decir que si los ingresos de impuestos traspasados per cápita se incrementaran a la misma velocidad que los del resto del Reino Unido, entonces las dimensiones del presupuesto de Escocia serían las mismas que si no se hubieran traspasado dichos impuestos. Este hecho satisface el primer principio sin detrimento.

Sin embargo, el punto de vista del Gobierno británico es que no satisface el principio de imparcialidad de impuestos. En una carta dirigida al Comité de

---

[21] http://www.ifs.org.uk/uploads/publications/mimeos/Scotland_Block_Grant.pdf

[22] http://www.ifs.org.uk/publications/8212

Asuntos Escoceses, el Gobierno británico indicó que el modelo IPC "consideraría que Escocia se beneficiara de una participación cada vez mayor del impuesto sobre la renta del resto del Reino Unido, independientemente de las decisiones políticas o los resultados económicos del Gobierno escocés"[23]. Se debe a la interacción entre los ingresos por impuestos y la fórmula Barnett. Por ejemplo, si el Gobierno británico gasta más en áreas desarrolladas como consecuencia de unos mayores ingresos por el impuesto sobre la renta, entonces aumentará la donación global de Escocia según la fórmula Barnett. El Gobierno británico argumenta, por tanto, que el mecanismo de ajuste de la donación global "debe funcionar a lo largo de toda la fórmula Barnett para garantizar que los incrementos en el impuesto en el resto de Reino Unido no va a financiar un gasto mayor en Escocia"[24].

El Gobierno británico propuso un compromiso que reconocía que los ingresos fiscales escoceses per cápita son menores que los ingresos fiscales per cápita en el resto del Reino Unido. Este modelo comparable (Participación de Escocia) marca los factores de comparación en base a la participación actual de Escocia en cada impuesto que se va a traspasar. Por ejemplo el factor de comparabilidad para el impuesto sobre la renta es del 87,7%. El Gobierno británico declara que este enfoque "propaga principalmente la fórmula Barnett con lo que se aplica tanto a impuestos traspasados como a los gastos traspasados"[25]. Funcionaría de la siguiente manera:

Cambio en el impuesto del Gobierno británico	X	Porcentaje de comparabilidad	X	Proporción de población apropiada

Sin embargo, el Gobierno escocés no está de acuerdo con este modelo ya que no hace frente a sus preocupaciones sobre el crecimiento de población

[23] https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/500284/CST_response_SAC. pdf

[24] https://www.gov.uk/government/publications/scotland-in-the-united-kingdom-an-enduring-settlement punto 2.4.14.

[25] https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/500284/CST_response_SAC.pdf

relativamente más lento de Escocia. Esto es porque a tenor del modelo comparable, si los ingresos por impuestos en el resto del Reino Unido aumentaran únicamente como consecuencia del crecimiento de población, se reduciría por ello aún más la donación global de Escocia. Si este crecimiento de población es relativamente superior al de Escocia, entonces el presupuesto escocés será menor.

Dada la incapacidad de los dos Gobiernos para llegar a un acuerdo sobre el mecanismo de ajuste de la donación global, cada vez fue considerándose más probable que una gestión sobre su marco fiscal no sería posible antes de que el Parlamento escocés fuera disuelto el 23 de marzo de 2016. Sin embargo se publicó finalmente un acuerdo[26] el 25 de febrero, lo que permitió un escrutinio parlamentario junto con un acuerdo de las propuestas antes de la disolución.

En este acuerdo no se ofrece una resolución permanente sobre los diferentes puntos de vista de indexación en los ajustes de partida a la donación global. Habrá más un período de transición durante el cual el Método comparable se utilizará como el mecanismo de indexación, pero habrá un proceso de reconciliación anual para lograr el modelo del IPC. En esencia esto quiere decir que durante los cinco primeros años de traspaso de competencias se utilizará el modelo preferido del Gobierno escocés para indexar el ajuste de partida a la donación global. Pero también quiere decir que se publicará el cálculo que utiliza el Modelo comparable, con lo que será posible comparar el efecto relativo de los dos modelos en el presupuesto de Escocia.

Los dos Gobiernos también han acordado que una vez transcurrido el periodo de transición, se revisará el enfoque aplicado al mecanismo de indexación. Se informará de la revisión por medio de un informe independiente que se presentará a los dos Gobiernos a finales de 2021. El acuerdo indica que el "marco fiscal no incluye ni asume el método de ajuste de la donación global una vez transcurrido el período de transición"[27].

Sigue quedando pendiente, por lo tanto, la pregunta de qué sucede si los dos Gobiernos no pueden llegar a un acuerdo una vez transcurrido el período

[26] https://www.gov.uk/government/publications/the-agreement-between-the-scottish-government-and-the-united-kingdom-government-on-the-scottish-governments-fiscal-framework

[27] https://www.gov.uk/government/publications/the-agreement-between-the-scottish-government-and-the-united-kingdom-government-on-the-scottish-governments-fiscal-framework

de transición. Antes de la Ley de Escocia de 2012, el Tesoro Público había sido el único encargado de tomar decisiones para determinar la financiación del Gobierno británico de las administraciones traspasadas. Tal y como se ha indicado anteriormente, los dispositivos de financiación para las administraciones transferidas se establecen en la Declaración de Política de Financiación (SFP, *Statement of Funding Policy*) que es un documento del Gobierno británico. La SFP señala que la responsabilidad de la política fiscal británica, la política macroeconómica y la asignación de la financiación en el Reino Unido queda en manos del Tesoro, y la financiación del Gobierno británico, además de que la autofinanciada por las administraciones transferidas sigue siendo determinada dentro de este marco.

Mientras se plantea la consulta a las administraciones traspasadas, se acuerda la Declaración entre el Erario y la Secretaría de Estado para cada una de las administraciones traspasadas. El vice primer ministro dijo al Comité Financiero que "la forma en la que se llega a la declaración de la política de financiación me produce una profunda insatisfacción"[28] ya que "el tema se trata conmigo pero el acuerdo se celebra entre el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el secretario de Estado para Escocia, y yo no soy parte integrante de dicho acuerdo, lo que me parece absurdo"[29]. Él opina que las relaciones bilaterales "deben operar sobre una base que me permita alcanzar un punto de acuerdo, en lugar de llegar a cualquier acuerdo que se explique como que el Tesoro Público ha tomado la decisión, "Así es como va a ser, así que esto es lo que se aplica"[30].

El proceso para acordar el marco fiscal parece alejarse significativamente de este enfoque. El vice primer ministro explicó al Comité Financiero que insistía en añadir una cláusula al informe de la Comisión Smith que pusiera en relieve el hecho de que todo acuerdo se celebraría entre los dos Gobiernos en calidad de homólogos. Este elemento marca, para él, una diferencia crucial, ya que la primera vez "no podíamos permitir que nada se impusiese sobre nosotros. Éste es el origen del poder negociador del Gobierno escocés a la hora de llegar a

[28] http://www.scottish.parliament.uk/parliamentarybusiness/report.aspx?r=9994&mode=pdf Col. 13.

[29] http://www.scottish.parliament.uk/parliamentarybusiness/report.aspx?r=9994&mode=pdf Col. 19.

[30] Ibid.

este acuerdo"[31]. También garantizará que la financiación británica del Reino Unido para Escocia no puede modificarse sin el acuerdo del Gobierno escocés, y que protege la fórmula Barnett.

Cuando el Comité Financiero le preguntó si el acuerdo sin detrimento que había conseguido no podía durar más del período de transición, hizo hincapié en que no se nos obligar a nada por imposición. También opina que el acuerdo actual será una posición de último recurso si no se puede alcanzar otro acuerdo posterior una vez transcurrido el período de transición. Sin embargo, el Gobierno británico asume una perspectiva diferente. El secretario de Estado principal del Tesoro explicó al Comité Financiero que no existe modelo de indexación por defecto[32].

ACUERDO ECONÓMICO DEL PAÍS VASCO

El Comité Financiero ha expresado su preocupación sobre la falta de claridad del marco fiscal con respecto a lo que ocurriría si los dos Gobiernos no pudieran alcanzar un acuerdo una vez transcurrido el período de transición. En este escenario se plantean varias preguntas para las que la experiencia del País Vasco podría tener algunas respuestas posibles.

Al auspicio de un acuerdo económico estatutario y bilateral (Concierto Económico) con Madrid, al País Vasco se le exige contribuir a los costes del Estado español que no asume la Comunidad Autónoma Vasca. La cantidad con la que el Gobierno vasco contribuye al Estado español es conocida como la "Cuota" o el "Cupo". Desde 1981 se ha establecido un 6,24% del gasto del Estado español en áreas no transferidas al País Vasco. Al Gobierno vasco se le pide que pague el cupo acordada independientemente del posible cambio en sus propios ingresos fiscales. El cupo ha permanecido en el 6,24% en esencia porque nunca ha habido acuerdo alguno entre los dos Gobiernos para modificarlo.

Se requiere que la Comisión Mixta del Concierto Económico acuerde la metodología para el cálculo del cupo cada cinco años, y el Parlamento español apruebe la "ley quinquenal del cupo". La Comisión Mixta está formado por seis

---

[31] http://www.scottish.parliament.uk/parliamentarybusiness/report.aspx?r=10391&mode=pdf Col. 11.

[32] http://www.scottish.parliament.uk/S4_FinanceCommittee/General%20Documents/20160307_Letter_to_Devolution_Committee.pdf

representantes del Gobierno español, un representante de cada uno de los tres gobiernos provinciales vascos, y tres representantes del Gobierno Vasco. Las resoluciones de la Comisión Mixta se deben adoptar por unanimidad. Dentro de la metodología se contempla determinar el nivel total del gasto del Estado español que se va a tener en cuenta para calcular el cupo. Si no se puede llegar a un acuerdo con respecto a una nueva ley de cinco años, entonces seguirá estando en vigor el método para calcular el cupo hasta que exista uno nuevo.

Dos miembros del Comité Financiero visitaron el País Vasco en octubre de 2015 para examinar cómo funciona en la práctica el Concierto Económico. Encontraron un poderoso apoyo al acuerdo en todo el espectro político, lo que hizo posible un enfoque "vasco de equipo" a las negociaciones bilaterales con el Estado español. El Concierto Económico fue visto como un mecanismo efectivo para gobernar que ha permitido al País Vasco desarrollar una política económica e industrial distintiva [33].

CONCLUSIÓN

A medida que se han ido transfiriendo competencias financieras al Parlamento Escocés, se ha ido complicando el acuerdo de traspaso. Esto se debe parcialmente a la interacción entre los ingresos por impuestos tanto en el resto del Reino Unido como en Escocia, y al funcionamiento de la fórmula Barnett. El resultado ha sido la necesidad de fórmulas complicadas para calcular la donación global de Escocia. Cada vez ha ido resultando más difícil para los Gobiernos británico y escocés llegar a un acuerdo sobre los dispositivos de financiación para el Parlamento Escocés.

La experiencia del Concierto Económico nos sugiere que puede haber un nivel de estabilidad en el acuerdo de los dispositivos de financiación entre los Gobiernos estatal y subestatal. No obstante, este nivel de estabilidad puede surgir en parte mediante una incapacidad para alcanzar un consenso para implementar el cambio. Se plantean dudas sobre la estabilidad del acuerdo sobre el marco fiscal de Escocia. Si, tal y como cree el Gobierno escocés, el acuerdo es una colaboración entre homólogos, entonces todo cambio tras el período de transición de cinco años exigirá una unanimidad. Si no se puede alcanzar un

[33] http://www.scottish.parliament.uk/S4_FinanceCommittee/Meeting%20Papers/2015_11_11_PUBLIC_papers.pdf

acuerdo entonces el punto de vista del Gobierno escocés es que se seguirán aplicando dispositivos de transición. No obstante, éste no es el punto de vista del Gobierno británico, que ha sugerido que no existe posición por defecto si no se puede alcanzar un acuerdo. La estabilidad del nuevo marco fiscal de Escocia dependerá fundamentalmente de la resolución de este *impasse*.

EL CONCIERTO ECONÓMICO ENTRE EUSKADI Y EL ESTADO: RADIOGRAFÍA DE SITUACIÓN

Ricardo GATZAGAETXEBARRIA BASTIDA
Consejero de Hacienda y Finanzas
Gobierno Vasco

En primer lugar, quiero agradecer al Parlamento Vasco la invitación cursada para participar en este tercer seminario sobre el Concierto Económico, que me ofrece la oportunidad de dar a conocer, de primera mano, mi visión personal sobre este pilar básico de nuestro autogobierno.

En este mismo sentido, deseo hacer pública mi felicitación al Parlamento por esta iniciativa, emprendida hace ahora dos años, para reflexionar y difundir lo que en torno al Concierto Económico acontece, uno de los principales instrumentos del autogobierno de Euskadi.

CONCIERTO ECONÓMICO Y FEDERALISMO FISCAL

Durante este seminario se ha estudiado el federalismo fiscal, el funcionamiento económico y financiero del sector público en países con varios niveles territoriales de gobierno. Se han analizado las relaciones económico-financieras entre los distintos niveles de gobierno, la distribución de las potestades, facultades y responsabilidades en materia de ingresos, gastos y endeudamiento público.

Existen multitud de países federales en el mundo, de tipología varia. Los hay de gran tamaño como Estados Unidos o Canadá, o de tamaño más pequeño como puede ser Austria. Sin embargo, en todos ellos, sea cual sea la forma política concreta del Estado, hay una descentralización, un reparto de poderes, un reparto de responsabilidad y atribución a distintos niveles de gobierno de la capacidad de tomar decisiones independientes.

En el caso español, el Estado de las Autonomías contiene una importante descentralización, y por tanto a pesar de no llamarse estado federal, en la práctica se asemeja a los sistemas de federalismo fiscal que encontramos en la legislación comparada.

Y desde el ámbito fiscal, esta descentralización tiene todavía una perspectiva añadida, porque ¿cómo gestionamos nuestra política fiscal? ¿cómo gestionamos la política tributaria? ¿quién gestiona la recaudación? ¿quién gestiona el endeudamiento? ¿cómo gestionamos el gasto público? Es por ello que estas jornadas adquieren su importancia para debatir y reflexionar sobre estas cuestiones.

Desde la óptica vasca, el sistema de Concierto Económico es un ejemplo claro de federalismo fiscal, porque el Concierto Económico es un acuerdo político de convivencia con el Estado en el que se establece un sistema tributario y financiero propio y singular que regula las relaciones financieras y tributarias

entre la Comunidad Autónoma de Euskadi y el Estado. Y además, concreta también determinados aspectos de las relaciones entre los propios territorios históricos forales e instituciones comunes de Euskadi.

En el ámbito tributario el Concierto Económico habilita una capacidad normativa para desarrollar distintos impuestos, y también una capacidad en la gestión de los mismos, siendo el grado de esta capacidad normativa distinto, dependiendo de la tipología de los impuestos. Dentro del ámbito financiero, se establecen las aportaciones a realizar por parte de las instituciones vascas.

Y si nos adentramos más aún, incluso dentro de la Comunidad Autonoma de Euskadi, tenemos igualmente una distribución y asignación de competencias, tanto en la política fiscal, tributaria, recaudación, política de gasto… encontrando así una similitud con un Estado. Un pequeño Estado con sus tres territorios históricos, con su historia, sus orígenes, y unas instituciones comunes, situación que no se produce en otras autonomías.

CARÁCTER HISTÓRICO DEL CONCIERTO ECONÓMICO

El Concierto Económico data de 1878, por lo que tiene 138 años y este carácter histórico constituye una de las primeras características singulares del Concierto. Es decir, en el País Vasco ya teníamos antes de la abolicion foral de 1876 un regimen político propio, ya teníamos un sistema fiscal y, por lo tanto, el Concierto Economico no es una potestad que se nos ha concedido, sino que el mismo es un reflejo de la potestad originaria que este páis ya tenía, el último vestigio de la foralidad tras la abolición de los fueros.

De hecho el Estado de las autonomías se ha ido descentralizando de arriba a abajo desde la aprobación de la Constitución. Sin embargo, en nuestro caso, esta descentralización se produjo de abajo a arriba, es decir, nuestra autonomía fiscal y financiera ya existía antes de la Constitución, es previa a la Constitución. Cuando España entró en democracia en 1978, en Bizkaia y Gipuzkoa se recuperó lo que en el Territorio Histórico de Araba había persistido y se había mantenido en la dictadura.

MARCO JURÍDICO ACTUAL Y SU CONFLICTIVIDAD

Esta potestad previa originaria se concretó en la Constitución (se engarzó en la Constitución, en la disposición adicional primera). Mediante un nuevo acuer-

do político se daba garantía y seguridad jurídica a los derechos históricos de los territorios forales. Y así, este carácter histórico inicial, se actualizaba dentro del marco jurídico estatal vigente.

El Estatuto de Autonomía desarrollaría y concretaría esta disposición adicional, estableciéndose que las relaciones de orden tributario entre el Estado y Euskadi vendrían reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico, y en el que se establece que los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular el régimen tributario. Se creaba así mismo la Hacienda General de Euskadi.

Y de esta manera el Concierto Económico actual ha cumplido 35 años desde la aprobación de la Ley del Concierto Económico de 1981, que se renovó en 2002 (ya con carácter indefinido).

Sin embargo, ha tenido unas vicisitudes a lo largo de sus 35 años de vida en los que ha habido una importante conflictividad, fundamentalmente, entre los territorios históricos y el Gobierno del Estado y las comunidades autónomas limítrofes, con impugnaciones de normas forales, en aquellos aspectos donde había unas competencias de desarrollo de potestad normativa, fundamentalmente en el impuesto de sociedades.

De hecho, hubo un momento importante en el año 2000 en el que se llega a lo que se conoció en términos periodísticos y coloquiales en política como la "paz fiscal", donde los recursos interpuestos, fundamentalmente por las instituciones del Estado, se retiran tras un acuerdo político y, por lo tanto, desaparecen esos conflictos competenciales que habían sido residenciados en diferentes tribunales.

Sin embargo, algunas comunidades autónomas limítrofes de Euskadi, le tomaron el relevo al Estado en la impugnación de nuestra normativa tributaria, las normas forales, toda vez que tenían libre la vía de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, al recurrir las disposiciones de las juntas generales de los territorios históricos. Porque las normas forales podían ser recurridas ante la jurisdicción contencioso–administrativa, lo que hacía más débil el amparo constitucional de los territorios históricos de Euskadi.

El debate se suscitaba sobre si las normas forales de los territorios históricos tenían rango de ley, ya que por un lado, la propia Ley de Territorios Históricos establece que la competencia legislativa corresponde en exclusiva al Parlamento Vasco. Sin embargo, las normas forales de los territorios históricos sí cumplen

con la función de reserva legal en materia tributaria que establece el artículo 133 de la Constitución.

Este hecho contrastaba abiertamente con la situación de las normas fiscales del Estado o con la normativa tributaria navarra, que tienen rango de ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional y, además, sólo por un limitado elenco de sujetos que cuentan con legitimación activa para acudir al Constitucional –lo que no ocurre en el caso de la jurisdicción contencioso-administrativa–.

Las normas forales aprobadas por las juntas generales de cada territorio histórico pueden mantener, establecer y regular los impuestos concertados –no desarrollan ni complementan ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales–, y por tanto, la conclusión no podía ser otra: las normas forales tributarias debían tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de las leyes fiscales del Estado.

En conclusión, pues, existía una razón material suficiente para postular un cambio en el régimen del control jurisdiccional de las normas forales tributarias equiparándolas en su tratamiento a las leyes fiscales del Estado.

Éste fue el objeto de la proposición de ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial que aprobó el Parlamento Vasco en junio de 2009 (para su traslado a las Cortes). Finalmente, se había alcanzado un acuerdo muy importante y unánime por el que las normas forales de los territorios históricos que se dictaran en el ejercicio de las competencias normativas fiscales (exclusivamente), serían enjuiciadas por el Tribunal Constitucional en caso de impugnación por parte de alguna institución legitimada. Ese acuerdo se tradujo en la aprobación en febrero de 2010 de la Ley Orgánica por la que se modificaron las leyes reguladoras del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, lo que coloquialmente ha sido conocido como el *blindaje* del Concierto.

Y por lo tanto, esta Ley Orgánica 1/2010 establece la característica de que las normas forales, aun no siendo formalmente leyes, se les da un tratamiento específico en materia de regulación fiscal, y de esta manera se ha resuelto la conflictividad que había para que las comunidades autónomas pudieran recurrir, con carácter ordinario, ante los tribunales de lo contencioso-administrativo.

Sin embargo, este acuerdo no hizo desistir a las Comunidades Autónomas limítrofes y así, las Comunidades de Castilla y León y de La Rioja presentaron

sus respectivos recursos de inconstitucionalidad a esta Ley Orgánica de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial de la que estamos hablando ahora. Recursos que fueron admitidos a trámite y que todavía se hallan pendientes de sentencia, esperando que se nos dé la razón.

Por otro lado, esta gran conflictividad existente durante años ha tenido finalmente como resultado, tras varios procesos contenciosos largos y complejos, lo que considero es elemento crucial en este momento para el Concierto Económico: el reconocimiento del Concierto Económico por parte de la Unión Europea.

La sentencia del Tribunal de Luxemburgo del año 2008 supuso un gran paso en el llamémosle "engarce europeo" del Concierto Económico, pues al profundizar y precisar en lo que en aquel momento se denominó la *doctrina Azores,* el Tribunal estableció los criterios por los que la fiscalidad de una región, diferente a la de su Estado miembro, halla perfecto encaje en los Tratados de la Unión. En el caso del Concierto Económico entre Euskadi y el Estado, implica dejar definitivamente asentada ante las instancias comunitarias la capacidad de las instituciones vascas para regular nuestra propia fiscalidad.

En septiembre de 2006, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió una cuestión de impugnación del régimen tributario de las islas Azores, que estableció tres requisitos para la validez de un régimen fiscal regional diferenciado del Estado y que dos años más tarde, en septiembre del año 2008, los validó en el caso de Euskadi.

El Tribunal de Luxemburgo habló de "Autonomía Institucional", "Autonomía de Procedimiento" y "Autonomía Económico–Financiera".

"Autonomía Institucional", por la cual la autoridad regional puede determinar un régimen fiscal diferente al estatal si cuenta, desde el punto de vista constitucional, con un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, del que se deriva el ejercicio de facultades o atribuciones suficientemente autónomas de dicho poder central. Los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma de Euskadi, al poseer un Estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno español, cumple el criterio de la autonomía institucional. En nuestro caso: la disposición adicional de la Constitución y el Estatuto de Autonomía de Euskadi.

"Autonomía de Procedimiento", por la que la autoridad regional puede determinar un régimen fiscal diferente al estatal si lo adopta en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas, sin que el poder central haya podido interve-

nir directamente en su elaboración y contenido. Ese poder reconocido tiene que tener competencia para poder regular las normas tributarias de manera distinta a las reguladas por otros poderes del Estado, en el caso español, por los poderes centrales del Estado. Y esa competencia normativa en fiscalidad la tenemos. El Gobierno español no interviene, en modo alguno, en la adopción de una norma foral, luego contamos con autonomía de procedimiento. Y en esa potestad de ejercicio de la competencia, el Estado como poder ejecutivo, no puede intervenir, salvo que pueda haber una impugnación a posteriori, ahora ante el Tribunal Constitucional.

Y finalmente, "Autonomía Económico–Financiera", por la que la autoridad regional puede determinar un régimen fiscal diferente al estatal, y puede reducir el tipo impositivo de un tributo aplicable a los contribuyentes localizados en tal región, si las consecuencias financieras de dicha reducción no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes del poder central. En nuestro caso, el Cupo que Euskadi abona al Estado no se calcula en función del tipo de gravamen vigente en los territorios forales vascos en esta o aquella figura impositiva. Es decir, que los efectos que pueda tener el ejercicio de la potestad tributaria normativa que origine menor recaudación, no puede ser compensado por los poderes centrales del Estado.

Por lo tanto, según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la existencia del Concierto no contraviene en modo alguno los Tratados de la Unión, de tal suerte que su sentencia vino a avalar todas y cada una de las tesis defendidas por las instituciones vascas, declarando que el Concierto Económico, como sistema tributario propio, específico y distinto, dentro de un Estado, distinto del régimen general del Estado, es perfectamente válido.

Éste fue un momento crucial, muy importante: según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la inserción y legalidad del Concierto Económico con los Tratados de la Unión no presenta ningún problema.

PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS RELACIONES CON EL ESTADO

Entrando a analizar los principios que rigen este sistema tributario financiero singular, en el Concierto Económico, en sus artículos nucleares, al inicio de los capítulos I y II, y tras el artículo primero en el que se reconocen las potestades para mantener, establecer y regular su régimen tributario, se encuentran regulados los principios generales de armonización y colaboración que debe seguir el

sistema tributario de cada uno de los territorios históricos. Y como primer principio está la solidaridad. Éste es uno de los elementos nucleares, es decir, el Concierto Económico es un régimen caracterizado por la solidaridad en las relaciones tributarias y financieras con el Estado.

En segundo lugar, es un régimen que tiene que respetar la estructura general impositiva del Estado. En tercer lugar, que haya una armonización y una coordinación con el Estado e interna entre los territorios históricos y la hacienda general. Y en cuarto lugar, entre esos principios generales, tenemos el respeto al cumplimiento de los acuerdos, convenios y tratados internacionales que España ha suscrito en materia de fiscalidad y que, por lo tanto, los poderes de los territorios históricos tienen que respetar.

Tras los principios generales tenemos los principios de armonización. El principio de armonización fiscal enlaza con la estructura general impositiva y señala que la normativa tributaria deberá adecuarse en cuanto terminología y conceptos a la Ley General Tributaria, sin perjuicio de las peculiaridades del Concierto.

Y otro elemento muy importante, el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del Estado, lo que no quiere decir que cada tributo tenga que ser igual que el del Estado, que puede haber especificidades, pero siempre que en su conjunto el sistema tributario no origine una presión fiscal efectiva global equivalente distinta.

Dentro de los principios de armonización se encuentra también el respeto a la libre circulación de personas, de bienes, de mercancías y de capitales en el conjunto, es decir, no ejercer una potestad tributaria que impida el funcionamiento ordinario del mercado.

Finalmente, tenemos el principio de colaboración, que va unido con el principio de coordinación y que se desarrolla con la comunicación previa de los proyectos normativos en materia tributaria, el intercambio de información entre administraciones y los diversos mecanismos de colaboración, ya sea para facilitar la gestión, inspección, recaudación de tributos, o en orden a garantizar el adecuado cumplimiento de los de los tratados y convenios internacionales.

LAS RELACIONES TRIBUTARIAS

El Concierto Económico establece la capacidad de las Diputaciones Forales para la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los

tributos que integran el sistema tributario. Aquí es donde se concreta el núcleo de la Ley del Concierto Económico, el desarrollo de la competencia para mantener, establecer y regular los tributos, a excepción de lo que el mismo Concierto señala, que son aquellos recursos de naturaleza tributaria que se cobran y que se gestionan por el Estado en las aduanas.

Dentro de esos territorios, la potestad puede variar en función no del territorio, sino de la naturaleza del tributo, tal como está establecido en el mismo Concierto Económico. En los tributos de naturaleza directa, como es el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades, existen unas potestades tributarias de regulación importantes y que se regulan por normativa autónoma. Y en el resto de tributos, de imposición indirecta, no existe esa potestad normativa, pero existe la plena potestad para su gestión, exacción, recaudación e inspección.

A efectos de regular las relaciones tributarias en los diferentes impuestos entre el Estado y Euskadi, se establecen para cada uno de los impuestos un punto de conexión, un lugar que define a quién le corresponde la potestad tributaria, similar al que se establece en los Convenios de Doble Imposición. En el caso de las personas físicas suele ser, con carácter general, la residencia habitual; y en el caso de las personas jurídicas se establecen varias posibilidades para definir un punto de conexión siendo el domicilio fiscal uno de ellos.

LAS RELACIONES FINANCIERAS

En el capítulo segundo de la Ley de Concierto Económico se regulan las relaciones financieras entre Euskadi y el Estado. En este ámbito también se regulan unos principios generales, en el que vuelve a salir un principio básico: la solidaridad. Solidaridad que tiene que inspirar el ejercicio de las potestades tributarias de la parte primera y se vuelve a repetir en el ámbito financiero.

Esa solidaridad va unida, en las relaciones financieras, con otros principios, que son el de autonomía financiera y colaboración y coordinación con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria, lo cual supone la gobernanza en materia de normas de sostenibilidad financiera, estabilidad presupuestaria.

En las relaciones financieras con el Estado se regula la aportación que deberá realizar Euskadi al Estado, un cupo global, la contribución de Euskadi a las cargas no asumidas del Estado. ¿En qué se concreta? en que en Euskadi, cada uno de los territorios y la comunidad autónoma en su conjunto, tienen que con-

tribuir a las cargas no asumidas, es decir, al conjunto de potestades y competencias que desarrolla el Estado, porque son competencia exclusiva del Estado o porque no han sido objeto de transferencia a la Comunidad Autónoma de Euskadi, incluido al elemento nuclear de la solidaridad como instrumento de distribución de la riqueza, el Fondo de Compensación Interterritorial. Y además, se contribuye a los gastos de la política financiera del Estado, como son las amortizaciones de la deuda, juntamente con los intereses.

Pero es importante recalcar ese aspecto: Euskadi participa en el mecanismo de solidaridad financiando lo que dice el Concierto Económico y la propia Ley de Cupo, con el "índice de imputación" del 6,24%.

En la proporción en la que el Estado dote el Fondo de Compensación Interterritorial, es una decisión de política de distribución y de solidaridad o de reequilibrios que tiene que hacer el Estado entre territorios más desarrollados y menos desarrollados, y Euskadi participa con ese porcentaje del 6,24% a la solidaridad que el mismo Estado ha definido.

Otro elemento muy importante a tener en cuenta es que nosotros participamos en las cargas no asumidas, que son competencia que el Estado desarrolla y que no han sido objeto de transferencia, ya sea porque son competencias exclusivas del Estado o porque pueden ser competencias propias, pero que no han sido transferidas, pues mientras no hayan sido transferidas es una carga no asumida. Las relaciones exteriores, el mantenimiento del Ejército, de las Fuerzas de Seguridad del Estado, Comisión Nacional del Mercado de Valores o el Tribunal Constitucional son competencias del Estado o poderes centrales del Estado importantes.

¿Cómo aportamos nosotros al Estado? En mi opinión, mediante un mecanismo bastante justo, que es en proporción a la renta. Se pueden establecer otros mecanismos, pero el mecanismo establecido en la actualidad es, tanto ad-extra con el Estado, como ad-intra entre las instituciones forales y las instituciones comunes de Euskadi, en función de la renta, ya que es el mismo sistema de contribución por la renta que tenemos establecido en las aportaciones que tienen que hacer los territorios históricos por la Ley de Territorios Históricos a las instituciones comunes, que es en función de la renta.

El indice de imputación del 6,24 es desde el año 2001 algo superior a la renta y el producto interior bruto de Euskadi respecto del conjunto del Estado, que es en este momento el 6,07%.

Hay quienes opinan que podría haber otro sistema de aportación, aportando por población. En este caso, el porcentaje de Euskadi con respecto a España es todavía menor, la población de Euskadi es el 4,66% del conjunto del Estado.

El índice de imputación se concreta en la Ley de Cupo, que es también una ley de lectura única que tiene que ser aprobada por las Cortes, por lo que ha de ser consecuencia de un acuerdo. Se establece lo que se llama el cupo del año base, en el que se especifica la valoración a efectuar de la aportación al Estado con los mecanismos de cálculo correspondientes de las competencias o cargas no asumidas, con los mecanismos de compensaciones y ajustes correspondientes que existen en la materia, y que, luego, todos los años se actualiza con lo que se llama el "índice de actualización".

Es decir, el cupo depende de cómo evolucionen los ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, fundamentalmente de los capítulos I y II. Aplicando una fórmula entre lo que fue la previsión de los Presupuestos del Estado en esos capítulos I y II en lo que se refiere a todos los tributos o impuestos de cada año y los ingresos previstos por el Estado por dichos tributos en el año base del quinquenio.

Es en esta actualización automática donde ha habido unas diferencias en los últimos años, donde los acuerdos en materia de actualización no han funcionado y están pendientes de resolver. El sistema establece un mecanismo de aplicación todos los años y su desarrollo depende de la evolución de los Presupuestos Generales del Estado. Sin embargo, se produjo una modificación muy importante y que nos afecta también en las diferencias con el Estado sobre el cupo. Hubo en España un cambio muy importante en el año 2009 con un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas. Esto afecta al Estado en dos ámbitos: por un lado, en el ámbito de los ingresos quedó afectado el conjunto de los ingresos del Estado, porque se reguló un régimen de cesión de tributos otorgando mayor capacidad de actuación normativa de las comunidades autónomas y, en segundo lugar, el cálculo del cupo base, en la medida que determinados aspectos de materias transferidas que antes teníamos incluidos en la aplicación del índice de actualización, como eran educación o sanidad, entraron en el sistema ordinario de financiación de las comunidades autónomas.

En la parte financiera del Concierto Económico también se establecen diversos mecanismos cuyo objetivo es perfeccionar la imputación de los ingresos y compensar determinados efectos en la recaudación derivados de los puntos de

conexión establecidos que, de componente técnico, se llaman de manera coloquial "los ajustes" en materia del régimen financiero.

Por un lado están los ajustes de imposición directa sobre algunos ingresos del Estado que tienen rendimientos de deuda pública del Estado, o funcionarios del Estado que, aun siendo residentes de Euskadi, sus retenciones se realizan por la Administración del Estado.

Pero el ajuste importante y que constituye un flujo independiente y complementario al del cupo, es el ajuste en materia de imposición indirecta, que es el que se produce con el impuesto del valor añadido y los impuestos especiales. ¿Por qué se produce eso? Pues porque hay que buscar un equilibrio, porque existe una diferencia y es que la administración recaudadora del impuesto puede ser diferente del lugar en el que se ha producido el consumo o hecho económico.

CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL CONCIERTO ECONÓMICO A MODO DE RESUMEN

Finalizando ya, resaltamos las características básicas del Concierto Económico, que sirven de resumen y conclusión a todo lo expuesto.

El Concierto Económico es un régimen acordado, PACCIONADO entre dos partes: las instituciones de Euskadi, que son la Hacienda General y las Haciendas de los Territorios Históricos, y el poder central del Estado, representado por el Gobierno del Estado.

La bilateralidad supone que ninguna de las partes puede imponer su posición a la otra. Siendo la bilateralidad una importante ventaja, supone también un inconveniente ya que cuando alguna de las partes no tiene voluntad de llegar a una solución con algunas discrepancias puede producirse una situación de bloqueo.

El Concierto Económico es SOLIDARIO. Éste es un elemento nuclear. Ya he señalado anteriormente cómo aparece la solidaridad en la parte financiera y en la parte tributaria.

Y el Concierto Económico es un sistema RESPONSABLE. El modelo del Concierto es distinto de lo que es el régimen de financiación común, absolutamente distinto. El régimen de financiación común es un régimen que va a cubrir el ejercicio de potestades o competencias de las comunidades autónomas, pero

con una cesión de tributos del Estado y con una tutela del Estado, con una mayor garantía en los recursos, que les da mayor estabilidad, y las liquidaciones se hacen con muchos años de diferencia, tres o cuatro años más tarde y a veces se han llegado a condonar o aplazar hasta 25 años. La tutela del Estado se ejerce y acude en los momentos de situación de desequilibrio, con el establecimiento de mecanismos financieros distintos del régimen común, como pueden ser los fondos de proveedores y fondos de liquidez, que financian no sólo operaciones financieras sino también operaciones de funcionamiento de los servicios de gasto corriente.

En nuestro caso la situación es completamente distinta, la responsabilidad es inmediata: caída la recaudación, se produce el efecto en ayuntamientos, diputaciones y comunidad autónoma.

Nosotros vamos a riesgo real. La recaudación o la actividad económica funciona bien, pues, las instituciones estarán mejor; si funciona mal, estarán peor.

Es como dice la sentencia del Tribunal de la Unión Europea, dentro de un Estado existe una comunidad autónoma como si fuera un pequeño Estado, con poderes limitados, pero que funciona con el mismo riesgo que un Estado y ese riesgo depende de cómo vaya su actividad productiva, de cómo vaya su gestión económico-tributaria, y de la regulación fiscal que haya realizado. El riesgo es unilateral e inmediato. El Estado no ejerce tutela alguna. Hemos sustituido de alguna manera al Estado, somos un territorio pequeño, pero con unos poderes similares a un pequeño Estado, sin serlo.

Eso es lo que tenemos que transmitir, eso es lo que tenemos que pedagogizar. He ahí el valor político del Concierto Económico, que es el que nos permite hacer políticas públicas diferentes, al servicio de la ciudadanía vasca, sin dejar de ser solidarios. Y una alteración de ese régimen puede suponer una alteración del nivel o la intensidad de las políticas públicas y de nuestro bienestar socioeconómico.

DISCURSO DE CLAUSURA

Bakartxo TEJERIA OTERMIN
Presidenta del Parlamento Vasco

La conferencia del consejero de Hacienda, Ricardo Gatzagaetxeberria cierra este III seminario con el que damos un nuevo paso en el camino que iniciamos en enero de 2014 para reflexionar sobre lo que constituye la columna vertebral y elemento diferenciador del autogobierno de Euskadi.

¿Qué es el Concierto? No es un mero sistema de financiación, es mucho más. Es un vínculo entre Euskadi y el Estado, derivado del sistema foral tradicional en virtud del cual se establecen y regulan las relaciones financieras y tributarias entre la Comunidad Autónoma de Euskadi y el Estado español.

El Concierto, consecuencia de los derechos históricos del País Vasco, convierte en singular nuestro autogobierno.

Debemos ser conscientes, además, de que este modelo singular y diferenciado ha sido marco de relación con el Estado que hemos tenido los territorios de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa –y también Navarra–, desde 1878 hasta nuestros días. Y recordemos, al mismo tiempo, que la relación anterior al Concierto se basaba en el autogobierno foral pleno.

El Concierto establece una relación político-económica bilateral: en un lado, Euskadi –las instituciones vascas– y, en el otro, las instituciones españolas. No es este un sistema subordinado, sino un sistema de relación basado en el pacto y el acuerdo. Una bilateralidad que afecta –y así debe ser– no solamente al ámbito económico, sino también al político.

Sin autogobierno económico, sin soberanía económica, no hay auténtico autogobierno político –soberanía política–, y sin autogobierno político no hay auténtico autogobierno económico.

No ha podido verlo más claro la delegación del Parlamento Escocés, –de la que formaba parte el señor James Johnston, ponente en este Seminario–, que este pasado 2015 visitó Euskadi para conocer nuestro marco de autogobierno. Sus conclusiones nos pueden servir de espejo en el que reflejarnos.

Dicen en su informe presentado ante el Parlamento Escocés: *"Casi todos los políticos y funcionarios que hemos conocido han mostrado su total apoyo al Concierto Económico. Es valorado como un mecanismo efectivo para gobernar, que ha permitido al País Vasco desarrollar una política económica e industrial exitosa y propia. Están de acuerdo en la directa relación de causalidad entre el Concierto Económico y los positivos indicadores económicos y sociales del País*

Vasco. Una conclusión clave es que los poderes fiscales de Escocia deben ser un instrumento y ser utilizables".

Somos las ciudadanas y ciudadanos vascos quienes sufragamos el gasto público de las instituciones vascas y participamos en la financiación de los presupuestos del Estado con el 6,24%, en las competencias no asumidas y en la solidaridad. Somos nosotros quieres recaudamos y pagamos nuestras inversiones y nuestros servicios.

Nosotros pagamos y nosotros decidimos, en el seno de nuestro autogobierno político y económico. Queda claro pues que el Concierto no es exclusivamente un instrumento económico, lo es también político y social; y por lo mismo, la base del bienestar de nuestra sociedad.

Y, por otra parte, la razón del éxito de este sistema ha residido en la posibilidad de autogobernarnos en materia económica, en el autogobierno mismo y en la rectitud de las políticas aplicadas. Algo que resulta clave, cuando –no lo olvidemos– con el Concierto asumimos un riesgo unilateral, un riesgo que es solamente nuestro. Estamos obligados a seguir trabajando, ya el éxito del pasado no garantiza el éxito futuro.

La delegación parlamentaria escocesa se fijaba además en la bilateralidad necesaria para cualquier cambio. *"Otra idea clave –para Escocia– es que la relación bilateral debe ser entre iguales"*, concluían, tras recordar que, en el caso vasco, *"la relación bilateral sobre bases de igualdad es considerada como clave, tal y como lo ilustra el requisito de unanimidad de las dos partes para aceptar cualquier cambio o cualquier acuerdo económico. Si bien en teoría Madrid, al igual que el Gobierno del Reino Unido, constitucionalmente tiene la sartén por el mango, los vascos tienen significativos puntos de poder en la negociación, en tanto que ellos recaudan los impuestos y 'tienen el dinero en su cartera'"*.

La bilateralidad y el acuerdo entre las dos partes, Estado e instituciones vascas, son necesarios para cualquier cambio. Concierto y Cupo se pueden cambiar y se han modificado y renovado en numerosas ocasiones, pero esto solo es posible desde el acuerdo de las dos partes. No lo olvidemos.

Constata, además, la delegación parlamentaria escocesa la práctica unanimidad que existe en Euskadi en torno al Concierto: *"Mantuvimos reuniones con políticos de todo el espectro político. Fue sorprendente comprobar que a pesar de que mantienen desacuerdos en torno a cuestiones políticas fundamentales,*

incluso estructurales, todos coinciden en que el Concierto Económico es útil y permite un enfoque distintivo propio de la gestión de la economía vasca, capaz de responder a las necesidades locales. Lo cual hace posible un enfoque común de 'equipo vasco' en las negociaciones bilaterales con el Estado español. Una idea clave resultante es que resulta alcanzable un enfoque de 'equipo de Escocia' en las negociaciones con el Estado del Reino Unido".

El Concierto Económico constituye, efectivamente, nuestro mínimo común denominador. Al día de hoy, 74 parlamentarios de esta Cámara defendemos el Concierto y esta casi total unanimidad, que se repite en las Juntas Generales y en las instituciones locales, se reproduce también en el seno de nuestra sociedad.

Utilicemos al servicio de nuestra sociedad este común denominador como base para el desarrollo de nuestro autogobierno. Sabiendo como sabemos que autogobierno es bienestar y que mayores cotas de soberanía suponen más bienestar para los hombres y mujeres de Euskadi. Esta puede ser la lección de estas jornadas que ahora concluimos.

ANEXO

Sección del Tribunal Constitucional

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7295 *Pleno. Sentencia 118/2016, de 23 de junio de 2016. Recursos de inconstitucionalidad 3443-2010, 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010 (acumulados). Interpuestos por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, el Parlamento de La Rioja, el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y las Cortes de Castilla y León, respectivamente, respecto de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. Principios de igualdad, interdicción de la arbitrariedad, solidaridad, unidad de mercado y autonomía financiera; derecho a la tutela judicial efectiva, potestades jurisdiccionales del Tribunal Constitucional y del orden contencioso-administrativo: interpretación conforme de los preceptos legales que establecen un control de las normas forales fiscales compartido entre la jurisdicción constitucional y la ordinaria.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente; doña Adela Asua Batarrita, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En los recursos de inconstitucionalidad acumulados 3443-2010, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja; 4138-2010, interpuesto por el Parlamento de La Rioja; 4223-2010, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y 4224-2010, interpuesto por las Cortes de Castilla y León; todos ellos contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. Ha comparecido el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación. Se han personado el Gobierno Vasco y el Parlamento Vasco, en condición de coadyuvantes del Gobierno de la Nación. Ha sido Ponente el Presidente don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. **Antecedentes**

1. Mediante escrito presentado el día 26 de abril de 2010 en el Registro General de este Tribunal, el Letrado de la Comunidad Autónoma de La Rioja, actuando en representación y defensa de su Consejo de Gobierno, interpuso un recurso de inconstitucionalidad (registrado con el núm. 3443-2010) contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, por posible vulneración de los arts. 2, 9.3, 14, 19, 24.1, 38, 40.1, 106.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.1 y 2, 149.1.1, 152, 156.1, 157.2, 158.2, 161.1 a), 162.1, 163, así como de la disposición adicional primera, todos ellos de la Constitución, en relación con el art. 28.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC), con los arts. 25, 37, 38 y 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52649

diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (en lo sucesivo, EAPV), y con el art. 8.1.4 de la Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja (en adelante, EAR).

En el escrito de demanda se fundamenta, antes de nada, la legitimación que asiste al Consejo de Gobierno de La Rioja para interponer el recurso de inconstitucionalidad, por afectar la norma impugnada «a su propio ámbito de autonomía» [arts. 162.1 a) CE y 32.2 LOTC], lo que sucede cuando existe un punto de conexión material entre la ley estatal y el ámbito competencial autonómico que, en el presente caso, no solo se encuentra en las competencias autonómicas en materia de «ordenación y planificación de la actividad económica, así como fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma» (art. 8.1.4 EAR), como reconoció en un supuesto similar la STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 3), sino también en el recorte de las facultades de reacción y tutela que derivan de la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, de la competencias, derechos e intereses legítimos de la Comunidad Autónoma de La Rioja, lo que afecta a la base de su autonomía. A continuación, se pasa a examinar el significado y fundamento de los derechos históricos de los territorios forales a la luz de la disposición adicional primera de la Constitución, la actualización de tales derechos históricos a través del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, la naturaleza jurídica de los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, las relaciones entre las instituciones comunes vascas y los órganos forales de los territorios históricos y, finalmente, el régimen fiscal foral, deteniéndose en el régimen de concierto económico así como en los principios y límites que inspiran y afectan, respectivamente, a la potestad tributaria foral.

Una vez hechas las anteriores consideraciones generales se pasan a exponer las razones dirigidas a sustentar la inconstitucionalidad de los apartados 1 y 2 de la nueva disposición adicional quinta LOTC, así como de la nueva redacción de los arts. 9.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, LOPJ), y 3 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en lo sucesivo, LJCA), con fundamento en los siguientes argumentos:

a) La aprobación del Estatuto de Autonomía para el País Vasco en 1979 implicó una redistribución o novación subjetiva de la titularidad de los derechos históricos a que se refiere la disposición adicional primera de la Constitución, de modo que muchas de las posiciones jurídicas singulares que correspondieron históricamente a las provincias vascas fueron asumidas por las instituciones autonómicas centrales. En particular, la potestad legislativa fue atribuida, por el Estatuto de Autonomía y por la Ley de territorios históricos de 1983, exclusivamente, al Parlamento Vasco. Por su parte, las normas forales de los territorios históricos tienen carácter reglamentario y, dada esta circunstancia, las disposiciones de la Ley Orgánica 1/2010 contravienen el art. 106.1 CE, en cuanto excluyen de todo control jurisdiccional el ejercicio por ciertas Administraciones públicas de la potestad reglamentaria que tienen atribuida en materia fiscal, sustituyéndola por un control de constitucionalidad a cargo del Tribunal Constitucional, con la consiguiente vulneración de los arts. 161.1 a) y 163 CE.

La exclusión que hace la Ley Orgánica 1/2010 de toda posibilidad de impugnación de las normas forales fiscales ante los Tribunales por los ciudadanos y sujetos privados o públicos afectados por las mismas, es contraria al art. 106.1 CE, a cuyo tenor «[l]os Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican», donde resulta recogido el control propiamente jurisdiccional –consecuencia de la nota básica del Estado de Derecho que es la separación de poderes y la vinculación del Poder ejecutivo a la ley– que conviene a todo ejercicio de la potestad reglamentaria por cualquier órgano de la Administración que la tenga atribuida, cual es el caso de las Juntas Generales. Y es directamente contraria también al art. 38.3 EAPV, según el cual «los actos y acuerdos y las normas reglamentarías emanadas de los órganos ejecutivos y administrativos del País Vasco serán recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa», a cuyo efecto hay que tener en cuenta que este precepto se sitúa dentro de su título II, que trata «de los poderes del País Vasco»

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52650

incluyendo entre ellos «las instituciones de los Territorios Históricos» (capítulo IV) y, por tanto, sus órganos forales (art. 37.1 EAPV), entre los que se encuentran las juntas generales, que son, todos ellos, «órganos administrativos».

En suma, los territorios históricos tienen, por serlo, facultades de regulación tributaria más amplias que las que corresponden a otras Administraciones. Ahora bien, la propia Constitución en su art. 133.2 reconoce que «las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes», y eso en modo alguno permite excluir del control jurisdiccional a las ordenanzas locales que se dicten en ejercicio de esa potestad tributaria constitucionalmente reconocida, sea cual fuere su repercusión e importancia práctica.

b) La Ley Orgánica 1/2010 infringe también la Constitución en la medida en que asigna al Tribunal Constitucional unas competencias que la misma excluye por completo. En nuestro sistema, al Tribunal Constitucional corresponde, en exclusiva, declarar la nulidad de las leyes –a través del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad [arts. 161.1 a) y 163 CE]– al tiempo que le está vedado declarar la inconstitucionalidad de las normas reglamentarias, lo que es competencia exclusiva de los órganos judiciales (art. 106.1 CE). El Tribunal Constitucional no tiene atribuida la función de control de esas normas de naturaleza reglamentaria, las cuales no pueden ser objeto ni de recursos ni de cuestiones de inconstitucionalidad, según tiene reiteradamente establecido el propio Tribunal Constitucional.

c) El cambio de régimen impugnatorio de las normas forales, trasladando la competencia para su control al Tribunal Constitucional, implica una merma constitucionalmente inaceptable de las garantías hasta ahora establecidas a favor de las personas físicas y jurídicas afectadas por las normas tributarias forales, contraria al art. 24.1 CE.

d) El nuevo régimen de control de las normas forales fiscales viola el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, consagrado en el art. 9.3 CE, al ser causante de una discriminación y estar falto de una justificación razonable en cuanto está primordialmente orientado a reducir los motivos de impugnación y eliminar la posibilidad de recurrir que hasta ahora tenían las personas físicas y jurídicas cuyos intereses se viesen afectados por las normas forales.

e) La consagración del «blindaje», en combinación con el llamado «efecto frontera» o de deslocalización de empresas por su traslado desde las Comunidades Autónomas vecinas a la del País Vasco, traerá como consecuencia práctica una infracción de los siguientes preceptos constitucionales: del art. 9.3 (que consagra la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos); del art. 14 (que reconoce la igualdad ante la ley de todos los españoles); del art. 24.1 (referido a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos de todas las personas, incluidas las personas jurídicas públicas, como es la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja); del art. 106.1 (relativo al control por los Tribunales de la potestad reglamentaria); del art. 138.2 (que proscribe la existencia de privilegios económicos y sociales entre los diferentes territorios del Estado); del art. 139.1 (relativo a la igualdad de todos los españoles en derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado); del art. 161.1 a), referido al recurso de inconstitucionalidad contra «leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley»; del art. 163 [relativo a la cuestión de inconstitucionalidad contra «norma(s) con rango de ley»]; de los arts. 19 y 38 (en cuanto relativos a los principios de libertad de circulación, de residencia y de empresa); de los arts. 2, 38, 40.l, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1 y 157.2 (en cuanto afectan al principio de unidad de mercado); de los arts. 2, 138, 156.1 y 158.2 (en cuanto a los principios de solidaridad y autonomía financiera); y de la disposición adicional primera (que establece la actualización de los derechos históricos en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía).

f) Para el Consejo de Gobierno de La Rioja la normativa reguladora del conflicto en defensa de la autonomía foral infringe los siguientes preceptos constitucionales: art. 9.3 (en cuanto establece la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), art. 14 (que consagra la igualdad ante la ley de todos los españoles), art. 24.1 (por cuanto reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos de

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52651

todas las personas, incluidas las personas jurídicas públicas), art. 138.2 (que proscribe la existencia de privilegios económicos y sociales entre los diferentes territorios del Estado), art. 139.1 (que expresa la igualdad de todos los españoles en derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado), art. 161.1 a), relativo a la competencia del Tribunal Constitucional para conocer del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley, art. 162.1 a), sobre legitimación para la interposición del recurso de inconstitucionalidad y disposición adicional primera (que establece la actualización de los derechos históricos en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía).

En efecto, la Ley Orgánica 1/2010 introduce un nuevo proceso constitucional denominado «conflicto en defensa de la autonomía foral» (apartado tercero de la nueva disposición adicional quinta LOTC). A su juicio, no existe ningún elemento diferencial, desde el punto de vista de la autonomía local que consagra el art. 140 CE –el cual se aplica por igual a los territorios históricos vascos y a las demás provincias españolas–, que justifique el establecimiento de un mecanismo constitucional específico de protección de aquellos y no de estas, sin que tampoco la disposición adicional primera de la Constitución contemple o permita un régimen singular de protección de las competencias de los territorios históricos. En este sentido, rechaza el recurrente que sea compatible con la Constitución una configuración asimétrica de las garantías constitucionales de la autonomía local, que comprenda no solo el diferente contenido institucional de esta última sino también los mecanismos jurisdiccionales de defensa de dicha autonomía frente al legislador, puesto que el art. 24.1 CE reconoce por igual el derecho a la tutela judicial efectiva a todos los afectados en sus derechos e intereses por cualquier decisión de los poderes públicos. Considerando que lo que se trata de preservar es la garantía consagrada en el art. 140 CE y que esta corresponde por igual a todas las entidades locales existentes en el Estado, no es racional y resulta arbitrario, por contradicción con el principio de igualdad, imponer un reparto asimétrico de las garantías, de modo que sean distintas en unos territorios y en otros.

Para el Gobierno recurrente la creación de un nuevo proceso ante el Tribunal Constitucional en defensa de la autonomía foral solo pretende dotar a las diputaciones forales de una legitimación individualizada para impugnar leyes estatales, de la que carecían en el conflicto en defensa de autonomía local, para el que solo están legitimadas en litisconsorcio activo necesario un número de provincias que supongan al menos la mitad de las existentes en el ámbito territorial de aplicación de la disposición con rango de ley [art. 75 *ter*.1 c) LOTC]. La remisión para la tramitación y resolución de estos conflictos al procedimiento establecido en los arts. 63 y ss. LOTC, no es sino un expediente artificioso para dar apariencia de sustantividad singularizada al nuevo proceso constitucional sin reparar en que existen diferencias insalvables, pues los conflictos solo caben contra una «disposición, resolución, o acto» sin fuerza de ley, nunca contra leyes.

Haciendo igualmente suyo el informe de la Defensora del Pueblo riojano de 24 de febrero de 2010, se añade en la demanda que la inconstitucionalidad de la disposición impugnada deriva de los siguientes motivos: a) La legitimación activa conferida a los territorios históricos es más amplia que la que se reconoce a los entes locales para presentar el conflicto en defensa de la autonomía local, sin que exista justificación para ello, dado que no cabe entender que la Constitución establezca un mayor grado de protección para la autonomía foral que para la autonomía local. b) Aunque el preámbulo de la Ley vincula la creación de este conflicto a «motivos de estricta coherencia», lo cierto es que la Ley crea un conflicto en defensa de la autonomía foral constitucional y estatutariamente garantizada, lo que no se limita a aspectos de carácter fiscal; ello implica un privilegio de la autonomía foral frente a la autonomía local que debe reputarse absolutamente injustificado. c) El conflicto, tal y como se regula, puede derivar en que se anule una ley u otra norma con fuerza de ley, por lo que debe entenderse que se ha procedido a la creación de un nuevo proceso de impugnación directa de leyes y normas con fuerza de ley, contraviniendo lo dispuesto en los arts. 161.1 a) y 162.1 a) CE. Ello supone conceder un privilegio a este conflicto frente al conflicto en defensa de la autonomía

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52652

local, en el que la sentencia es meramente declarativa y la declaración de inconstitucionalidad de la ley solo puede obtenerse si el Tribunal Constitucional se plantea la cuestión interna de inconstitucionalidad.

2. El día 18 de mayo de 2010, el Letrado Mayor del Parlamento de La Rioja, en la representación conferida por dicha Cámara autonómica, presentó un recurso de inconstitucionalidad (registrado con el núm. 4138-2010) contra las disposiciones de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, por posible vulneración del principio de igualdad (arts. 1.1, 9.2, 14, 31.1, 138.1, 138.2, 139.1, 139.2 y 149.1.1 CE), de los derechos de circulación y empresa (arts. 19 y 38 CE), de la unidad de mercado (arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1 y 157.2 CE) y de los principios de solidaridad y autonomía financiera (arts. 2, 138, 156.1 y 158.2 CE).

En el escrito de demanda, tras fundamentarse la legitimación que asiste al Parlamento de La Rioja para interponer el recurso de inconstitucionalidad, en los mismos términos que hizo el Consejo de Gobierno de La Rioja, se examinan el origen, evolución y caracterización del régimen fiscal foral, los principios y límites de la potestad tributaria foral, las relaciones entre los territorios históricos y la Comunidad Autónoma vasca en materia de concierto económico, los derechos históricos de los territorios forales a la luz de la disposición adicional primera de la Constitución y del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, así como la naturaleza jurídica de las normas forales, en particular las de carácter fiscal, para terminar exponiendo los motivos en los que se sustenta la alegación de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

a) Las normas forales no son leyes ni disposiciones normativas con rango de ley sino una expresión de una potestad fiscal singular, porque tienen asegurada una reserva material de contenido y desplazan o excepcionan a las leyes fiscales del Estado en dichos territorios. Consecuentemente, la introducción del recurso de inconstitucionalidad contra las normas forales fiscales de los territorios históricos desnaturaliza la justicia constitucional y la función del Tribunal Constitucional, convirtiéndole *ad casum* en un tribunal ordinario de enjuiciamiento de dichas disposiciones infralegales, lo que entra en contradicción con el art. 161.1 a) en relación con el art. 106.1 CE, y con el desarrollo que del precepto constitucional hizo el art. 27.2 LOTC, que forma parte del bloque de constitucionalidad ex art. 28 LOTC. Igualmente, la reforma introducida por la Ley Orgánica 1/2010, legitimando a los tribunales ordinarios a elevar cuestión de inconstitucionalidad en relación con normas forales tributarias, vulnera el art. 163 CE y su desarrollo en el art. 35 LOTC, pues el objeto de este proceso constitucional queda reservado a normas con rango de ley, del cual adolecen las normas forales tributarias.

b) La reforma procesal operada, basada en residenciar el enjuiciamiento de las normas forales fiscales ante el Tribunal Constitucional, conlleva para las Comunidades Autónomas vecinas no solo una importante limitación para recurrir (pues carecen de legitimación para entablar el recurso de inconstitucionalidad) sino también una reducción de los motivos de impugnación, con lo que se viola el derecho fundamental consagrado en el art. 24.1 CE. No es entendible, desde un punto de vista de justicia material y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), que con motivo de la reforma no se haya ampliado la legitimación activa de las Comunidades Autónomas para impugnar ante el Tribunal Constitucional las normas forales cuando afecten o invadan su autonomía política y financiera, también consagrada y garantizada constitucionalmente (arts. 2 y 156 CE).

c) El conocido como «blindaje» de las normas forales vulnera también, a juicio del Parlamento riojano, el principio de igualdad, que se proyecta sobre diversos preceptos constitucionales. En efecto, la igualdad aparece recogida en el art. 1.1 CE como valor superior del ordenamiento jurídico; en el art. 9.2 CE, como principio que los poderes públicos deben promover; en el art. 14 CE, en cuanto este precepto prohíbe las discriminaciones de cualquier género; en el art. 31.1 CE, como principio inspirador del sistema tributario español; en el art. 138.2 CE, que permite diferencias entre los Estatutos de las diferentes Comunidades Autónomas siempre y cuando no implique, en ningún caso,

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52653

privilegios económicos o sociales; en el art. 139.1 CE, en cuanto garantiza los mismos derechos y obligaciones a todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado; en el art. 139.2 CE, que prescribe que ninguna autoridad puede adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional; y en el art. 149.1.1 CE, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado.

d) También, la consagración del blindaje de las normas forales lesiona los derechos de circulación, residencia y empresa (arts. 19 y 38 CE), dado que las normas forales tributarias pueden atraer, mediante mejoras fiscales, a empresas de Comunidades limítrofes, dando lugar al conocido como «efecto frontera», tal y como apreció la STC 96/2002, de 25 de abril. Este efecto se incrementará si las Comunidades Autónomas vecinas carecen de legitimación activa para recurrir ante el Tribunal Constitucional los efectos deslocalizadores que puedan provocar las normas forales tributarias. Además, fruto del aludido «efecto frontera» o deslocalizador de los domicilios fiscales de las empresas, se quebranta el principio de unidad de mercado (arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1 y 157.2 CE).

e) Por último, también vulnera el principio constitucional de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (art. 156.1 CE), que no está exento de límites, pues el propio precepto constitucional lo subordina a otros dos principios: el de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad entre todos los españoles (art. 2 CE en relación con el 138.1 CE). La reforma legislativa acaecida provocará ineludiblemente un régimen foral privilegiado que puede chocar con la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas limítrofes, lo que contradice los principios de solidaridad y de autonomía financiera (arts. 2, 138, 156.1 y 158.2 CE).

f) En relación con el nuevo conflicto en defensa de la autonomía foral considera el Parlamento recurrente que aun cuando a primera vista supone atribuir una nueva materia a la competencia del Tribunal Constitucional, conforme a lo dispuesto en el art. 161.1 d) CE, en la práctica implica ampliar la legitimación activa para interponer recurso de inconstitucionalidad frente a una norma con rango de ley, lo que infringe el art. 162.1 a) CE. Y ello viola la Constitución, en primer lugar, porque la legitimación activa conferida a los territorios históricos es más amplia que la que se reconoce a los entes locales en el conflicto en defensa de la autonomía local, sin que exista justificación para ello, dado que no cabe entender que la Constitución establezca un mayor grado de protección para la autonomía foral que para la local. En segundo lugar, porque aun cuando el preámbulo de la Ley vincula la creación de este conflicto a «motivos de estricta coherencia», lo cierto es que el conflicto no se limita a la impugnación de leyes de carácter fiscal, lo que implica un privilegio de la autonomía foral frente a la autonomía local que debe reputarse absolutamente injustificado. Y, en tercer lugar, porque el conflicto, tal y como se regula, puede provocar que se anule una ley u otra norma con fuerza de ley, por lo que crea un nuevo proceso de impugnación directa de leyes y normas con fuerza de ley, contraviniendo lo dispuesto en los arts. 161.1 a) y 162.1 a) CE. Esto supone conceder un privilegio a este conflicto frente al conflicto en defensa de la autonomía local, pues en este la sentencia es meramente declarativa y la declaración de inconstitucionalidad de la ley solo puede obtenerse si el Tribunal Constitucional se plantea la cuestión interna de inconstitucionalidad.

3. El día 20 de mayo de 2010 el Director de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla y León presentó un escrito por el que interponía un recurso de inconstitucionalidad (registrado con el núm. 4223-2010), en cumplimiento del acuerdo adoptado al efecto por el Consejo de Gobierno de la indicada Comunidad Autónoma. El recurso que se dirige contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, se sustenta en su posible contradicción con los arts. 1.1, 9.3, 14, 24.1, 87.1 y 2, 106.1, 152, 153, 161.1 a), 162.1 a), 163, 166 y 167 CE, en relación con los arts. 25 y 38.1 y 3 EAPV. En el escrito de demanda se fundamenta, antes de nada, la legitimación que asiste al Consejo de Gobierno de Castilla y León para interponer el recurso de inconstitucionalidad conforme a las previsiones del art. 32.2 LOTC y a la doctrina de la STC 48/2003, conformes

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52654

a las cuales la legitimación de las Comunidades Autónomas para recurrir leyes estatales no solo encuentra su fundamento en la defensa de la propia competencia en una materia, sino también en la depuración objetiva del orden jurídico, y, en el presente caso, el régimen procesal que introduce la Ley impugnada respecto de las normas forales fiscales implica un recorte de las facultades de reacción y tutela judicial de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, que afecta negativamente a sus derechos e intereses legítimos al impedirles la posibilidad de reaccionar –como hasta ahora venían haciendo– frente a normas que incidan negativamente en su ámbito territorial, en contra de su ámbito de autonomía.

Una vez hecha la anterior precisión se pasan a delimitar las normas forales afectadas por la Ley impugnada y de analiza su relación con la disposición adicional primera de la Constitución, con el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y con la Ley de concierto económico, para continuar después con el examen de la naturaleza jurídica de las normas forales fiscales y de la finalidad que subyace en la reforma. Tras ello, se detallan los motivos que sustentan la inconstitucionalidad que, sucintamente expuestos, son los siguientes:

a) La Ley Orgánica 1/2010 reforma los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad ya existentes –hasta el punto de que se remite de forma expresa y en bloque a lo previsto para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad– con la sola finalidad de modificar la clase de normas que puedan ser objeto del control de constitucionalidad, lo que no es posible, dado que el modelo de justicia constitucional que emana de la Constitución opera como un límite para el legislador orgánico. Este nuevo modelo de control de las normas forales fiscales viola los arts. 161.1 a) CE y 27.2 LOTC, los cuales establecen una relación tasada de disposiciones susceptibles de ser declaradas inconstitucionales (leyes y disposiciones o actos con fuerza de ley), lo que excluye a las disposiciones reglamentarias, criterio este igualmente predicable respecto de la cuestión de inconstitucionalidad (art. 163 CE). Aun cuando es cierto que el Tribunal Constitucional puede conocer de impugnaciones de normas reglamentarias (en el conflicto de competencias, el recurso de amparo o la impugnación prevista en el art. 161.2 CE), ello tiene lugar siempre en el marco de procedimientos específicos que no están concebidos para la declaración de inconstitucionalidad de normas y, además, de modo siempre compatible con el control de legalidad ejercido por la jurisdicción contencioso-administrativa.

b) La Ley pretende, en esencia, que ninguna persona jurídica o física pueda seguir recurriendo ante la jurisdicción contencioso-administrativa las normas forales tributarias, por lo que desde esta perspectiva, puede calificarse a la Ley Orgánica impugnada de una ley singular que tiene como contenido exclusivo impedir el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). La reforma crea una zona exenta de control judicial y, por ello, puede afirmarse que tanto la atribución al Tribunal Constitucional del conocimiento de los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad planteados contra las normas forales fiscales vascas (operada mediante los apartados 1 y 2 de la disposición adicional quinta incorporada a la LOTC), como la exclusión del conocimiento de los tribunales del orden contencioso-administrativo [que se contiene en el modificado art. 9.4 LOPJ, así como en la nueva letra d) del art. 3 LJCA], vulneran los arts. 106.1 y 153 c) CE y, a su través, el 24.1 CE. En fin, para el Consejo de Gobierno recurrente, de no apreciarse así se corre el riesgo de que en el futuro la exoneración del control judicial se extienda a otras normas reglamentarias.

c) Para el Parlamento recurrente la Ley Orgánica 1/2010 establece un privilegio a favor de las provincias vascas en relación con las restantes que no solo resulta contrario al principio de igualdad consagrado en el art. 14 CE, sino que, además, incurre en arbitrariedad al vulnerar el art. 9.3 CE. Puesto que no es cierto que exista un déficit de protección constitucional de la foralidad, lo que la reforma conlleva es una exclusión del régimen de control de legalidad ordinaria de la actividad reglamentaria que el constituyente encomendó a los tribunales ordinarios en el art. 106 CE. Además vulnera el principio de subsidiariedad de la jurisdicción constitucional respecto de la ordinaria en

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

las acciones de inconstitucionalidad de actos sin valor de ley [art. 153 c) CE], resultando contrario al art. 103.1 CE, que establece el sometimiento pleno de la actuación de la Administración a la ley y al Derecho.

Los municipios, al igual que los territorios históricos, ostentan competencias exclusivas en materia de tributos locales, de acuerdo con lo previsto en la Ley de haciendas locales. El producto de la potestad normativa que ostentan tiene, al igual que las normas forales, naturaleza reglamentaria. En consecuencia, resulta palmaria la discriminación provocada por la Ley Orgánica 1/2010, puesto que las normas tributarias aprobadas por el pleno de cualquier ayuntamiento están sometidas a un régimen procesal distinto del ahora fijado para las normas forales tributarias, las cuales quedan excluidas expresamente de su enjuiciamiento por la jurisdicción contencioso-administrativa. Pero es más, teniendo en cuenta que sobre determinadas materias tributarias los territorios históricos tienen la competencia exclusiva de desarrollar la ley estatal, resulta que las normas reglamentarias de desarrollo dictadas por los respectivos entes competentes (estatales y, en su caso, autonómicos) no gozan del privilegio del control constitucional, sino que están sometidas al control de legalidad ordinaria; mientras que las normas forales quedan sometidas exclusivamente y de forma excluyente al control de constitucionalidad.

En consecuencia, la Ley Orgánica 1/2010 es una ley arbitraria y contraria a los arts. 9.3, 14 y 103.1 CE, tanto por otorgar el mismo tratamiento a situaciones distintas (normas forales y normas de rango legal) como por otorgar distinto tratamiento a situaciones iguales (normas forales y normas reglamentarias).

d) El nuevo conflicto en defensa de la autonomía foral admite la declaración de inconstitucionalidad de leyes estatales por vías distintas de las específicamente previstas en la Constitución, legitimando para su interposición a sujetos que no figuran en el art. 162.1 a) CE. A juicio de este Consejo de Gobierno, lo que se busca es dotar a las juntas generales y a las diputaciones forales de una legitimación individualizada para impugnar las leyes estatales de la que carecían en el conflicto en defensa de la autonomía local. Además, puesto que la Sentencia que ponga fin a este nuevo proceso puede determinar la anulación de una ley o norma de rango legal, ello supone la creación de un nuevo proceso de impugnación de normas legales en contra de lo dispuesto en los arts. 161.1 a) y 162.1 a) CE, con lo que de forma artificiosa se viene a dar apariencia de sustantividad singularizada a un nuevo proceso constitucional, en contra del modelo de justicia constitucional diseñado por la Constitución. Resulta así evidente que se ha modificado el objeto y la legitimación constitucionalmente establecidos en los arts. 161.1 a) y 162.1 a) CE, prescindiendo de los procedimientos de reforma constitucional expresamente previstos por el poder constituyente, lo que vulnera, a su vez, el art. 1.1 CE.

4. El día 20 de mayo de 2010 el Letrado de las Cortes de Castilla y León, haciendo uso de la representación conferida al efecto, presentó un recurso de inconstitucionalidad (registrado con el núm. 4224-2010) contra los preceptos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, por su posible contradicción con la disposición adicional primera y los arts. 9.3, 24.1, 53.2, 106.1, 161.1 a), 162.1 a) y 163 CE. En el escrito de demanda se fundamenta, antes de nada, la legitimación que asiste a las Cortes de Castilla y León para interponer el recurso de inconstitucionalidad conforme a las previsiones del art. 32.2 LOTC y a la doctrina de este Tribunal Constitucional, conformes a las cuales la legitimación de las Comunidades Autónomas para recurrir leyes estatales no solo encuentra su fundamento en la defensa de la propia competencia, sino también en la depuración objetiva del orden jurídico, y, en el presente caso, el régimen procesal que introduce la Ley impugnada respecto de las normas forales fiscales implica un recorte de las facultades de reacción y tutela judicial de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, que afecta negativamente tanto a sus derechos e intereses legítimos al impedirles la posibilidad de reaccionar –como hasta ahora venían haciendo– frente a normas que incidan negativamente en su ámbito territorial, como a su ámbito de autonomía (defensa de sus competencias exclusivas en materia de fomento del desarrollo económico de la Comunidad y de su autonomía financiera *ex* arts. 70.1 y 82.2 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León).

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52656

Una vez efectuada la precisión anterior, describen las Cortes recurrentes el contenido y alcance de la Ley Orgánica 1/2010, para pasar a continuación a exponer los motivos de inconstitucionalidad que, sucintamente expuestos, son los siguientes:

a) Consideran las Cortes recurrentes que el Estatuto de Autonomía para el País Vasco [art. 41.2 e)] ha optado por residenciar en cada territorio histórico la competencia para establecer y regular su régimen tributario, sin participación alguna, ni siquiera formal, de las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma. De ello se deriva que la regulación de esta materia se realiza por medio de las normas forales, que tienen naturaleza inequívocamente reglamentaria, de conformidad también con la Ley vasca 27/1983, de 25 de noviembre, de territorios históricos, cuyo art. 6.2 dispone que «la facultad de dictar normas con rango de ley corresponde en exclusiva al Parlamento». En la medida en que la Ley Orgánica 1/2010 ha introducido modificaciones sustanciales en el régimen foral, al margen y en contradicción con el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y las leyes dictadas en desarrollo del mismo, se invade la reserva estatutaria fijada en la disposición adicional primera CE, que contempla la actualización del régimen foral en el marco de la propia Constitución y del Estatuto de Autonomía.

b) Los apartados 1 y 2 de la nueva disposición adicional quinta LOTC vulneran los arts. 161.1 a) y 163 CE, al ampliar el objeto del control de constitucionalidad que compete a este Tribunal Constitucional a normas sin valor ni rango de ley. De hecho, se producirían los mismos resultados con solo incluir una mención a las normas forales fiscales en la relación de normas contenida en el art. 27.2 LOTC susceptibles de ser declaradas inconstitucionales y con reconocer en los arts. 34 y 35 LOTC, la legitimación de las instituciones forales para comparecer en el proceso y formular alegaciones.

c) Para las Cortes recurrentes los apartados 3 y 4 del art. 9 LOPJ, en la redacción dada al mismo por el art. 2 de la Ley Orgánica 1/2010, vulneran también el art. 106.1 CE por tres razones: en primer lugar, porque la atribución de competencia al Tribunal Constitucional para ejercer un control de constitucionalidad sobre las normas forales no satisface el mandato contenido en el art. 106.1 CE, en cuanto despoja a la jurisdicción contencioso-administrativa de la competencia para ejercer el control de legalidad que dicho precepto constitucional le encomienda. En segundo término, porque el parámetro de control de las normas forales que puede emplear el Tribunal Constitucional estará constituido exclusivamente por el bloque de constitucionalidad, dada la remisión expresa al art. 28 LOTC que se hace en la nueva disposición adicional quinta LOTC, lo que impide el examen de los vicios de mera legalidad en que puedan incurrir las normas forales fiscales. Y, en último lugar, porque no se satisfacen las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) de quienes puedan ser lesionados en sus intereses legítimos por dichas normas forales.

d) Los apartados 1 y 2 de la nueva disposición adicional quinta LOTC, el nuevo inciso incorporado al art. 9.4 LOPJ y la letra d) de la nueva redacción del art. 3 LJCA, infringen el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), el art. 53.2 CE y el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE). Para las Cortes recurrentes una primera consecuencia de la reforma es el blindaje de las normas forales fiscales, que no podrán ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por otras Comunidades Autónomas –por impedirlo el art. 32.2 LOTC– ni ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Tampoco podrán ser impugnadas por las personas físicas o jurídicas que no residiendo en el País Vasco se vean afectadas en sus intereses legítimos, como cámaras oficiales o federaciones empresariales. Y, por último, los propios ciudadanos de los territorios forales habrán quedado privados del recurso directo contencioso-administrativo contra tales normas, debiéndose tener en cuenta que el planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad es una facultad exclusiva de los órganos judiciales.

e) Para las Cortes recurrentes el denominado «blindaje» de las normas forales vulnera el art. 53.2 CE en la medida en que las normas forales fiscales vascas ya no podrán ser objeto de recurso de amparo ordinario ni de recurso amparo constitucional. Este sacrificio resulta, por excesivo, innecesario y carente de justificación, además de contrario al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE).

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52657

A esto se une la falta de racionalidad, su incoherencia y una deficiente técnica legislativa en la modificación operada, que da lugar a una ruptura en el régimen impugnatorio de las propias normas forales vascas, ya que si su contenido es tributario el enjuiciamiento corresponderá en exclusiva al Tribunal Constitucional; por el contrario, si la norma foral regula cualquier otra materia, su enjuiciamiento será competencia de la jurisdicción ordinaria. Todo ello sin olvidar que existen ciertas disposiciones que pueden dictar las diputaciones forales por delegación de las juntas generales o por razones de urgencia –los decretos forales normativos y los decretos normativos de urgencia fiscal– que pueden modificar o sustituir a las normas forales fiscales, y que, sin embargo, seguirán siendo impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa, lo cual supone una conculcación del antes mencionado principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE).

f) En relación con el denominado «conflicto en defensa de la autonomía foral» regulado en el apartado 3 de la nueva disposición adicional quinta LOTC, entienden las Cortes de Castilla y León que su introducción vulnera los arts. 161.1 a) y 162.1 a) CE, puesto que a través suyo se está legitimando para instar el control de constitucionalidad de disposiciones legales a sujetos distintos de aquellos a los que taxativamente se refiere el art. 162.1 a) CE. Al mismo tiempo, se está desconociendo el papel que en nuestro Ordenamiento corresponde al recurso de inconstitucionalidad como cauce para impugnar la constitucionalidad de una ley, cualquiera que sea el fundamento de la impugnación [art. 161.1 a) CE].

g) Precisan también las Cortes de Castilla y León que la modificación operada no cabe sustentarla en la disposición adicional primera, de un lado, porque cualquiera que sea la fecha a la que se retrotraigan los derechos históricos, no es posible relacionarlos con el sistema de fuentes presidido por una Constitución normativa ni con el sistema de justicia constitucional. De otro, porque el reconocimiento y amparo de los derechos históricos está unido a su acomodación a la Constitución y, por tanto, al sistema constitucional de fuentes. Además, no existe una supuesta discriminación respecto a la situación de las normas forales navarras, pues no son realidades homogéneas comparables habida cuenta de que el territorio foral de Navarra optó por constituirse en Comunidad Autónoma, con competencia legislativa en materia fiscal.

Por otra parte, consideran que no puede sostenerse que las normas forales fiscales vascas sean materialmente leyes y, en consecuencia, no tienen por qué recibir el mismo tratamiento que estas en su control jurisdiccional. Hay que tener presente que la atribución a una institución de determinadas competencias normativas no prejuzga ni predetermina el valor o rango de las normas a través de las cuales va a ejercitarlas, a lo cual se une que nuestro sistema constitucional de fuentes está construido sobre una concepción estrictamente formal de estas, de manera que los rasgos que definen a una norma son el órgano del que emana y el procedimiento de elaboración, no la materia que venga a regular.

En fin, concluyen las Cortes recurrentes señalando que tampoco las normas forales fiscales son idóneas para cubrir la reserva de ley en materia tributaria que establece el art. 31.3 CE, porque no son leyes materiales. Y, por lo demás, la supresión del control de la jurisdicción contencioso-administrativa no es necesaria para incrementar la seguridad jurídica de los contribuyentes vascos, razonamiento que se basa en una errónea contraposición entre seguridad jurídica y control jurisdiccional de la actuación de los poderes públicos.

5. Por providencia de fecha 19 de mayo de 2010 el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad núm. 3443-2010 interpuesto por el Consejo de Gobierno de La Rioja, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno de la Nación por conducto del Ministro de Justicia, al objeto de que en el improrrogable plazo de 15 días pudieran

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52658

personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Al tiempo, se acordó publicar la incoación del recurso de inconstitucionalidad en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el «BOE» núm. 136, de 4 de junio).

6. El Presidente del Congreso de los Diputados –mediante escrito registrado en este Tribunal el día 4 de junio de 2010– y el Presidente del Senado –por medio de escrito registrado el día 8 de junio del mismo año– comunicaron los acuerdos, de las respectivas Mesas de las Cámaras, de personación en el procedimiento y de ofrecimiento de colaboración a efectos del art. 88.1 LOTC.

7. Por escrito registrado el día 15 de junio de 2010, el Abogado del Estado solicitó su personación en nombre del Gobierno de la Nación y una ampliación del plazo de presentación de alegaciones, accediéndose a ambas peticiones mediante providencia de fecha 16 de junio de 2010, que amplió en ocho días el plazo inicialmente conferido.

8. Mediante providencias con fecha de 30 de junio de 2010, el Pleno del Tribunal admitió a trámite los recursos de inconstitucionalidad núm. 4138-2010, interpuesto por el Parlamento de La Rioja; núm. 4223-2010, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Castilla y León; y núm. 4224-2010, interpuesto por las Cortes de Castilla y León. Al mismo tiempo acordó dar los traslados a que se refiere el art. 34 LOTC y publicar la incoación de los recursos en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que tuvo lugar en el «BOE» núm. 165, de 8 de julio).

9. El Presidente del Senado –mediante escritos registrados en este Tribunal el día 14 de julio de 2010– y el Presidente del Congreso de los Diputados –por medio de escritos registrados el día 22 de julio siguiente– comunicaron los acuerdos, de las respectivas Mesas de las Cámaras, de personación en el procedimiento y de ofrecimiento de colaboración a efectos del art. 88.1 LOTC, en los recursos de inconstitucionalidad 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010.

10. Por escrito registrado el día 6 de julio de 2010 el Abogado del Estado solicitó se le tuviera por parte en los recursos 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010, en nombre del Gobierno de la Nación, y una ampliación del plazo de presentación de alegaciones, accediéndose a ambas peticiones mediante providencias de fecha 9 de julio de 2010, que ampliaron en ocho días el plazo inicialmente conferido.

11. Por providencias de fecha 30 de junio de 2010 el Pleno del Tribunal acordó oír a las partes acerca de la procedencia de acumular los recursos de inconstitucionalidad 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010, al registrado con el núm. 3443-2010. El Abogado del Estado, en escrito presentado el día 6 de julio de 2010, se mostró favorable a tal acumulación, al tener todos los recursos el mismo objeto y presentar similar argumentación constitucional. Por su parte, el Letrado de la Comunidad Autónoma de La Rioja –mediante escrito presentado el día 12 de julio del mismo año–, y el Letrado del Parlamento de La Rioja –en escrito registrado el día 22 de julio de 2010–, manifestaron no tener objeción alguna que oponer a dicha acumulación. Igualmente, las representaciones procesales de la Junta de Castilla y León –en escrito presentado el día 7 de julio de 2010– y de las Cortes de Castilla y León –por escrito registrado el día 12 de julio del mismo año– manifestaron su conformidad con la acumulación de los indicados recursos de inconstitucionalidad.

Por ATC 136/2010, de 5 de octubre, el Pleno de este Tribunal acordó acumular los recursos de inconstitucionalidad 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010, al recurso de inconstitucionalidad núm. 3443-2010, siguiendo así una misma tramitación hasta su resolución, también única, por el Pleno.

12. El día 30 de junio de 2010 el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó su escrito de alegaciones en el recurso de inconstitucionalidad núm. 3443-2010, y por nuevos escritos registrados el día 26 de julio siguiente, formuló sus alegaciones en los recursos 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010. En todos sus escritos

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

solicita, en primer lugar, la inadmisión de los diferentes recursos por falta de legitimación activa de los recurrentes, y, subsidiariamente, la inadmisión de la impugnación del apartado 3 de la nueva disposición adicional quinta LOTC, reguladora del conflicto en defensa de la autonomía foral, o, en su defecto, la desestimación de todos los recursos, por las razones que se pasan a exponer:

a) Para el Abogado del Estado la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, contiene exclusivamente normas de delimitación jurisdiccional (entre el Tribunal Constitucional y el orden contencioso-administrativo) y normas procesales (objeto, legitimación, trámite y decisión de los nuevos procesos constitucionales creados por la disposición adicional quinta LOTC). La regulación de estas materias es competencia exclusiva del legislador estatal con arreglo al art. 149.1.5 y 6 CE, en relación con los arts. 117.3, 122.1, 161.1 a), 162.2 y 165 CE, sin incidencia directa sobre las competencias autonómicas invocadas (las de planificación, ordenación económica y fomento del desarrollo regional ex art. 8.1.4 EAR y de fomento del desarrollo económico ex art. 70.1.18 del Estatuto de Autonomía castellano-leonés), rechazando que la STC 96/2002, de 25 de abril, suponga un precedente que justifique la legitimación activa de los órganos autonómicos actores ya que en esa ocasión el precepto legal impugnado –referido a la política económica nacional– incidía directamente en el objeto de las competencias autonómicas riojanas sobre planificación y ordenación de la actividad económica regional y fomento del desarrollo económico, y la norma impugnada contribuía a generar un «efecto [económico] frontera» –por estimular la deslocalización de actividades en La Rioja y su traslado a territorio foral– que repercutía «directa e inequívocamente» en su autonomía financiera.

Niega el Abogado del Estado que la Ley Orgánica impugnada recorte las facultades de reacción y tutela judicial de las Comunidades Autónomas, puesto que la mayor o menor legitimación de que puedan gozar en procesos constitucionales o contencioso-administrativos no guarda relación con el haz de competencias autonómicas sino con el derecho fundamental reconocido en el art. 24.1 CE o bien se trata de reglas de legitimación establecidas por el constituyente en razón de la singularidad del control de constitucionalidad [apartados 1 a) y 2 del art. 162 CE]. Solo habría conexión con competencias autonómicas en el supuesto, que a su juicio no concurre, de que la finalidad de la Ley fuera el propiciar la inmunidad de control jurisdiccional para las normas forales fiscales vascas y, por ende, permitir y favorecer normas contrarias a derecho y lesivas del desarrollo económico de las Comunidades limítrofes. A ello se añade que las instituciones recurrentes parten de la premisa de que la reforma legislativa les niega legitimación procesal para interponer recurso contra las normas forales fiscales ante el Tribunal Constitucional pese a que, en realidad, será la futura doctrina constitucional la que sentará criterio al respecto.

b) Subsidiariamente pide el Abogado del Estado la inadmisión parcial de los recursos, no solo porque las razones que los demandantes ofrecen para fundamentar su legitimación no guardan la menor relación con el apartado 3 de la nueva disposición adicional quinta LOTC (que regula el conflicto en defensa de la autonomía foral), habiendo incumplido su carga de alegar el punto de conexión competencial en el que basan su legitimación, sino también porque la Ley Orgánica 1/2010 únicamente contiene normas de delimitación jurisdiccional y normas procesales, de competencia exclusiva del legislador estatal [art. 149.1.5 y 6 CE, en relación con los arts. 117.3, 122.1, 161.1 d), 162.2 y 165 CE], careciendo el nuevo conflicto de toda incidencia sobre las competencias riojanas invocadas en las demandas relativas a la planificación y ordenación económica y fomento de desarrollo regional.

c) En relación con las cuestiones de fondo solicita el Abogado del Estado la desestimación de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos, para lo cual arranca en su exposición precisando que el ámbito de control de las normas forales fiscales alcanza a las impugnaciones fundadas en la vulneración de una regla del bloque de la constitucionalidad, pero no cuando la infracción imputada lo fuese de una norma del Derecho de la Unión Europea (infracción absolutamente ajena a la jurisdicción de este Tribunal) o cuando adolezca de vicios de simple ilegalidad, por cualquier violación sustantiva de la ley

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52660

estatal o autonómica sin relieve constitucional (cuestión que igualmente está fuera de la jurisdicción de este Tribunal Constitucional). Hay que tener presente –añade– que el tercer párrafo del apartado 1 de la disposición adicional quinta LOTC, prevé que «el parámetro de validez de las normas forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley», es decir, a las normas y principios del bloque de la constitucionalidad, de modo que cuando la impugnación no cuente con un fundamento jurídico-constitucional (violación del Derecho europeo o infracciones de mera legalidad), cabrá la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo. Y cuando se interponga el recurso contencioso-administrativo aduciendo conjuntamente fundamentos constitucionales, fundamentos basados en el Derecho de la Unión Europea y fundamentos de mera legalidad, para decidir sobre los fundamentos de inconstitucionalidad, el tribunal contencioso-administrativo deberá plantear, «con carácter prejudicial», la cuestión de la validez constitucional de la norma foral fiscal (párrafo segundo del apartado 1 de la nueva disposición adicional quinta LOTC).

Por otra parte, mediante el art. 2 de la Ley Orgánica 1/2010 el legislador pretende excluir del ámbito jurisdiccional contencioso-administrativo únicamente lo que incluye en el constitucional, pues aun cuando en el nuevo art. 9.4 LOPJ señale que los «recursos indirectos» contra las normas forales fiscales corresponden en exclusiva al Tribunal Constitucional, añade a continuación «en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica». Esta disposición deja claro que los recursos de que ha de conocer el Tribunal Constitucional son impugnaciones cuyo objeto sea la propia norma foral o alguno de sus preceptos, nunca uno de sus actos administrativos de aplicación, aunque la impugnación se base en un vicio imputable a la norma aplicada y ese vicio sea de inconstitucionalidad, en cuyo caso habrá de plantearse la correspondiente cuestión sobre la validez de la norma foral fiscal. El planteamiento de cuestión alguna sobre su validez constitucional solo tiene sentido en el seno de un proceso contencioso-administrativo.

En definitiva, los recursos contencioso-administrativos directos basados exclusivamente en fundamentos de inconstitucionalidad quedan excluidos del conocimiento de los tribunales contencioso-administrativos por corresponder al Tribunal Constitucional, mientras que los recursos contencioso-administrativos indirectos basados exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma foral fiscal no podrán ser resueltos sin plantear previamente ante el Tribunal Constitucional la cuestión de validez de la norma foral fiscal.

Para el Abogado del Estado no existe colisión de la reforma legislativa con la disposición adicional primera de la Constitución, puesto que sin duda el Estatuto de Autonomía es la vía principalísima de actualización del régimen foral, pero la disposición adicional primera CE no contiene ninguna reserva exclusiva a favor del Estatuto para actualizar el régimen foral, pues si esta actualización debe verificarse «en el marco de la Constitución», a ella pueden también contribuir las Cortes Generales no solo cuando aprueban la Ley del concierto económico sino con ocasión de ejercitar cualesquiera de sus competencias constitucionales exclusivas.

Una vez hechas las precisiones anteriores añade a continuación el Abogado del Estado que no se produce la violación de los arts. 161.1 a) y 163 CE, por parte de los apartados 1 y 2 de la nueva disposición adicional quinta LOTC, pues esta no altera el régimen del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad sino que crea unos nuevos procedimientos de control de constitucionalidad. A su juicio, son ciertamente procedimientos de control de constitucionalidad de normas y de ahí la decisión del legislador de remitirse al régimen de los dos procedimientos-tipo de control de leyes: el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. Sin embargo, el objeto de los nuevos procedimientos es singular no solo por el rango reglamentario de la norma enjuiciada sino por la materia fiscal que regulan. Ni es ajeno a la jurisdicción del Tribunal Constitucional el control de constitucionalidad de normas reglamentarias ni de la previsión constitucional de dos procedimientos de control de constitucionalidad de las leyes cabe inferir una prohibición de crear procedimientos de control de constitucionalidad de cierto tipo de normas reglamentarias.

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52661

d) Rechaza el Abogado del Estado igualmente que el art. 2 y la disposición adicional única de la Ley Orgánica 1/2010 –es decir, el inciso introducido en el primer párrafo del art. 9.4 LOPJ y la nueva letra d) del art. 3 LJCA– vulneren el art. 106.1 CE, pues los tribunales contencioso-administrativos siguen pudiendo controlar el sometimiento de las normas forales fiscales a la ley y al Derecho en cuanto se traten de infracciones distintas de las constitucionales, como son las de legalidad ordinaria interna o las relativas al Derecho de la Unión Europea.

e) Para el Abogado del Estado tampoco resulta lesionado el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) puesto que las Administraciones de las Comunidades Autónomas cuentan con legitimación para recurrir en vía contencioso-administrativa *ex* art. 19.1 d) LJCA las disposiciones administrativas forales subordinadas a las normas forales fiscales, es decir, las disposiciones de contenido tributario dictadas por las diputaciones forales que desarrollen o ejecuten normas forales fiscales aprobadas por las juntas generales, así como los actos administrativos generales dictados por la diputación foral o por órganos de la Administración tributaria foral; y también los llamados decretos forales normativos, fruto de una delegación normativa de las Juntas Generales en las diputaciones forales, si exceden tales disposiciones los límites de la delegación (art. 1.1 *in fine* LJCA).

Por otra parte, considera el Abogado del Estado que es cierto que no cabrá promover un recurso contencioso-administrativo directo de protección de los derechos fundamentales contra una norma foral fiscal, pero sí cabrá un amparo judicial indirecto contra una norma foral fiscal, es decir, un recurso contencioso-administrativo de protección de derechos fundamentales (arts. 114 y ss. LJCA) dirigido contra una disposición o acto aplicativos de la norma foral fiscal, basado en que esta viola tales derechos, en el seno del cual el tribunal contencioso-administrativo podrá plantear cuestión de validez de la norma foral fiscal ante el Tribunal Constitucional. Y si rechaza plantearla, el recurrente podrá intentar un recurso de amparo constitucional, que será un amparo indirecto contra la norma foral fiscal. Con ello se garantiza una tutela suficiente de los derechos fundamentales que puedan estimarse directamente vulnerados por una norma foral fiscal, y no puede entenderse infringido el art. 53.2 CE.

En fin, a su juicio, el alcance exacto de la legitimación activa para recurrir ante el Tribunal Constitucional las normas forales fiscales deberá ser fijado en el futuro por este Tribunal. En todo caso, por aplicación del art. 37.2 LOTC a las cuestiones sobre la validez de las normas forales fiscales, quienes hayan sido parte en el proceso *a quo* podrán personarse ante el Tribunal Constitucional y formular alegaciones.

f) Para el Abogado del Estado el establecimiento de un distinto régimen de control de las normas forales en función de la materia que regulen (si son normas tributarias su enjuiciamiento corresponderá al Tribunal Constitucional y si no a los tribunales contencioso-administrativos, sin olvidar la existencia de disposiciones en materia tributaria dictadas por las diputaciones forales con valor normativo, como los decretos forales normativos, decretos normativos de urgencia fiscal o decretos forales-norma, que continuarán siendo controlados por los tribunales contencioso-administrativos), se sustenta en la existencia del concierto económico, presidido por una ley que, en parte al menos, queda integrada en el bloque de la constitucionalidad. Por lo tanto, las normas forales fiscales plantean específicas cuestiones constitucionales de interpretación del régimen foral de concierto económico que no suscitan las normas forales extratributarias, lo que justifica de forma suficiente la inexistencia de una arbitrariedad legislativa.

g) Llama la atención el Abogado del Estado sobre el hecho de que tanto el Gobierno como el Parlamento de La Rioja denuncian una serie de infracciones constitucionales relativas a las libertades de circulación, residencia y empresa (arts. 19 y 39 CE), a la unidad de mercado (arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.14 y 157.2 CE) y a los principios de solidaridad y autonomía financiera (arts. 2, 138, 156.1 y 158 CE), y sin embargo, incumplen la carga de fundamentar tan dispares violaciones, impidiéndole ejercer su derecho de defensa. En cualquier caso, añade, las hipotéticas violaciones

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52662

serían imputables a las normas forales fiscales, únicas que provocarían tan dañinos efectos, y no a la Ley Orgánica 1/2010 que, por su contenido, carece de aptitud para generar autónomamente tan perniciosas consecuencias.

h) En relación con el apartado 3 de la disposición adicional quinta LOTC, que crea y regula el conflicto en defensa de la autonomía foral, señala el Abogado del Estado que la singularidad de su objeto (normas del Estado con rango de ley), la singularidad de la fundamentación de la pretensión conflictual (la lesión de la garantía constitucional y estatutaria de la autonomía foral) y la singularidad de la legitimación (diputaciones forales y juntas generales) dan fisonomía propia al nuevo procedimiento, del cual cabe predicar lo que la STC 240/2006, de 20 de julio, FJ 1, dijo del conflicto en defensa de la autonomía local: «Estamos efectivamente ante un nuevo proceso constitucional, pues, dada su configuración, no puede entenderse como una nueva modalidad, ni de alguno de los procesos a los que se hace referencia en los epígrafes a), b) y c) del art. 161.1 CE, ni del contemplado en el art. 161.2 CE. Tampoco puede considerarse una variante de ninguno de los procedimientos que, al amparo del epígrafe d) del art. 161.1 CE, han sido creados por las leyes orgánicas y hoy forman parte de la jurisdicción constitucional en nuestro Ordenamiento». En definitiva el nuevo conflicto en defensa de la autonomía foral responde a una decisión del legislador orgánico amparada en los arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE.

Por lo que hace al reproche de infracción de los arts. 9.3, 14, 24, 138.2, y 139.1 CE, considera el Abogado del Estado que ni los territorios ni los entes públicos están protegidos por el art. 14 CE, encontrándose la raíz del privilegio foral en el propio texto constitucional. Por lo demás, la unidad del texto fundamental impide invocar los arts. 138.2 y 139.1 CE, frente a la disposición adicional primera CE.

Para concluir, rechaza el Abogado del Estado, de un lado, que la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, pueda vulnerar los arts. 1.1, 87.1 y 2, y 166 CE, por implicar una reforma encubierta de la propia Constitución fuera de los cauces previstos en la misma, señalando al respecto que ya en el ATC 85/2006, de 15 de marzo y en la posterior STC 49/2008, de 9 de abril, este Tribunal ha afirmado que las eventuales lesiones producidas por una norma impugnada no alteran el contenido normativo de la Constitución, ni le confieren una virtualidad modificativa de la misma, sino que lo que determinan es su inconstitucionalidad. De otro lado, califica de inadmisible la pretensión formulada por el Consejo de Gobierno de Castilla y León de que se declare en la presente Sentencia que sus efectos «alcanzan a las normas forales fiscales y demás decisiones o actos que en su aplicación puedan haber sido dictados por los órganos Forales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya durante la sustanciación del presente recurso de inconstitucionalidad, ordenando abrir los plazos procesales pertinentes para su impugnación», por ser contraria tal petición a los arts. 27.1 y 39.1 LOTC.

13. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 29 de febrero de 2012, la Diputación Foral de Bizkaia, a través del Procurador de los Tribunales don Julián del Olmo Pastor y la asistencia letrada de don Enrique Lucas Murillo de la Cueva, solicitó su personación en el presente proceso como coadyuvante del Gobierno de la Nación, en defensa de la constitucionalidad de la impugnada Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. A esta pretensión se opusieron el propio Abogado del Estado así como el Consejo de Gobierno de La Rioja, el Parlamento de La Rioja, el Consejo de Gobierno de la Junta de Castilla y León, y las Cortes de Castilla y León. Mediante ATC 144/2012, de 16 de julio, el Pleno de este Tribunal, a la vista de lo previsto en los arts. 162.1 a) CE, y 32 y 34 LOTC, acordó denegar la personación solicitada.

14. Por medio de escrito presentado el día 7 de mayo de 2012, solicitó su personación en el proceso el Gobierno Vasco, también como coadyuvante del Gobierno de la Nación, lo que fue acordado por el Pleno del Tribunal en providencia de fecha 16 de julio de 2012, sin que ello comportase retroacción de las actuaciones a un momento anterior, por lo que, habiendo precluido el periodo de alegaciones, no se tuvieron por hechas las manifestaciones sobre la cuestión de fondo contenidas en el escrito de personación.

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52663

15. La Letrada Mayor del Parlamento Vasco, mediante de escrito presentado el día 15 de noviembre de 2012, solicitó la personación de la Cámara autonómica en el presente proceso, como coadyuvante del Gobierno de la Nación, lo que fue acordado por el Pleno del Tribunal en providencia de fecha 18 de diciembre de 2012, sin que ello comportase retroacción de las actuaciones a un momento anterior, por lo que, habiendo precluido el periodo de alegaciones, no se le confirió plazo a tal fin.

16. Mediante providencia de 21 de junio de 2016 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 23 del mismo mes y año.

II. **Fundamentos jurídicos**

1. El Consejo de Gobierno y el Parlamento de la Comunidad Autónoma de La Rioja, así como el Consejo de Gobierno y las Cortes de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, impugnan en el presente proceso constitucional la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. Sin embargo, antes de entrar a dar respuesta a cada uno de los motivos de inconstitucionalidad esgrimidos en los diferentes recursos es necesario realizar una serie de precisiones previas:

a) Debe advertirse que el párrafo primero del artículo segundo de la Ley Orgánica 1/2010, objeto del presente proceso constitucional, ha sido corregido posteriormente por la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 4/2011, de 11 de marzo, complementaria de la Ley de economía sostenible, por la que se modifican las Leyes Orgánicas 5/2002, de 19 de junio, de las cualificaciones y de la formación profesional, 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, y 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Conforme a esta corrección, el inciso «apartado 4 del artículo 9 de esta Ley» se sustituye por «párrafo primero del apartado 4 del artículo 9 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial». Se trata, como puede comprobarse, de una corrección que, en modo alguno, afecta al objeto del presente proceso constitucional.

b) Opone el Abogado del Estado la falta de legitimación activa de los recurrentes para interponer los presentes recursos de inconstitucionalidad contra la Ley Orgánica 1/2010, al no afectar a las competencias autonómicas invocadas. Sin embargo, debe rechazarse esta falta de legitimación que se imputa a los recurrentes toda vez que, de conformidad con el art. 32.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), los órganos ejecutivos y las Asambleas de las Comunidades Autónomas tienen legitimación para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad contra Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado, cuando afecten «a su propio ámbito de autonomía». Aunque esta última expresión fue entendida en un principio por la doctrina de este Tribunal en un sentido estrictamente competencial, con referencia a una afectación de las competencias propias y exclusivas necesarias para satisfacer el interés respectivo (así, por ejemplo, en SSTC 25/1981, de 14 de julio, FJ 3, y 84/1982, de 23 de diciembre, FJ 2), posteriormente hemos considerado que la legitimación para interponer un recurso de inconstitucionalidad no lo es tanto para la preservación o delimitación del propio ámbito competencial, como para «la depuración objetiva del ordenamiento mediante la invalidación de la norma inconstitucional» (STC 199/1987, de 16 de diciembre, FJ 1). De esta manera, al día de hoy «puede afirmarse que los condicionamientos materiales a la legitimación de las Comunidades Autónomas para impugnar leyes del Estado constituyen una verdadera excepción», de modo tal que «la legitimación de las Comunidades Autónomas para interponer el recurso de inconstitucionalidad no está al servicio de la reivindicación de una competencia violada, sino de la depuración del ordenamiento jurídico», extendiéndose «a todos aquellos supuestos en que exista un punto de conexión material entre la ley estatal y el ámbito competencial autonómico» (STC 110/2011, de 22 de junio, FJ 2).

Precisamente por carecer las Comunidades Autónomas de competencia en materia de legislación procesal, con la salvedad de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades de su Derecho sustantivo (art. 149.1.6 CE), la

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52664

modificación operada por la Ley Orgánica 1/2010 afecta «a su propio ámbito de autonomía» (art. 32.2 LOTC), porque el nuevo régimen procesal que introduce, como señalan los recurrentes, implica un recorte de sus facultades de reacción y tutela judicial, al impedirles impugnar –como hasta ahora venían haciendo– las normas forales fiscales que incidan negativamente en su ámbito territorial, pasándose de un sistema de control de estas normas ante los órganos de la jurisdicción ordinaria en el que las propias Comunidades Autónomas limítrofes con la del País Vasco venían legitimadas directamente para su impugnación, a un sistema en el que ese control se atribuye ahora a este Tribunal Constitucional, pero en el que carecen de legitimación para su impugnación directa [art. 32.1 y 2 LOTC].

En suma, la modificación de las reglas procesales de control de unas normas que, por su contenido y alcance pueden provocar, como señalamos en la STC 96/2002, de 26 de abril, el llamado «efecto frontera» de estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral, con afectación de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas limítrofes (FJ 3), alterando sus posibilidades de reacción frente a eventual afectación de su ámbito de autonomía, genera en ellas un interés legítimo, directo y específico, en la constatación de que la articulación de aquellas nuevas reglas por el Estado, en el ejercicio de sus competencias exclusivas en materia de legislación procesal [art. 149.1.6 CE, en conexión con los arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE], se ha hecho mediante el recto ejercicio de su ámbito competencial, garantizándose, en todo caso, la supremacía de la Constitución. Debe rechazarse, en consecuencia, la falta de legitimación de los recurrentes para interponer los presentes recursos de inconstitucionalidad.

c) Considera también el Abogado del Estado que deben inadmitirse parcialmente los recursos, no solo porque las razones que los demandantes ofrecen para fundamentar su legitimación no guardan la menor relación con el apartado 3 de la nueva disposición adicional quinta LOTC (que regula el conflicto en defensa de la autonomía foral), habiendo incumplido su carga de alegar el punto de conexión competencial en el que basan su legitimación, sino también porque la Ley Orgánica 1/2010 únicamente contiene normas de delimitación jurisdiccional y normas procesales, de competencia exclusiva del legislador estatal [art. 149.1.5 y 6 CE, en relación con los arts. 117.3, 122.1, 161.1 d), 162.2 y 165 CE], careciendo el nuevo conflicto de toda incidencia sobre las competencias invocadas en las demandas.

También esta objeción debe rechazase al existir, como se ha dicho, un interés legítimo, directo y específico de las instituciones recurrentes para impugnar la atribución a las Diputaciones Forales y a las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, de la legitimación para plantear ante este Tribunal Constitucional los conflictos en defensa de la autonomía foral frente a normas del Estado con rango de ley. En la medida que con este nuevo conflicto en defensa de la autonomía foral las juntas generales y las diputaciones forales pueden cuestionar las normas del Estado con rango de ley y, entre ellas, las propias normas estatutarias de las Comunidades Autónomas limítrofes cuando se aduzca una afectación de la autonomía foral, no cabe duda del interés de las instituciones demandantes, como se ha dicho, no solo en el control del correcto ejercicio de las competencias del Estado en materia de legislación procesal (art. 149.1.6 CE), en relación con la delimitación del modelo de jurisdicción constitucional, sus procesos y las reglas de legitimación [arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE], sino también en la defensa de su «propio ámbito de autonomía», el cual se ve claramente afectado por esa nueva delimitación. Debe rechazarse, por tanto, también esta otra objeción.

d) Puesto que a lo largo de las diferentes demandas se vierten una serie de consideraciones críticas sobre el especial régimen tributario de los territorios forales, es importante dejar sentado ya en este momento que el único objeto del presente proceso constitucional lo constituye el nuevo régimen procesal establecido por la Ley Orgánica 1/2010, tanto para la impugnación de las normas forales fiscales como para la defensa de la autonomía foral. En ningún momento será objeto de nuestro análisis, pues, la existencia misma del propio régimen tributario foral, su contenido, alcance o consecuencias que de su aplicación pudieran derivarse, aspectos estos que no pueden formar del presente proceso constitucional.

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52665

El objeto del presente proceso constitucional lo constituye, entonces, el contenido de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, por ser esta la norma impugnada, en sus tres previsiones: en primer lugar, en la modificación de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC), mediante la adición a esta norma de una disposición adicional quinta (art. 1); en segundo lugar, en la modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en lo sucesivo, LOPJ), concretamente, dando nueva redacción al párrafo primero de su art. 9.4 (art. 2); y, finalmente, en la modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), mediante la adición de una nueva letra d) a su art. 3 (disposición adicional única).

Eso sí, debemos anticipar ya en este mismo instante, como hicimos en la STC 49/2008, de 9 de abril (en recurso de inconstitucionalidad promovido contra la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, por la que se modificaba la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional), que «el examen de la constitucionalidad de nuestra Ley reguladora nos obliga a extremar las consideraciones institucionales y funcionales que siempre acompañan al control del legislador democrático. Por de pronto, es evidente que nuestro enjuiciamiento es exclusivamente de constitucionalidad y no político, de oportunidad o de calidad técnica. Las intenciones del legislador, su estrategia política o su propósito último no constituyen, como es evidente, objeto de nuestro control, debiendo limitarnos a contrastar con carácter abstracto y, por lo tanto, al margen de su posible aplicación práctica los concretos preceptos impugnados y las normas y principios constitucionales que integran en cada caso el parámetro de control. Por otro lado, tratándose del legislador democrático no podemos perder de vista que la presunción de constitucionalidad ocupa un lugar destacado en el desarrollo de dicho control, correspondiendo al recurrente no solo ponerlo en marcha mediante el ejercicio de su legitimación, sino concretar los motivos de la pretendida inconstitucionalidad y colaborar con la jurisdicción constitucional. Y tampoco debe perderse de vista, como cuestión de principio, que el legislador no debe limitarse a ejecutar la Constitución, sino que está constitucionalmente legitimado para tomar todas aquellas medidas que, en un marco caracterizado por el pluralismo político, no vulneren los límites que se derivan de la Norma fundamental» (FJ 4).

2. Antes de entrar a dar respuesta a los vicios de inconstitucionalidad denunciados por las instituciones recurrentes y puesto que a lo largo de los diferentes escritos de alegaciones se han vertido distintas afirmaciones sobre la justificación histórica, contenido y alcance del régimen tributario foral, así como sobre la naturaleza y rango de las normas dictadas en su seno, vamos a comenzar nuestro análisis realizando una serie de concreciones previas relativas a los rasgos históricos del régimen de Concierto, a la naturaleza de las normas forales fiscales y a su relación con el principio de reserva de ley operante en materia tributaria.

a) La disposición adicional primera de la Constitución de 27 de diciembre de 1978 recoge el respeto a «los derechos históricos de los territorios forales» (párrafo primero), cuya actualización «se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» (párrafo segundo), razón por la cual, la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco –EAPV– ha previsto que «[l]as relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios» (art. 41.1 EAPV). Conforme al mismo, las Instituciones competentes de los territorios históricos no sólo pueden «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» [art. 41.2 a) EAPV], sino que deben adoptar «los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respetivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual periodo de vigencia que el señalado para éstas» [art. 41.2 c) EAPV].

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52666

Fruto de la anterior previsión estatutaria se dictó la Ley 12/1981, de 13 mayo, por la que se aprobaba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con duración hasta el día 31 de diciembre de 2001 (art. 1). Esta ley sometía el régimen tributario de los territorios históricos a los principios de «[r]espeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía» (art. 2.1.1); «[a]tención a la estructura general impositiva del Estado» (art. 2.1.2); «[c]oordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico» (art. 2.1.3); «[c]oordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco» (art. 2.1.4) y «[s]ometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera» (art. 2.1.5). En la actualidad, la anterior norma legal ha sido sustituida por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que nuevamente condiciona el régimen tributario de los territorios históricos a los mismos principios que han sido citados pero con una precisión adicional, a saber, la de que atenderá, en particular, «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» (art. 2.1.5).

Pues bien, con la expresión «territorios forales» recogida en la disposición adicional primera del texto constitucional «se hace referencia a 'aquellos territorios' integrantes de la Monarquía española que, pese a la unificación del Derecho público y de las instituciones políticas y administrativas del resto de los reinos y regiones de España, culminada en los Decretos de Nueva Planta de 1707, 1711, 1715 y 1716, mantuvieron sus propios fueros (entendidos tanto en el sentido de peculiar forma de organización de sus poderes públicos como del régimen jurídico propio en otras materias) durante el siglo XVIII y gran parte del XIX, llegando incluso hasta nuestros días manifestaciones de esa peculiaridad foral» (SSTC 76/1988, de 26 de abril, FJ 2, y 173/2014, de 23 de octubre, FJ 3). De esta manera, una de las peculiaridades que han tenido las provincias vascas a lo largo de la historia (comúnmente conocidas, junto con Navarra, como «territorios históricos» o «territorios forales»), y, por tanto, uno de los «derechos históricos» que la disposición adicional primera de la Constitución «ampara y respeta», aunque, como no podía ser de otra manera, de forma actualizada «en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía», pues el texto constitucional «imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales» (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 3), es lo que se ha conocido como el «régimen de concierto económico», que se integra en el núcleo del régimen foral y que se caracteriza por la existencia de «un régimen fiscal propio», que no hace sino salvaguardar determinadas peculiaridades de su «autogobierno territorial» o de su «foralidad» (STC 76/1988, de 26 de abril, FFJJ 2 y 4).

Se trata de un régimen especial aplicable exclusivamente a la materia tributaria, que no se extiende «a aspectos financieros no tributarios» (STC 11/1984, de 2 de febrero, FJ 3), y que ha sido ejercido de forma continuada por la Institución Foral, aunque de forma concertada «previamente con el Estado» [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 b); y 171/2014, de 23 de octubre, FJ 6]. De este modo, los territorios históricos han venido estableciendo, regulando y gestionando su propio régimen tributario, «pero sin oponerse … a los tributos del Estado» (STC 207/2013, de 5 de diciembre, FJ 2), y sin que sus normas reguladoras hayan emanado del Parlamento Vasco sino de las Juntas Generales, en cuánto órganos de representación y participación popular. Por consiguiente, es preciso concluir que, como rasgo histórico de la foralidad, actualizada en el marco de Constitución y del Estatuto de Autonomía, los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia han conservado, de forma exclusiva, la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno sus territorios, su propio régimen tributario, aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV], como en el

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52667

excepcional y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV], pues en cada uno de sus impuestos deber ser «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal» (STC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3).

b) Puesto que el Estado «se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan» (art. 137 CE), los territorios históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, titulares de su propio régimen tributario (arts. 41.2 EAPV), se configuran, dentro de esa organización territorial del Estado, como provincias y, en virtud de ello, como entidades locales [arts. 141.1 CE y 3.1 b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (en adelante, LBRL)], correspondiéndoles «las potestades reglamentarias y de autoorganización» [art. 4.1 a) LBRL]. Eso sí, su condición no termina ahí, teniendo también la de «territorios forales» (disposición adicional primera CE), lo que les dota de una singularidad que se concreta en un ámbito competencial propio, que se manifiesta tanto frente al Estado como ante la propia Comunidad Autónoma del País Vasco, y que dimana del régimen foral constitucional y estatutariamente garantizado.

Dado que aquellos territorios históricos «conservan su régimen peculiar en el marco del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco» (art. 39 LBRL), de manera que «se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos» (art. 37 EAPV), la regulación de ese régimen jurídico peculiar y privativo se hizo en la Norma Foral de 7 de marzo de 1983, de organización institucional del territorio histórico de Álava; en la Norma Foral de 26 de febrero de 1983, de organización institucional del territorio histórico de Guipúzcoa (hoy sustituida por la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, de organización institucional, Gobierno y Administración del territorio histórico de Guipúzcoa); y en la Norma Foral de 5 de enero de 1983, de organización institucional del territorio histórico de Vizcaya (actualmente reemplazada por la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre elección, organización, régimen y funcionamiento de las instituciones forales del territorio histórico de Vizcaya).

Según ese régimen jurídico peculiar y privativo, «[d]e acuerdo con su tradición histórica, son Órganos Forales de los Territorios Históricos sus respectivas Juntas Generales y Diputaciones Forales» (art. 1.2 de la Ley del País Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus territorios históricos), que tienen competencia exclusiva sobre todas las materias «que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario» [art. 7 a) 6 de la Ley de relaciones entre las instituciones comunes], sobre las cuales les corresponde ejercer la potestad «normativa» y la «reglamentaria» [art. 8.1 a) y b) de la Ley de relaciones entre las instituciones comunes]. Eso sí, «[e]n todo caso, la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento» (art. 6.2 de la Ley de relaciones entre las instituciones comunes), pues el Parlamento Vasco es el único que «ejerce la potestad legislativa» (art. 25.1 EAPV).

Las juntas generales, órgano de representación y participación popular, ejercen la potestad normativa a través de disposiciones generales (mediante las normas forales) que gozan de un rango superior a los decretos de la diputación foral (art. 5 de la Norma Foral de Álava del 7 de marzo de 1983; art. 6.1 de la Norma Foral de Guipúzcoa 6/2005; y art. 5 de la Norma Foral de Vizcaya 3/1987). Por su parte, la diputación foral, órgano colegiado de gobierno y administración del territorio histórico, ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria (a través de los decretos forales). De esta manera, las normas forales «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», tratándose de «disposiciones normativas que … carecen de rango de ley» y de «fuerza de ley» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 3), como no podía ser de otra manera, puesto que, como hemos comprobado con anterioridad, el ejercicio de la potestad legislativa corresponde, en exclusiva, al Parlamento Vasco (arts. 25.1 EAPV y 6.2 de la Ley de relaciones entre las instituciones comunes).

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52668

Habida cuenta que la potestad legislativa la ejerce el Parlamento Vasco (art. 25.1 EAPV), las normas forales fiscales que emanan de las juntas generales de los territorios históricos son, por tanto, disposiciones normativas con naturaleza reglamentaria (como correcta y expresamente señala el párrafo cuarto del preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010). Ahora bien, se trata de disposiciones que ni «tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal» (SSTC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 2; y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 3), en la medida que gozan de una singularidad que dimana del régimen foral constitucional y estatutariamente garantizado, no solo frente a las Instituciones comunes del País Vasco sino también frente «a los poderes centrales del Estado» (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6), ni tienen la de disposiciones autónomas, al no surgir desvinculadas de toda ley, dado que tienen como función constitucional la de configurar, de forma armonizada, un régimen tributario foral que sustituye y replica, en cada uno de esos territorios, la estructura del sistema tributario del Estado (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5), tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV] como en el extraordinario y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV].

Se trata, pues, de un tipo singular de normas reglamentarias, que operan sobre «un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral» (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4), expresión máxima de la foralidad garantizada por la disposición adicional primera del texto constitucional, pero cuyo contenido y alcance es fruto de un poder tributario derivado, cuyo ejercicio, como sucede también con el que corresponde en materia tributaria a las Comunidades Autónomas y a las entidades locales, «no sólo queda condicionado por la Constitución, sino también por las normas que dicte el Estado en la materia» (STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7), pues sólo en contraste con las leyes estatales reguladoras de los tributos se puede comprender el concreto alcance de las potestades atribuidas a los territorios históricos [SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3, y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 4 A), aunque con relación a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas]. No hay que olvidar que ni los derechos históricos «pued[en] considerarse por sí mismos, títulos competenciales autónomos de los que quepa deducir competencias» (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4), ni la potestad originaria del Estado en materia tributaria (art. 133.1 CE) «puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango» (STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7).

Por consiguiente, a los territorios forales no les es dado, al margen de las normas legales estatales de cobertura (leyes ordenadoras), «decidir unilateralmente sobre su contenido» sino, antes al contrario, el régimen tributario que establezcan «debe ser acordado previamente con el Estado» y «ser reflejo del estatal» (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5), hasta el punto que, en la mayoría de los supuestos, «la identificación de la norma reglamentaria con la ley es tal que no permite la inaplicación de aquella sin, al mismo tiempo, dejar de aplicar esta» (ATC 54/2006, de 15 de febrero, FJ 2), de modo que «la infracción constitucional que pudiera imputarse a aquellas ha de entenderse incluida en la norma estatal» (STC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 2). No hay que descuidar que la complejidad de nuestro sistema de fuentes «conduce a la consecuencia, en el orden procesal constitucional, de que la determinación de la validez o constitucionalidad de una disposición o enunciado … puede requerir el previo examen, a estos solos efectos, de la propia constitucionalidad de la norma de ley de que trae causa la impugnada» [STC 61/1997, de 20 de marzo, FJ 2 a), con relación a los decretos legislativos]. Lo anterior, claro está, salvo que «resulte posible escindir la inaplicación del reglamento de la propia inaplicación de la ley», porque aquel no hubiese armonizado correctamente, en los términos en que venía obligado, el alcance los preceptos legales ordenadores (ATC 54/2006, de 15 de febrero, FJ 2).

c) El art. 31.3 CE dispone que solo pueden establecerse prestaciones patrimoniales «con arreglo a la ley» y el art. 133 CE atribuye la potestad de establecer tributos «mediante ley», confiriendo al Estado un poder «originario» o primario que deriva directamente del texto constitucional, y a las Comunidades Autónomas y corporaciones locales un poder «derivado» o secundario cuyo ejercicio «no solo queda condicionado por la Constitución, sino también por las normas que dicte el Estado en la materia» (STC 100/2012, de 8 de

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52669

mayo, FJ 3). Por su parte, la disposición adicional primera de la Constitución «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», a quienes corresponde, en materia de tributos concertados, la potestad de dictar disposiciones normativas con carácter reglamentario [art. 4.1 a) LBRL], las juntas generales a través de las «normas forales» y las diputaciones forales mediante «decretos forales» [art. 8.1 a) y b) de la Ley de relaciones entre las instituciones comunes], eso sí, gozando las primeras de un rango superior al de los segundos (arts. 5 de la Norma Foral de Álava del 7 de marzo de 1983; 6.1 de la Norma Foral de Guipúzcoa 6/2005; y 5 de la Norma Foral de Vizcaya 3/1987).

Conforme a lo que antecede, el sentido que hay que reconocer en la reserva de ley prevista en materia tributaria, que se dirige a preservar tanto la paridad básica de posición de todos los ciudadanos (art. 139.1 CE) como la unidad misma del ordenamiento (arts. 1.2 y 2 CE), no puede entenderse desligado de la garantía de la foralidad que la Constitución consagra, que garantiza un régimen tributario propio en los territorios forales. La forma de conciliar aquella exigencia constitucional de la «reserva de ley» para establecer tributos (arts. 31.3 y 133 CE) con la potestad reglamentaria de los territorios históricos para establecer y exigir su propios tributos (disposición adicional primera CE), se produce mediante la intervención del Estado que, a través de su potestad legislativa en la materia, configura un sistema tributario único y lo dota de contenido, para que, a continuación y bajo la cobertura de las leyes estatales reguladoras de cada tributo, las juntas generales hagan realidad su potestad tributaria a través de sus propias disposiciones normativas.

En suma, aun cuando la Constitución autoriza a los territorios históricos a establecer y regular su propio régimen tributario, han de hacerlo tanto en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía (disposición adicional primera), como de acuerdo con las previsiones del concierto económico (art. 41.1 EAPV) y de las leyes del Estado en materia tributaria [art. 41.2 a) y c) EAPV], las cuales no son «meramente habilitadoras para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente solo corresponde al Estado», sino también, como hemos señalado con anterioridad, son «leyes ordenadoras» de los tributos que integran aquel régimen tributario propio, «porque la Constitución encomienda aquí al legislador no solo el reconocer un ámbito de autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece (art. 31.3)» [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c), respecto de los tributos locales]. Procura así la Constitución garantizar «que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de «un sistema» tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE» (SSTC 120/2012, de 4 de junio, FJ 4; y 85/2013, de 11 de abril, FJ 3), integrando las exigencias de la reserva de ley estatal y de la autonomía foral, que no está carente de límites, no solo por el mismo carácter derivado del poder tributario de los territorios históricos, sino también porque «como no podía ser de otro modo, la autonomía hace referencia a un poder necesariamente limitado» [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 8; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 b)].

3. El art. 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, introduce un nueva disposición adicional quinta LOTC, cuyos apartados 1 y 2 disponen:

«1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre).

El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal.

El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley.

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52670

2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente.

Los trámites regulados en los artículos 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

En la tramitación de los recursos y cuestiones regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos diez y once de esta Ley.»

Por su parte, el art. 2 de esa misma Ley Orgánica 1/2010 modifica el art. 9.4 LOPJ, dándole la siguiente redacción:

«Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción.

También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. Quedan excluidos de su conocimiento los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica.»

Finalmente, la disposición adicional única (que carece de rango orgánico) añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA, con el siguiente contenido:

«d) Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica.»

Para los recurrentes los apartados 1 y 2 del art. 1, así como el art. 2 y la disposición adicional única, de la Ley Orgánica 1/2010, violan los arts. 106.1, 153 c), 161.1 a), 162.1 a) y 163 CE, el art. 38.3 EAPV, y los arts. 27.2 y 35 LOTC, por conferir al Tribunal Constitucional el control de las disposiciones reglamentarias de las juntas generales de los territorios históricos, despojando a los tribunales del orden contencioso-administrativo de ese control, en contra del modelo de control de constitucionalidad existente, que establece una relación tasada de las disposiciones susceptibles de ser declaradas inconstitucionales (leyes y disposiciones o actos con fuerza de ley) a través del recurso y de la cuestión inconstitucionalidad. Por su parte, el Abogado del Estado considera que no se produce esa contradicción, pues al crearse unos nuevos procedimientos de control de constitucionalidad de algunos aspectos de unas normas reglamentarias singulares no se altera el régimen del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad, al seguir controlando los tribunales contencioso-administrativos el sometimiento de las normas forales fiscales a la ley y al Derecho, en cuanto se traten de infracciones distintas de las constitucionales, como son las de legalidad ordinaria interna o las relativas al Derecho de la Unión Europea.

a) Antes de entrar a dar respuesta a la violación denunciada por los recurrentes, debe llamarse la atención sobre el hecho de que conviertan en parámetro de la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, a la propia Ley Orgánica 2/1979, de 3 de febrero, del Tribunal Constitucional, que es modificada por aquella, para deducir, de su eventual contradicción, la inconstitucionalidad de la impugnada. A este respecto, lo primero que debe señalarse es que no existe ningún óbice desde el punto de vista constitucional que impida aplicar el criterio de sucesión temporal «a las relaciones entre leyes del mismo rango y naturaleza», tal y como recuerda la regla general prevista en el art. 2 del Código civil, de modo que, la modificación o derogación que se opere «no solo "tendrá el alcance

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52671

que expresamente se disponga'' sino que ''se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior'' (apartado 2 del art. 2 Código civil)» (STC 136/2011, de 13 de septiembre FJ 4). Así las cosas, las relaciones entre las leyes a las que llaman los arts. 161.1 a), 162.2 y 165 CE, «se basan en la estricta aplicación del criterio de sucesión temporal de leyes *"lex posterior derogat priori",* de modo tal, que cualquier ley posterior del mismo rango puede abordar su regulación» (STC 136/2001, de 13 de septiembre, FJ 4, respecto de la relación entre las leyes ordinarias). Conforme a esto, la eventual contradicción entre la Ley Orgánica 1/2010 y la Ley Orgánica 2/1979 solo provoca un problema de selección de la norma aplicable soluble conforme al criterio de sucesión temporal citado, no dando lugar a un vicio de constitucionalidad, salvo que con la modificación operada se violase, además, un mandato constitucional.

Tampoco es posible aceptar, como parece deducirse de las alegaciones de los recurrentes, que una vez que la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de febrero, procedió en su momento inicial a desarrollar los mandatos del título IX del texto constitucional, *ex* arts. 161.1 d), 162.2 y 165, dicha regulación deba permanecer inmutable en el tiempo so pena de incurrir, el propio legislador orgánico, en una contradicción constitucional. Si la ley orgánica a la que llaman los citados preceptos constitucionales concretó el alcance tanto de la jurisdicción constitucional como de la forma de acceso y ejercicio de los diferentes procesos constitucionales, dentro de los parámetros marcados por el propio constituyente, «ninguna razón existe, desde el punto de vista constitucional, que impida que aquella ley orgánica pueda adecuar[la] … a las necesidades de cada momento» [SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 6; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 11 a); aunque en relación con la reserva de ley orgánica del art. 157.3 CE].

En efecto, «el legislador orgánico del Tribunal Constitucional goza de una libertad de configuración que no solo se deriva del principio democrático, sino que también está protegida a través de las diversas reservas de ley orgánica previstas en el texto constitucional respecto de esta institución [arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE]» (STC 49/2008, de 9 de abril, FJ 3). Por esta razón, «sea cual sea el lugar que la Ley orgánica de este Tribunal ocupa en el llamado bloque de la constitucionalidad, su contenido es disponible para el legislador» y, en consecuencia, «dentro del respeto a las normas constitucionales y a la independencia y función del Tribunal, puede introducir en ella los cambios o modificaciones que entienda oportunos» (SSTC 66/1985, de 23 de mayo, FJ 4; y 49/2008, de 9 de abril, FJ 3). Admitir lo contrario sería tanto como «constreñir indebidamente la legítima opción del legislador de modificar, en todo o en parte, la regulación jurídica de una determinada materia o de un concreto sector del Ordenamiento», o, lo que es lo mismo, impedirle «desplegar su libertad de conformación del ordenamiento jurídico», además de consagrar una petrificación o congelación del modelo de jurisdicción constitucional que no se compadece ni con el margen de configuración del legislador democrático ni «con el carácter dinámico del Ordenamiento jurídico» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 11 a)].

En suma, es el legislador orgánico el único constitucionalmente habilitado para delimitar nuestro sistema de jurisdicción constitucional y la forma de acceso a los diferentes procesos constituidos, como así se ha puesto de manifiesto en las sucesivas reformas de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional acomodando su contenido a las necesidades y circunstancias de cada momento (Leyes Orgánicas 8/1984, de 26 de diciembre; 4/1985, de 7 de junio; 6/1988, de 9 de junio; 7/1999, de 21 de abril; 1/2000, de 7 de enero; 6/2007, de 24 de mayo; 1/2010, de 19 de febrero; 8/2010, de 4 de noviembre; 12/2015, de 22 de septiembre, y 15/2015, de 16 de octubre).

b) Los recurrentes también toman como parámetro de control de la Ley Orgánica 1/2010, lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, concretamente, en un precepto dirigido a determinar la forma del control de los poderes del País Vasco, conforme al cual, mientras que «[l]as Leyes del Parlamento Vasco solamente se someterán al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional» (art. 38.1), «[l]os actos y acuerdos y las normas reglamentarias

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52672

emanadas de los órganos ejecutivos y administrativos del País Vasco serán recurribles ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa» (art. 38.3).

En este sentido es necesario subrayar que, del hecho de que la potestad normativa de las juntas generales de los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, en materia tributaria, sea una de las manifestaciones de la foralidad que la Constitución «ampara y respeta» en su disposición adicional primera, no se colige como consecuencia necesaria que derive un concreto modo de protección jurídica de las normas forales fiscales, por lo que en ningún momento puede afirmarse, como hacen los recurrentes, que la Ley Orgánica 1/2010 haya actualizado, en contra del Estatuto de Autonomía, un pretendido rasgo histórico de la foralidad. No puede confundirse el alcance de la garantía de la foralidad que la Constitución «ampara y respeta», que se actualizará «en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía» y se dirige a «la preservación de una institución en términos recognoscibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar» y cuyo contenido viene determinado «en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y la aplicación que de las mismas se hace» (STC 103/2013, de 23 de abril, FJ 11), con el eventual régimen procesal dirigido a su control y defensa, que no forma parte de aquella garantía institucional, por no guardar relación alguna con la imagen comúnmente aceptada de aquella institución. No hay que olvidar que «la garantía constitucional y estatutaria de un ámbito competencial propio de los territorios forales» no implica que éstos hayan de ostentar una específica legitimación para recurrir ante el Tribunal Constitucional (ATC 1021/1987, de 22 de septiembre, FJ 1, y también AATC 1142/1987, de 14 de octubre, FJ 2, y 144/2012, de 16 de julio, FJ 3), ni, por tanto, que sus normas deban tener un determinado grado de control constitucional.

Conforme a lo que antecede, el régimen procesal dirigido al control y defensa de las disposiciones normativas dictadas por los territorios forales al amparo de la garantía de la foralidad que la Constitución «ampara y respeta» (disposición adicional primera), no forma parte de esa garantía institucional por no guardar relación alguna con la imagen comúnmente aceptada de aquella institución. Aun siendo cierto que el art. 38 EAPV recoge una previsión procesal, este precepto no supone ni, por tanto, consagra, una atribución competencial distinta de la que deriva del reparto competencial que en esta materia ha efectuado el texto constitucional, limitándose el legislador estatutario a trasladar las reglas procesales generales existentes, en un momento dado, para el control de las disposiciones dictadas en el ejercicio de la potestad legislativa y reglamentaria, por los órganos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Es, pues, al legislador orgánico, *ex* arts. 161.1 d), 162.2 y 165 (en conexión con el art. 81.1) CE, a quien corresponde determinar, en cada momento, a partir de las previsiones del texto constitucional, el alcance de las competencias y el contenido de los procedimientos que corresponden a este Tribunal Constitucional, eso sí, dentro de las reglas y con los límites que la Constitución le impone, «ya que únicamente la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y no cualquier otra ley puede desarrollar la institución del Tribunal Constitucional en todos los ámbitos en que quepa tal desarrollo, bien por requerirlo la Constitución, bien porque no esté constitucionalmente impedido» (STC 49/2008, de 9 de abril, FJ 16). Y puesto que la reserva de ley orgánica prevista en esos preceptos constitucionales no puede entenderse, en puridad, como un título competencial habilitante a favor del Estado (aunque solo es el Estado quien puede dictar esta forma de leyes), la fijación de su alcance «debe cohonestarse con el contenido de los preceptos del llamado bloque de la constitucionalidad que distribuyen las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas» [STC 215/2014, de 18 de diciembre, FJ 3 a)]. Resulta, entonces, que el Estado es el competente para regular la materia relativa a la legislación procesal *ex* art. 149.1.6 CE, «sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas». Y no hay que olvidar que cuando la Constitución atribuye al Estado una competencia exclusiva, habilitando su intervención unilateral en este ámbito competencial, lo hace con el fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad sobre la materia «orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52673

al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía» (SSTC 68/1996, de 4 de abril, FJ 9, y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7; aunque con relación a la materia financiera).

c) Desde un punto de vista general, el control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá «[p]or el Tribunal Constitucional», en lo relativo «a la constitucionalidad de sus disposiciones normativas con fuerza de ley» [art. 153 a) CE]. Por esta razón, «[l]as Leyes del Parlamento Vasco solamente se someterán al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional» (art. 38.1 EAPV), en principio, tanto a través del «recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley» [arts. 161.1 a) CE y 31 LOTC], como de la cuestión de inconstitucionalidad frente a normas con rango de ley de cuya validez depende el fallo del proceso judicial (arts. 163 CE y 35.1 LOTC). Por su parte, puesto que el control de la «potestad reglamentaria» corresponde a los Tribunales ordinarios (art. 106.1 CE), «según las normas de competencia y procedimiento» que establezcan las leyes (art. 117.3 CE), el control de las «normas reglamentarias» de las Comunidades Autónomas se efectuará «[p]or la jurisdicción contencioso-administrativa» [art. 153 d) CE]. Así, «las normas reglamentarias emanadas de los órganos ejecutivos y administrativos del País Vasco serán recurribles ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa» (art. 38.3 EAPV).

Junto al anterior esquema, el art. 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha introducido una nueva disposición adicional quinta en la LOTC, de conformidad con la cual corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento tanto «de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya», como de «las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones» (apartado 1). A tal fin, «[l]a interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente» (apartado 2). Con esta reforma, aunque siguen siendo los Tribunales ordinarios los que «controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican» [arts. 106.1 CE y 8 LOPJ, en conexión con el art. art. 38.3 EAPV], quedan excluidos del conocimiento de los del orden contencioso-administrativo, «los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional» [arts. 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA, ambos en la redacción que les ha dado el art. 2 y la disposición adicional única, respectivamente, de la Ley Orgánica 1/2010].

Tanto en el caso de los recursos interpuestos contra las normas forales fiscales como en el supuesto de la cuestión prejudicial sobre las mismas, «[e]l parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley» (apartado 1 de la disposición adicional quinta LOTC, en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010), conforme al cual, para determinar la conformidad o disconformidad con la Constitución de esas normas forales fiscales se tomarán en consideración tanto «los preceptos constitucionales» como «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».

De acuerdo con el anterior marco normativo podemos afirmar ya en este momento –como señala el Abogado del Estado–, que el objeto de la competencia que se atribuye a este Tribunal Constitucional para controlar las normas forales ni es exclusivo de la jurisdicción constitucional ni es excluyente de la intervención de los Tribunales ordinarios, concretamente, los de la jurisdicción contencioso-administrativa. En efecto, de un lado, la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las juntas generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de estas, a aquellas que hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2 a) EAPV, a saber, las que se

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52674

dirijan a «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado». Las restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales.

De otro lado, puesto que el art. 28 LOTC acoge lo que se ha denominado como el «bloque de la constitucionalidad» formado por la propia Constitución y las leyes del Estado (por todas, STC 157/1988, de 15 de septiembre, FJ 2) delimitadoras de competencias estatales y autonómicas o armonizadoras del ejercicio de las autonómicas [como, por ejemplo, las normas estatutarias (STC 38/1983, de 16 de mayo, FJ 3) o, en materia financiera, la ley orgánica a que hace referencia el art. 157.3 CE (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4)], la remisión que hace aquella disposición adicional quinta al art. 28 LOTC, para fijar el parámetro de validez de las normas forales fiscales, debe entenderse en el sentido de que únicamente serán objeto del control atribuido a este Tribunal Constitucional, aquellas normas forales fiscales de las previstas en el art. 41.2 a) EAPV, que desconozcan o contradigan alguna disposición integrante del bloque de la constitucionalidad a que hace referencia el art. 28 LOTC, o, lo que es lo mismo, las que vulneren la Constitución o las «leyes» que se hayan dictado «para delimitar las competencias» del Estado y de los territorios históricos.

Lo anterior supone que son parámetro inmediato o directo de la validez de las normas forales fiscales, además de la Constitución, tanto el Estatuto de Autonomía (en la actualidad, la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco), como el concierto (en la actualidad, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco), al ser estas últimas normas ordenadoras de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Pero también son parámetro mediato o indirecto del enjuiciamiento de aquella validez, por expresa remisión de la Ley del concierto, tanto las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran «la estructura general impositiva del Estado» (art. 2.1.2 de la Ley del concierto económico), como «la Ley General Tributaria» [art. 3 a) de la Ley del concierto económico], pues únicamente en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance y comprobarse el correcto ejercicio de las competencias normativas que les han sido reconocidas [SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 2 c); 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 3, y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 4 A), en relación con los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas].

Por el contrario, aunque la Ley del concierto se remite también a lo dispuesto en los «Tratados o Convenios internacionales» y en las «normas de armonización fiscal de la Unión Europea» (art. 2.1.5 de la Ley del concierto económico), puesto que ni unos ni otras son leyes del Estado delimitadoras de las competencias de este y los territorios históricos, de aquellas a las que hace referencia el art. 28 LOTC, es a los órganos judiciales ordinarios a quienes corresponde el control, entonces, tanto de la eventual contradicción entre una norma foral fiscal y una disposición de un tratado o convenio internacional firmado y ratificado por España (SSTC 270/2015, de 17 de diciembre, FJ 5; y 29/2016, de 18 de febrero, FJ 5), como de la adecuación de las normas forales fiscales a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea [SSTC 64/2013, de 14 de marzo, FJ 4, y 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 b)].

Tampoco sería residenciable ante este Tribunal Constitucional –sino ante los órganos de la jurisdicción ordinaria– la eventual contradicción entre las normas forales fiscales y las leyes del Parlamento Vasco que se hayan dictado «para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado» a las que también hace referencia el art. 41.2 a) EAPV, pues aun cuando sean delimitadoras de las competencias tributarias entre los diferentes territorios históricos o entre estos y la Comunidad Autónoma del País Vasco (esto sucede, por ejemplo, con la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52675

armonización, coordinación y colaboración fiscal), no serían, de conformidad con el art. 28 LOTC, leyes del Estado distributivas de competencias entre este y los territorios históricos.

Por último, es necesario precisar que los eventuales vicios formales o procedimentales en los que hubieran podido incurrir las normas forales fiscales, como resulta evidente, tampoco pueden erigirse en el objeto del control de constitucionalidad previsto en la nueva disposición adicional quinta LOTC.

En suma, cuando los arts. 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA (en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010) excluyen del conocimiento de los Tribunales del orden contencioso-administrativo los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las normas forales fiscales, que corresponderá, en exclusiva, a este Tribunal Constitucional, lo están haciendo «en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica», disposición conforme a la cual correspondería únicamente a este Tribunal Constitucional el control de «constitucionalidad» de las normas forales fiscales dictadas al amparo de lo previsto en el art. 41.2 a) EAPV (las que se dirijan a mantener, establecer y regular, dentro de cada territorio histórico, su régimen tributario) y sólo en la medida que puedan contradecir alguna disposición integrante del bloque de la constitucionalidad a que hace referencia el art. 28 LOTC (los preceptos constitucionales y estatutarios, los de la ley del concierto, así como los de la ley general tributaria y de las leyes reguladoras de los diferentes tributos del Estado), pero no cuando la contradicción se produzca con normas ajenas a ese bloque (como sucede con los tratados y convenios internacionales, con las normas de armonización fiscal de la Unión Europea o con las leyes del Parlamento Vasco).

d) Según ha quedado visto, el primer reproche de inconstitucionalidad que se dirige contra los preceptos impugnados de la Ley Orgánica 1/2010, no es otro que el de modificar los procesos constitucionales ya existentes –el recurso de inconstitucionalidad y la cuestión de inconstitucionalidad– en aspectos que se dicen indisponibles para el legislador orgánico, por venir fijados en la Constitución misma. En particular, sostienen las instituciones recurrentes que al posibilitarse la impugnación de normas forales fiscales –de rango infralegal– se ha distorsionado tanto el objeto del recurso de inconstitucionalidad («leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley») como el de la cuestión de inconstitucionalidad («normas con rango de ley»), fijados respectivamente por los arts. 161.1 a) y 163 CE.

Los preceptos de la Ley Orgánica 1/2010 impugnados vienen a atribuir a este Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos y de las cuestiones prejudiciales de validez de la normas forales fiscales «garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas por el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco», al tratarse de un «núcleo competencial exclusivo» propio de cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco «en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar». Son, entonces, «las Juntas Generales de cada territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la hacienda foral, regulación que realizan mediante la aprobación de normas forales, que tienen naturaleza reglamentaria», razón por la cual, son «recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, situación esta que contrasta abiertamente con las normas fiscales del Estado, que tienen rango de ley y, por lo tanto, solo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el artículo 162 de la Constitución considera legitimados». De este modo, «las instituciones forales han de operar, sin embargo, con normas que, al carecer de rango de ley resultan más vulnerables y, por lo tanto, más frágiles, lo que hace consiguientemente más débil la garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo: la disposición adicional primera de la norma fundamental». Por consiguiente, para el legislador orgánico «[l]os derechos históricos de los territorios forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional … lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remedie el déficit de protección de la foralidad que resulta de la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52676

espacio que la disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva» (apartado I del preámbulo).

Conforme a lo que antecede, puesto que las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, ningún reparo se le puede oponer, en principio, al hecho de que legislador orgánico haya decidido someter a todas las disposiciones normativas en materia tributaria (las de régimen común, las de la Comunidad Foral de Navarra y, ahora también, las de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), al mismo mecanismo de control jurisdiccional, al servir todas estas formas de normación a la misma finalidad constitucional: la garantía de la autoimposición de la comunidad sobre sí misma. Contando, pues, la modificación operada con una justificación que no se opone al texto constitucional, resta por determinar si la forma en la que se ha arbitrado choca con alguno de los límites que, dentro del título IX de la Constitución, constriñen la labor del legislador democrático que, fundamentalmente, son dos: de un lado, la prohibición de desfigurar el modelo de jurisdicción constitucional diseñado por el constituyente; de otro, la prohibición de alterar la regulación de los procesos directamente creados por el propio texto constitucional.

A estos efectos es importante tener presente que nuestro constituyente no quiso diseñar un modelo cerrado de jurisdicción constitucional, petrificado y congelado en el tiempo, e incompatible con el carácter evolutivo del Derecho, sino que dejó al legislador orgánico su determinación última. Basta con acudir a los arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE, para constatar la inexistencia de un modelo cerrado de jurisdicción constitucional y la existencia de una amplia habilitación al legislador orgánico para su ulterior configuración, pudiendo articular cada nuevo proceso, no solo como un instrumento de resolución de controversias constitucionales, sino también como un vehículo a través del cual alcanzar los fines que la propia Constitución le impone. Por esta razón, le ha conferido de manera expresa y directa la responsabilidad de concretar «las demás materias» que pudieran ser del conocimiento y jurisdicción de este Tribunal Constitucional [art. 161.1 d) CE], la de determinar las personas y órganos legitimados «[e]n los demás casos» (art. 162.2 CE), así como la de regular «el procedimiento ante el mismo» (art. 165 CE). Y esto se hace con «una vocación de *completud*» que «no impide que otras leyes orgánicas incidan en el alcance de la jurisdicción constitucional atribuyéndole nuevas competencias» (STC 49/2008, de 9 de abril, FJ 16).

En efecto, ni los arts. 161 y 163 CE, acogen una lista exhaustiva de los procesos constitucionales de los que pueda conocer este Tribunal Constitucional, ni del art. 162.1 CE se colige una lista única de legitimados para acudir al mismo en toda clase de procesos. Antes al contrario, como ya se ha dicho, los arts. 161.1 a), 162.2 y 165 CE, legitiman al legislador orgánico para delimitar qué otras «materias», qué otras personas y órganos se encuentran «legitimados» y, en fin, qué «procedimiento» se va a seguir ante el Tribunal Constitucional. Buena prueba de ello ha sido la atribución a este Tribunal Constitucional hasta la fecha, aparte de los procesos que expresamente le asigna la Constitución, los del control previo de constitucionalidad de los tratados internacionales (por la Ley Orgánica 2/1979); del control previo de inconstitucionalidad contra proyectos de Estatuto de Autonomía y de leyes orgánicas (por la Ley Orgánica 2/1979), luego derogado (por la Ley Orgánica 4/1985), y, en la actualidad, nuevamente atribuido aunque respecto de los proyectos de Estatuto de Autonomía y propuestas de reforma de los mismos (por la Ley Orgánica 12/2015); de los conflictos entre órganos constitucionales del Estado (por la Ley Orgánica 2/1979); de los conflictos en defensa de la autonomía local (por la Ley Orgánica 7/1999); y, en fin, ahora también de los recursos contra las normas forales fiscales, de las cuestiones prejudiciales de validez sobre las mismas y de los conflictos en defensa de la autonomía foral (por la, en este proceso impugnada, Ley Orgánica 1/2010).

Ciertamente, lo que singulariza a los procesos introducidos por los apartados 1 y 2 de la nueva disposición adicional quinta LOTC es la naturaleza de las normas que constituyen su objeto (una concreta clase, aunque singular, de normas reglamentarias como son las

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52677

normas forales fiscales de las juntas generales), pues «la interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia» de los recursos y cuestiones sobre las mismas «se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente», con la especialidad de que «los trámites regulados en los arts. 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales»; añadiéndose que el parámetro de validez de las normas forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el art. 28 LOTC. Con esta regulación es evidente que los nuevos procesos no difieren de lo establecido para el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad, por lo que es forzoso concluir que el resultado de la reforma en este punto no es sino la ampliación del objeto del control abstracto de constitucionalidad que puede llevar a cabo la jurisdicción constitucional.

El legislador orgánico no desmiente esta apreciación, afirmando en el preámbulo de la Ley impugnada, como hemos comprobado con anterioridad, que el propósito de la reforma es remediar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca, para lo cual equipara el régimen procesal de impugnación de las normas forales, pero no de todas, sino exclusivamente de las que tienen carácter fiscal, con el de las leyes tributarias del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, para el legislador orgánico lo relevante es la «identidad material» de lo regulado por las diferentes disposiciones normativas en materia tributaria (sean disposiciones legislativas del Estado o de la Comunidad Foral de Navarra, o normas forales fiscales de los diferentes territorios que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco), sin que esté en su propósito dotar a estas de rango, valor o fuerza de ley, algo que, por lo demás, no solo quedaría fuera de su alcance sino que sería contrario a la propia naturaleza reglamentaria de aquellas disposiciones normativas forales. Ahora bien, la inidoneidad de las normas forales fiscales para constituirse en objeto del recurso de inconstitucionalidad [art. 161.1 a) CE] o de la cuestión de inconstitucionalidad (art. 163 CE), nada dice en contra de su posible control de constitucionalidad a través de un nuevo proceso creado bajo el manto de los arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE. Es irrelevante, a estos efectos, que las reglas de «la interposición y sus efectos, legitimación, tramitación y sentencia» sean las de aquellos, pues tal remisión, por sí sola, ni menoscaba el modelo de jurisdicción constitucional diseñado por el constituyente ni altera la regulación de los procesos de control de constitucionalidad directamente creados por él.

Llegados a este punto, es importante realizar ya en este instante dos precisiones. La primera, como ya hemos tenido ocasión de señalar en repetidas ocasiones, que «es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación» (SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5, y 17/2016, de 4 de febrero, FJ 4), de modo que «siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal» (STC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7). Eso sí, la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada (STC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7), sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción 7 de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde (STC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5).

La otra precisión que es necesario realizar se dirige a recordar que los preceptos de la Constitución no pueden interpretarse de forma aislada. La interpretación del contenido y alcance de la jurisdicción ordinaria [arts. 106.1 y 153 c) CE] y el de la jurisdicción constitucional [arts. 153 a), 161 y 163 CE), «ha de hacerse considerando la Constitución como un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás» (STC 125/2013, de 23 de mayo, FJ 7), esto es, «como un todo sistemático

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52678

exento de contradicciones lógicas» (STC 113/2004, de 12 de julio, FJ 6), como consecuencia del «principio de unidad de la Constitución» (STC 9/2010, de 27 de abril, FJ 3), que conduce a considerar los preceptos constitucionales implicados «a partir de una interpretación sistemática y global» (STC 107/1996, de 12 de junio, FJ 9). Solo una interpretación sistemática e integradora de los preceptos constitucionales, entonces, permite acotar respetuosamente el alcance de la habilitación que el constituyente le ha conferido al legislador, orgánico u ordinario [arts. 117.3, 122.1, 161.1 d), 162.2 y 165], preservando el contorno de la discrecionalidad que intencionadamente le ha otorgado. Hay que tener presente que la unidad de la Constitución no toleraría que alguna de sus disposiciones [art. 161.1 d)] se desvirtuase íntegramente por lo establecido en otras [arts. 106.1 y 153 c) CE]; en términos parecidos, SSTC 137/1986, de 6 de noviembre, FJ 3; y 173/1998, de 23 de julio, FJ 7.

Una vez realizadas las precisiones anteriores es conveniente ya señalar que de nuestro marco constitucional puede deducirse que el control de las disposiciones con rango de ley le corresponde, como regla general, prioritariamente, al Tribunal Constitucional, mientras que el de las disposiciones reglamentarias es de la competencia, también como regla general, prioritariamente, de los Tribunales ordinarios. Pero de la circunstancia de que nuestro texto constitucional haya consagrado una neta preferencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para el control procesal de las normas reglamentarias [arts. 106.1 y 153 c) CE] y una neta preferencia de la jurisdicción constitucional para el control de las disposiciones con rango o fuerza de ley [arts. 53.1, 153 a), 161.1 a) y 163 CE], no puede colegirse, sin más, que nos encontremos, en uno y otro caso, ante una primacía, entendida en términos absolutos, que impida que cada una de ellas pueda incidir, en ningún caso, sobre el ámbito material ajeno. De la misma manera que la supremacía de la Constitución es compatible «con regímenes de aplicación que otorguen preferencia aplicativa a normas de otro Ordenamiento diferente del nacional siempre que la Constitución lo haya así dispuesto» (DTC 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4), o que la preferencia de ley formal en la determinación de lo básico no excluye, como posibilidad excepcional, que mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria se dote de contenido a algunos aspectos básicos (por ejemplo, STC 39/2014, de 11 de marzo, FJ 4), nuestro modelo constitucional del control jurisdiccional de las normas legales y reglamentarias, ni impide a este Tribunal, en algunos supuestos, controlar normas reglamentarias, ni excluye de la jurisdicción ordinaria, en todo caso, el control de normas con fuerza y rango de ley.

Que este Tribunal puede llevar a cabo el enjuiciamiento de normas infralegales sucede, por ejemplo, a través del recurso de amparo [art. 161.1 b) CE; y, entre muchas, SSTC 55/1989, de 23 de febrero; y 193/2006, de 19 de junio], mediante los conflictos de competencias [art. 161.1 c) CE] o por medio de las impugnaciones de las disposiciones sin fuerza de ley y resoluciones de las Comunidades Autónomas (arts. 161.2 CE y 76 LOTC). Y que los órganos judiciales ordinarios están habilitados para controlar disposiciones con fuerza y rango de ley ocurre, por ejemplo, con el control de la eventual contradicción del Derecho de la Unión, en las que se puede llegar incluso a su inaplicación por el Juez ordinario (STC 145/2012, de 2 de julio, FJ 5), fruto de la previsión contenida en el art. 93 CE «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» (DTC 1/2004, de 8 de mayo, FJ 7); o con el control de los decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación –*ultra vires*– (arts. 82.6 CE, 9.4 LOPJ y 1.1 LJCA; STC 166/2007, de 4 de julio, FJ 2), el cual puede llevarles igualmente a su inaplicación (STC 47/1984, de 4 de abril, FJ 3).

A lo anterior hay que añadir ahora que cuando la disposición adicional quinta LOTC atribuye a este Tribunal el control de constitucionalidad de las normas forales fiscales, no está excluyendo, como hemos visto con anterioridad, todo control de esas normas por parte de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. Cuando se planteen

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52679

problemas que no traspasen el umbral de la legalidad ordinaria, quien esté provisto de un interés legítimo las podrá impugnar, directa o indirectamente, ante los mismos (lo que sucederá cuando estemos ante una norma foral fiscal que no sea de las que configuran el régimen tributario de los territorios históricos, o cuando aun siéndolo, la contradicción que se le imputa lo es con una disposición que no forma parte integrante del bloque de la constitucionalidad a que hace referencia el art. 28 LOTC, esto es, con los tratados y convenios internacionales, con las normas de armonización fiscal de la Unión Europea o con las leyes del Parlamento Vasco). Y si existiesen dudas sobre su eventual contradicción con las normas que integran el bloque de la constitucionalidad definido en el art. 28 LOTC (con los preceptos constitucionales y estatutarios, de la ley del concierto, de la ley general tributaria o de las leyes reguladoras de los diferentes tributos del Estado), el órgano judicial podrá despejar esas dudas mediante la realización, de forma fundada, de un juicio de validez de la norma aplicable, o, en caso contrario, plantear una cuestión prejudicial sobre su eventual invalidez ante este Tribunal Constitucional [SSTC 222/2015, de 2 de noviembre, FJ 2; 239/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; 240/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; 262/2015, de 14 de diciembre, FJ 2; 263/2015, de 14 de diciembre, FJ 2, y 3/2016, de 18 de enero, FJ 5 c)].

Conforme a lo dicho nos encontramos con que unas mismas normas son susceptibles, en unos supuestos, de un control alternativo por una u otra jurisdicción (por ejemplo, como acontece con los decretos legislativos que incurren en ultra vires); en otros, de un control sucesivo (por ejemplo, como ocurre con los reglamentos contrarios a la Constitución); y en fin, en otros, de un control excluyente (por ejemplo, como pasa con el control de la eventual contradicción del Derecho de la Unión por las normas legales por parte de los órganos de la jurisdicción ordinaria o con el control de constitucionalidad por este Tribunal de las disposiciones con rango de ley y, ahora también, con el de las normas forales fiscales). Sucede, sin embargo, que en ninguno de esos casos se desfigura el modelo de control constitucional de unas normas u otras, legales o reglamentarias, sino, antes al contrario, ese modelo constitucional no es el que deriva, de forma estanca, de unas determinadas previsiones constitucionales, sino el que se deduce interpretando el texto constitucional de forma conjunta, como un todo sistemático consecuencia de aquel principio de unidad de la Constitución al que hemos apelado con anterioridad, y en el que el alcance de unos preceptos se acota en su conjunción con el sentido de los restantes [arts. 106.1, 153 a) y c), 161.1 a) y d), 162.2 y 165 CE].

A la vista de cuanto antecede, no cabe duda de que es posible realizar una interpretación de los preceptos impugnados respetuosa con la Constitución, pues tanto de su literalidad como de su contenido se puede deducir, de modo natural y no forzado, que puesto que las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, fruto de la garantía de la foralidad que el texto constitucional consagra (disposición adicional primera), y dado que el constituyente ha habilitado expresamente al legislador orgánico para que, dentro de su libertad de configuración, introduzca nuevos procesos de control de constitucionalidad con los que atender a la consecución de cualesquiera fines de relevancia constitucional [arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE], ningún reparo se le puede oponer al hecho de que haya decidido someter a aquellas normas al mismo mecanismo de control jurisdiccional que tienen las disposiciones de la Comunidad Foral de Navarra, al responder unas normas y otras, legales y reglamentarias, a la misma finalidad constitucional, actualizada en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía: el mantenimiento, establecimiento y regulación, dentro de su territorio, de su propio régimen tributario.

En suma, nos encontramos con que el control de las normas forales fiscales es un control compartido entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional, fruto de una decisión del legislador orgánico articulada al amparo de una expresa habilitación constitucional [arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE], en el ejercicio de la competencia del Estado en materia de legislación procesal (art. 149.1.6 CE) y a la búsqueda de un objetivo constitucionalmente legítimo como es el de atender a la singularidad de una institución –la de la foralidad en materia tributaria (disposición adicional primera CE)–. Decisión esta que ni desfigura el

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52680

control general de la potestad reglamentaria de las Juntas Generales de los territorios históricos por parte de los Jueces y Tribunales ordinarios [arts. 106.1 y 153 c) CE, y 38.3 EAPV], ni transforma el modelo de jurisdicción constitucional (o el del control de las normas reglamentarias) diseñado por el constituyente [arts. 161.1 a) y 163, de un lado, y 161.1 d), 162.2 y 165 CE], ni, en fin, altera la regulación de los procesos constitucionales directamente creados por el propio texto constitucional [arts. 53.1, 153 a), 161.1 a), 161.1 b), 161.1 c), 161.2 y 163 CE]. Por tanto, interpretados en el sentido expuesto los arts. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ), y la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, no resultan contrarios a los arts. 106.1, 153 c), 161.1 a) y 163 CE, 38.3 EAPV, y 27.2 y 35 LOTC, y así se expresará en el fallo.

e) Imputan también los recurrentes al art. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), al art. 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ) y a la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE, pues, a su entender, el cambio de régimen impugnatorio de las normas forales trasladando la competencia para su control a este Tribunal Constitucional, no solo implica una merma constitucionalmente inaceptable de las garantías establecidas a favor de las personas físicas y jurídicas afectadas por las normas tributarias forales, sino que conlleva una importante limitación para que las Comunidades Autónomas vecinas puedan recurrirlas, por carecer de legitimación tanto para entablar recursos de inconstitucionalidad –*ex* art. 32.2 LOTC– como para impugnarlas ahora ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa –*ex* arts. 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA–. Para el Abogado del Estado, sin embargo, no se ha producido esta lesión porque las Comunidades Autónomas cuentan con legitimación para recurrir en vía contencioso-administrativa –*ex* art. 19.1 d) LJCA– tanto las disposiciones administrativas forales subordinadas a las normas forales fiscales, como los actos administrativos dictados a su amparo.

Debe señalarse que el hecho de residenciar en este Tribunal Constitucional el control de constitucionalidad de las normas forales fiscales supone una opción legislativa que «incide de forma directa, aunque no necesariamente ilegítima, en el derecho a la tutela judicial efectiva», pues impide, en parte, el control de la jurisdicción contencioso-administrativa a que se someten el resto de las normas forales (en sentido parecido, aunque con relación a la leyes singulares, STC 203/2013, de 5 de diciembre, FJ 3). Ahora bien, ni supone merma alguna en la posibilidad de discutir en Derecho su contenido, ni produce una afectación ilegítima en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de quienes quedan bajo su ámbito de aplicación. En efecto, la atribución de la competencia a este Tribunal Constitucional para efectuar aquel control cuenta, como hemos comprobado con anterioridad, con una justificación objetiva suficiente desde el punto de vista constitucional. A diferencia, entonces, de lo que ha podido suceder con algunas leyes autoaplicativas (por ejemplo, en materia urbanística o expropiatoria), el hecho de que se haya atribuido a este Tribunal el «control de constitucionalidad» de las normas forales fiscales no permite apreciar como intención del legislador la de impedir el acceso de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos a un control judicial de mayor intensidad, limitando una capacidad de reacción frente a las mismas. Y ello porque una parte de su control, como hemos podido comprobar con anterioridad, sigue correspondiendo a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que evita convertirlas en normas jurisdiccionalmente inmunes.

Además, coloca a los ciudadanos que quedan bajo su ámbito de aplicación en la misma situación que quienes quedan bajo el ámbito de aplicación de las normas legales reguladoras del régimen tributario común o del foral navarro, que carecen igualmente de una acción judicial directa para combatir esas disposiciones, cuyo control es «únicamente residenciable ante este Tribunal Constitucional» [STC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 15 A)]. En efecto, como sucede con las disposiciones legales, la inexistencia de recursos directos frente a las normas forales fiscales no genera indefensión alguna, pues quienes caen bajo su cobertura podrán impugnar sus actos de desarrollo o ejecución, alegando ante los Jueces

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52681

y Tribunales tanto la vulneración por aquellas disposiciones de cualquiera de sus derechos, como la violación de cualquier mandato del bloque de la constitucionalidad, solicitando del órgano judicial, en orden a su inaplicación, el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial de validez, «lo cual dará lugar o bien a que se eleve la cuestión al Tribunal Constitucional o bien a una resolución judicial denegatoria motivada, otorgándose así contenido al derecho a la tutela judicial frente a la Ley [o norma foral fiscal] cuestionada» [en sentido parecido, STC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 15 A)]. No hay que olvidar «que nuestro modelo de jurisdicción concentrada permite acudir a los Jueces y Tribunales ordinarios para defender cualquier clase de derechos e intereses legítimos», poniendo a disposición de éstos un instrumento, la cuestión de inconstitucionalidad [la cuestión prejudicial de validez, en el caso de las normas forales fiscales], destinado a asegurar que la actuación normativa se ha mantenido «dentro de los límites de la Constitución» (SSTC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 15, y 248/2000, de 19 de octubre, FJ 5).

Por consiguiente, aunque la atribución del control de una disposición sin rango legal al Tribunal Constitucional no «puede servir como instrumento dirigido a evitar o disminuir la protección de los derechos e intereses legítimos amparados por la legalidad ordinaria» (STC 129/2013, de 4 de junio, FJ 5), lo cierto es que la decisión del legislador orgánico, al modificar el diferente régimen de impugnación de las normas forales fiscales vascas y las dictadas en materia tributaria por la Comunidad Foral de Navarra, unas y otras dictadas en el ejercicio de una foralidad constitucionalmente garantizada y estatutariamente reconocida, no ha supuesto un sacrificio desproporcionado del derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos. No puede afirmarse «que la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva de los titulares de derechos e intereses legítimos afectados por la aprobación [de una norma foral fiscal] requiera, necesariamente, de un pronunciamiento de los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa», pues «el derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses afectados puede llevarse a cabo por el Tribunal Constitucional» (SSTC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 11; 48/2005, de 3 de marzo, FJ 6, y 129/2013, FJ 5), quien puede efectuar «un control suficiente para brindar una tutela materialmente equivalente» a la que puede otorgar, frente a un acto o disposición administrativo, la jurisdicción contencioso-administrativa (SSTC 48/2005, FJ 6, y 129/2013 FJ 5).

Distinta es, sin embargo, la situación de las Comunidades Autónomas (fundamentalmente, las limítrofes), a quienes se priva de la posibilidad de impugnar las normas forales fiscales de forma directa, por carecer de legitimación para entablar recursos de inconstitucionalidad –*ex* art. 32.2 LOTC– y para impugnarlas, por razón de su inconstitucionalidad, ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa –*ex* arts. 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA–. A estos efectos es necesario insistir que es doctrina consolidada de este Tribunal la de que el art. 24 CE recoge un derecho prestacional de configuración legal [arts. 117.3 y 149.1.6 CE], cuyo primer contenido es el derecho de acceso a la jurisdicción que, aun cuando permite ser parte en un proceso y obtener un pronunciamiento sobre las pretensiones deducidas, no es ejercitable sin más, sino solo a través de los cauces que el legislador establezca [entre las últimas, STC 186/2015, de 21 de septiembre, FJ 3 a)], pues «no se trata de un derecho absoluto o incondicionado» (STC 154/1997, de 29 de septiembre, FJ 3). Es al legislador, entonces, a quien corresponde «la configuración de la actividad judicial y, más concretamente, del proceso en cuyo seno se ejercita el derecho fundamental ordenado a la satisfacción de pretensiones» (STC 206/1987, de 21 de diciembre, FJ 5). Y cuenta para ello con «un amplio margen de libertad en la definición y determinación de las condiciones y consecuencias del acceso a la jurisdicción para la defensa de derechos e intereses legítimos» (STC 114/1992, de 14 de septiembre, FJ 3), «atendiendo a los intereses públicos y privados implicados» (STC 180/2003, de 13 de octubre, FJ 2), de suerte que puede establecer límites al pleno acceso a la jurisdicción que «serán constitucionalmente válidos cuando estén dirigidos a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos» y «sean razonables y proporcionados» respecto de los fines que lícitamente se persigan (STC 112/2006, de 5 de abril, FJ 5).

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52682

De conformidad con lo que antecede, el hecho de someter a las normas forales fiscales de los territorios históricos de la Comunidad autónoma del País Vasco al mismo sistema de control jurisdiccional a que están sometidas las disposiciones legislativas que, en materia tributaria, emanan del Estado o de la Comunidad Foral de Navarra, y la circunstancia de impedir a las Comunidades Autónomas la impugnación directa ante el Tribunal Constitucional o ante los órganos de la jurisdicción ordinaria de esas normas forales fiscales, en los mismos términos que se les impide la impugnación directa de las disposiciones legislativas de otras Comunidades Autónomas ante el Tribunal Constitucional [arts. 161.1 a) CE y 32.2 LOTC] o ante los órganos de la jurisdicción ordinaria [arts. 8 y 9.4 LOPJ, y 1 LJCA], representa una opción legítima del legislador desde el punto de vista constitucional. Y es legítima porque, aun cuando constituya un obstáculo al libre acceso a la jurisdicción por parte de las Comunidades Autónomas, ni carece de razonabilidad (pues procura remediar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca en atención a los fines que la disposición adicional primera del texto constitucional respeta y ampara), ni adolece de la necesaria proporcionalidad (al no convertir a las normas forales fiscales, en modo alguno, en un producto normativo inmune a toda clase de control jurisdiccional).

Debe rechazarse, por tanto, la violación del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por el art. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), por el art. 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ) y por la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

f) Consideran también las instituciones recurrentes que la imposibilidad de que las personas físicas y jurídicas puedan impugnar las normas forales ante la Jurisdicción contencioso-administrativa, con el ulterior recurso de amparo, viola los principios de igualdad (arts. 9.2, 14, 31.1, 138.2 y 139.1 CE) y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), por tratarse de una medida que está falta de una justificación razonable. Además, consideran que se establece una discriminación respecto de los municipios que, al igual que los territorios históricos, ostentan competencias exclusivas en materia de tributos locales, y, sin embargo, ahora sus normas tributarias quedan sometidas a un régimen procesal distinto. Para el Abogado del Estado, sin embargo, el establecimiento de un distinto régimen de control de las normas forales en función de la materia que regulen, que se sustenta en la existencia del concierto económico, justifica de forma suficiente la inexistencia de una arbitrariedad legislativa.

Basta para rechazar esta queja con recordar que el análisis de la existencia de arbitrariedad en la actuación del legislador democrático, con toda la prudencia que debe seguirse en este control para evitar constricciones indebidas al poder legislativo respetando sus diferentes opciones políticas, se centra únicamente en verificar si la decisión adoptada «carece de toda explicación racional» o «establece una discriminación», «sin que sea pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 6; y 215/2014, de 18 de diciembre, FJ 4). Y resulta, como ya hemos ocasión de comprobar en los apartados anteriores, que la norma impugnada no carece de «toda explicación racional», ni tampoco establece discriminación de ninguna clase. En efecto, la Ley Orgánica 1/2010, con la modificación operada, pretende remediar el diferente régimen de impugnación que tenían las normas forales fiscales vascas (recurribles ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa) y las normas dictadas en materia tributaria por la Comunidad Foral de Navarra (que solo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional), cuando el fundamento de la foralidad navarra y el de la foralidad vasca encuentra el mismo anclaje constitucional: la disposición adicional primera de la Constitución. Para el legislador orgánico «[l]os derechos históricos de los territorios forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional» (apartado I del preámbulo).

Por otra parte y en contra de lo que pretenden los recurrentes, el hecho de que se haya cambiado el régimen de impugnación de las normas forales fiscales y que ahora las personas físicas y jurídicas no puedan recurrir directamente unas normas que antes sí podían, no puede considerarse discriminatorio ni tampoco permite apreciar la aplicación de

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52683

un trato desigual. Dejando a un lado que tampoco esos sujetos podían antes recurrir directamente las disposiciones normativas legislativas del Estado o de la Comunidad Foral de Navarra en materia tributaria y no por ello se les discriminaba, lo cierto es que para efectuar un juicio de igualdad la comparación no puede realizarse «entre la configuración jurídica que se encontraba vigente en distintos momentos temporales, pues el principio de igualdad establece la interdicción de la desigualdad injustificada o arbitraria, no de la desigualdad causada por la sucesión temporal de normas de contenido distinto, adoptadas por el legislador en ejercicio de su libertad de configuración normativa dentro del marco de la Constitución; ni tampoco proscribe dicho precepto los perjuicios ocasionados por los cambios legislativos» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 9). El principio de igualdad «no impide el distinto tratamiento temporal de situaciones iguales motivado por la sucesión normativa, porque no exige que se deba dispensar un idéntico tratamiento a todos los supuestos con independencia del tiempo en que se originaron o produjeron sus efectos» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 9). De esta manera, los supuestos de sucesión de normas no son equiparables «a una desigualdad de trato temporal», de modo que «la diferenciación normativa entre sujetos del ordenamiento a causa de la sucesión de normas en el tiempo no puede presentarse, *prima facie,* como atentatoria del principio de igualdad» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 9).

Tampoco puede apreciarse diferencia de trato entre los territorios históricos y los municipios, como pretenden los recurrentes, pues las situaciones que quieren traerse a comparación (el control y defensa de la garantía de la autonomía local del art. 137 CE, por un lado, y el control y defensa de la garantía de la autonomía foral de la disposición adicional primera CE, por otro), no son equiparables, por no ser homogéneos, al responder a finalidades diferentes (como lo pone de manifiesto, entre otras circunstancias, la propia separación que de la consagración de una y otra garantía se hace en el texto constitucional), lo que impide fundar un juicio de igualdad y de no discriminación. El legislador orgánico se ha limitado a dotar de unas consecuencias jurídicas diversas a situaciones que, por su propia naturaleza, son diferentes, lo cual, en modo alguno puede ser constitutivo de una desigualdad contraria al texto constitucional.

En suma, debe rechazarse que el art. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), el art. 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ) y la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, violen los principios de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad (arts. 9.3 y 14 CE).

g) Para el Gobierno y el Parlamento de La Rioja la consagración del denominado «blindaje vasco», en combinación con el llamado «efecto frontera» o de deslocalización de empresas por su traslado desde las Comunidades Autónomas vecinas a la del País Vasco, traerá como consecuencia la infracción de las libertades de circulación, residencia y libertad de empresa, y de los principios de solidaridad, unidad de mercado y autonomía financiera (arts. 2, 19, 38, 40.l, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1, 156.1, 157.2 y 158.2 CE), en la medida que las normas forales tributarias pueden atraer, mediante mejoras fiscales, a empresas de Comunidades limítrofes, provocando un sistema foral privilegiado, con un efecto potenciador de la violación denunciada como consecuencia de la falta de legitimación activa de las Comunidades Autónomas colindantes con los territorios históricos para recurrir ante el Tribunal Constitucional esos «efectos deslocalizadores». El Abogado del Estado, por su parte, denuncia que los recurrentes han incumplido la carga de fundamentar tan dispares violaciones, impidiéndole ejercer su derecho de defensa. Además, precisa, las hipotéticas violaciones serían imputables a las normas forales fiscales y no a la Ley Orgánica 1/2010 que, por su contenido, carece de aptitud para generar autónomamente tan perniciosas consecuencias.

A este respecto es necesario señalar, en primer lugar, que las entidades recurrentes se limitan a imputar a la regulación orgánica impugnada una serie de vicios que, como advierte el Abogado del Estado, realmente se dirigen contra el propio régimen tributario foral, y se hace, además y como denuncia el Abogado del Estado, sin especificar las concretas razones por las cuales se produciría, de forma efectiva, cada una de las violaciones denunciadas. Hay que insistir una vez más en que no basta para cuestionar la

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52684

constitucionalidad de una disposición legal con imputarle una u otra vulneración, siendo imprescindible argumentar sobre la efectividad del vicio cuya concurrencia se denuncia. Cuando lo que está en juego es la depuración del ordenamiento jurídico, es carga de los recurrentes no solo la de abrir la vía para que el Tribunal pueda pronunciarse, sino también la de colaborar con la justicia del Tribunal mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan. Es justo, pues, hablar de una carga del recurrente y en los casos en que esta no se atiende, de una falta de diligencia procesalmente exigible, como es la de ofrecer la fundamentación que razonablemente es de esperar (STC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 4).

Pero es que, en segundo lugar, los recurrentes no analizan una concreta consecuencia jurídica o efecto derivado de la aplicación de la normativa impugnada, sino que se limitan a imputarle una suerte de vicios de inconstitucionalidad con fundamento en los eventuales e inciertos efectos que la aplicación de la normativa impugnada pudiera deparar en un futuro, en función del uso que los territorios históricos pudieran hacer de su potestad normativa en materia tributaria, lo que determina que estemos en presencia de una denuncia de las que hemos venido calificando como «prematuras» (por ejemplo, en la STC 6/2013, de 17 de enero, FJ 5).

Por consiguiente, debe rechazarse que el art. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), el art. 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ) y la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, violen las libertades de circulación, residencia y libertad de empresa, y los principios de solidaridad, unidad de mercado y autonomía financiera (arts. 2, 19, 38, 40.l, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1, 156.1, 157.2 y 158.2 CE).

4. El apartado 3 de la nueva disposición adicional quinta LOTC, en la redacción que le ha dado el art. 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, tiene el siguiente contenido:

«Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada.

Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante acuerdo adoptado al efecto.

Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los artículos 63 y siguientes de esta Ley.»

a) Consideran los recurrentes que la regulación que la Ley Orgánica 1/2010 le ha dado a este nuevo proceso constitucional denominado «conflicto en defensa de la autonomía foral», contradice los arts. 161.1 a) y 162.1 a) CE, pues realizan una configuración asimétrica de las garantías constitucionales de la autonomía foral que carece de una justificación racional, más allá de permitir a las diputaciones forales una legitimación individualizada para impugnar leyes estatales de la que carecían en el conflicto en defensa de la autonomía local. A su juicio, sería admisible y razonable la configuración de un conflicto que desembocara en una Sentencia exclusivamente destinada a determinar la titularidad de la competencia controvertida y, sin embargo, la Ley Orgánica 1/2010, al remitirse a lo previsto en los arts. 63 y ss. LOTC, está previendo la posibilidad de que la Sentencia que se dicte anule una disposición estatal con rango de ley, lo que implica crear un recurso de inconstitucionalidad encubierto a favor de entes a los que la Constitución no les atribuye legitimación activa para impugnar directamente una ley o norma con fuerza de ley. Para el Abogado del Estado, sin embargo, el nuevo conflicto responde a una decisión del legislador orgánico amparada en los arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE, con fundamento en las singularidades de su objeto (normas del Estado con rango de ley), de la fundamentación de la pretensión conflictual (la lesión de la garantía constitucional y estatutaria de la autonomía foral) y de la legitimación (diputaciones forales y juntas generales).

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52685

Para el Consejo de Gobierno de La Rioja aquella regulación es contraria, además, al art. 9.3 CE (que establece la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), al art. 14 CE (que consagra la igualdad ante la ley de todos los españoles), al art. 24.1 CE (que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos de todas las personas, incluidas las personas jurídicas públicas), al art. 138.2 CE (que proscribe la existencia de privilegios económicos y sociales entre los diferentes territorios del Estado), al art. 139.1 CE (que expresa la igualdad de todos los españoles en derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado), y, en fin, a la disposición adicional primera CE (que consagra los derechos históricos de los territorios forales actualizados en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía).

Antes de entrar a dar respuesta a este último bloque de vulneraciones es necesario insistir una vez más en que nuestro control es «exclusivamente de constitucionalidad y no político» (STC 49/2008, de 9 de abril, FJ 4), externo, objetivo y de carácter «jurídico» (STC 199/2015, de 24 de septiembre, FJ 4), excluyendo «toda valoración política o de conveniencia u oportunidad» (STC 233/2015, de 5 de noviembre, FJ 5), y, por tanto, los «supuestos propósitos larvados» de la modificación operada (STC 197/2014, de 4 de diciembre, FJ 1). De esta manera, «las intenciones del legislador, su estrategia política o su propósito último no constituyen, como es evidente, objeto de nuestro control» (STC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 4), sin que pueda convertirse la legítima crítica política en argumento de inconstitucionalidad, so pena de perder la objetividad del control que nos corresponde realizar.

b) El apartado 3 de la nueva disposición adicional quinta LOTC configura un proceso constitucional cuyo objeto son los «conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada» … amparándose precisamente en la cláusula del art. 161.1 d) CE, que habilita al legislador orgánico para atribuir a la jurisdicción del Tribunal Constitucional la competencia para conocer «de las demás materias» no contempladas en los preceptos constitucionales siempre, claro está, que dicha atribución no se haga contra la Constitución (STC 240/2006, de 20 de julio, FJ 1, con relación al conflicto en defensa de la autonomía local creado por la Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril; y también SSTC 47/2008, de 11 de marzo, FJ 1, y 27/2016, de 18 de febrero, FJ 3).

De la misma manera que los arts. 137 y 140 CE, garantizan la autonomía local, para cuya defensa la Ley Orgánica 7/1999 creó el nuevo instrumento procesal del conflicto en defensa de la autonomía local (arts. 75 *bis* a 75 *quinquies* LOTC), la disposición adicional primera de la Constitución garantiza la autonomía foral para cuya defensa la Ley Orgánica 1/2010 ha introducido ese otro instrumento procesal (en la disposición adicional quinta, apartado 3, LOTC), cuya tramitación y resolución seguirá el procedimiento previsto para los conflictos positivos de competencias (arts. 63 a 67 LOTC). Nos encontramos, pues, ante un proceso constitucional que se dirige específicamente a reforzar la defensa de otra autonomía, la foral, claramente diferenciada de la local, por venir específicamente consagrada, de forma separada, por el texto constitucional (disposición adicional primera). Dicha especificidad se manifiesta en que este nuevo conflicto solo puede ser promovido frente a normas legales con base en un único motivo de inconstitucionalidad, la lesión «de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada», de modo que no podrán alegarse en él otros motivos fundados en la infracción de preceptos constitucionales que no guarden una relación directa con la autonomía que la Constitución garantiza a los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (en sentido igual, aunque con relación a la autonomía local, STC 240/2006, de 20 de julio, FJ 3).

En suma, ningún reproche se le puede hacer al legislador orgánico por el hecho de que, de conformidad con la previsión del art. 161.1 d) CE, haya procedido a dotar a los derechos históricos que la Constitución «ampara y respeta», una vez que han sido actualizados «en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» (disposición adicional primera), de los instrumentos procesales idóneos para su defensa y protección. Debe rechazarse, en consecuencia la violación del art. 161.1 a) CE.

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52686

c) Los recurrentes identifican la legitimación activa que el art. 162.1 a) CE prevé para interponer un recurso de inconstitucionalidad con la legitimación del conflicto en defensa de la autonomía foral, deduciendo de ahí la inconstitucionalidad del nuevo proceso por habérsela otorgado a las juntas generales y a las diputaciones forales, instituciones ambas que no figuran entre el elenco de legitimados para interponer un recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley.

Como con corrección señalan los recurrentes, al legislador orgánico no le es dado alterar, al amparo de la previsión del art. 161.1 d) CE, la regulación de los procesos constitucionales creados por el texto constitucional, ni tampoco añadir nuevos legitimados para promover un recurso de inconstitucionalidad, distintos de aquellos a los que el art. 162.1 CE otorga la *legitimatio ad causam*, al haberse adoptado por la Constitución «un sistema de *numerus clausus*, taxativo y riguroso» (STC 137/2010, de 16 de diciembre, FJ 3; y también AATC 6/1981, de 14 de enero, FJ 2; 201/2000, de 25 de julio, FJ 2; 202/2000, de 25 de julio, FJ 2, y 27/2016, de 18 de febrero, FJ 3). Consiguientemente, un proceso –el conflicto en defensa de la autonomía foral– que supusiera simplemente la ampliación del círculo de los legitimados para interponer el recurso de inconstitucionalidad, resultaría contrario a la previsión del art. 162.1 a) CE, que enumera de manera taxativa los sujetos jurídicos que gozan de dicha legitimación, sin mencionar entre ellos a los órganos forales de los territorios históricos.

No obstante lo anterior, el planteamiento de los recurrentes resulta tributario de una concepción según la cual el recurso de inconstitucionalidad ostenta el monopolio como cauce procesal para llevar a cabo el control de constitucionalidad sobre las leyes o disposiciones normativas con fuerza de ley. No cabe duda, sin embargo, de que tanto a través de la cuestión de inconstitucionalidad (art. 163 CE), como de los conflictos de competencia [arts. 161.1 c) CE y 67 LOTC] y de los conflictos en defensa de la autonomía local [arts. 161.1 d) CE y 75 *quinquies*.6 LOTC], es posible efectuar un control de esa naturaleza y, por tanto, un pronunciamiento favorable a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de las disposiciones controladas. Por consiguiente, no es suficiente la mera constatación de que el conflicto en defensa de la autonomía foral puede dar lugar a la declaración de inconstitucionalidad de «normas del Estado con rango legal» (disposición adicional quinta LOTC, apartado 3), para alcanzar la conclusión de que se ha producido una distorsión del recurso de inconstitucionalidad incompatible con el diseño realizado por nuestro texto constitucional.

Atendiendo al preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010 ahora impugnada, el nuevo proceso persigue solventar, como hemos señalado en repetidas ocasiones, «el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca que resulta de la falta de reconocimiento a los territorios históricos del País Vasco para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales agresiones del legislador estatal». Para alcanzar el fin así descrito, el legislador orgánico ha configurado un proceso constitucional caracterizado porque solo puede dirigirse contra normas del Estado con rango de ley y su planteamiento ha de fundarse en la defensa de la autonomía foral de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo que lleva a conferir legitimación única para promoverlo tanto a las juntas generales de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, como a sus diputaciones forales. A diferencia del conflicto de competencias, el conflicto en defensa de la autonomía foral no se circunscribe a la vertiente competencial de la autonomía foral, sino que alcanza a todo su contenido.

Es claro que el nuevo proceso comparte con el recurso de inconstitucionalidad el posibilitar el control de constitucionalidad de normas con rango de ley. Pero, más allá de esta parcial coincidencia, son más abundantes los aspectos que los diferencian, pues, además de las distintas reglas de legitimación activa, acontece, en primer lugar, que mientras que el recurso de inconstitucionalidad abarca la impugnación de cualquier norma de rango legal, del Estado o de las Comunidades Autónomas, el conflicto en defensa de la autonomía foral solo puede suscitarse en relación con las «normas del Estado con rango del ley». En segundo lugar, también difiere el parámetro de control aplicable en ambos procesos, pues mientras en el recurso de inconstitucionalidad puede plantearse frente a

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52687

cualquier infracción constitucional imputable a la norma legal impugnada, en el conflicto examinado solo tiene cabida la defensa específica de la autonomía foral, constitucional y estatutariamente garantizada. En tercer lugar, son también diferentes las reglas procedimentales que ocupan a uno y otro, pues el nuevo proceso se tramita y resuelve con arreglo al procedimiento establecido para los conflictos positivos de competencia en los arts. 63 y ss. LOTC. En fin, y respecto de la sentencia que se dicte en el proceso en defensa de la autonomía foral, aun siendo posible, ciertamente, que la misma declare la inconstitucionalidad y nulidad de la norma de rango legal impugnada (arts. 67 y 39 LOTC), este resultado no es necesariamente el único al que se puede llegar pues la defensa de la autonomía foral se puede dirigir tanto a la reivindicación del ejercicio de la competencia propia como a la defensa contra la injerencia indebida en el ejercicio de la competencia ajena, lo que supone que también es posible que la autonomía foral afectada quede preservada con la mera declaración de la titularidad de la competencia o con la exigencia del cese en la injerencia indebida o con la declaración de que la disposición impugnada no resulta de aplicación en el territorio o territorios históricos recurrentes.

La cuestión estriba en dilucidar si estas diferencias son suficientes como para considerar que el legislador ha creado un proceso llamado a conocer de una nueva materia, tal y como autorizan los arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE, o si, por el contrario, solo ha perseguido ampliar la legitimación para interponer el recurso de inconstitucionalidad, eludiendo la lista de legitimados taxativamente fijada en el art. 162.1 a) CE, como defienden los recurrentes. Y a este respecto hay que señalar que, en su mayor parte, las objeciones expresadas por las instituciones recurrentes coinciden con las que disipamos en la ya citada STC 240/2006, de 20 de julio (en relación con el conflicto en defensa de la autonomía local creado por la Ley Orgánica 7/1999), al apreciar entonces la idoneidad de dicho conflicto como nuevo proceso constitucional al amparo de la previsión del art. 161.1 d) CE. Entendimos entonces acerca de dicho proceso que su «especificidad se manifiesta en que el conflicto solo puede ser promovido frente a normas legales con base en un único motivo de inconstitucionalidad, la lesión de 'la autonomía local constitucionalmente garantizada' y en que la legitimación activa para plantear el conflicto en defensa de la autonomía local se reserva específicamente a determinados entes locales» (FJ 3).

Esas señas de identidad –la especificidad del motivo de impugnación y la atribución de legitimación activa únicamente a los entes territoriales afectados– están presentes también en el conflicto en defensa de la autonomía foral de los territorios históricos vascos. Se trata de sendas peculiaridades que le apartan de lo que resulta consustancial al recurso de inconstitucionalidad: la extensión del parámetro de control de la ley a la infracción de cualquier precepto constitucional y la inexigibilidad de un interés subjetivo en los sujetos jurídicos legitimados para interponerlo. A estas diferencias se añaden ahora el distinto objeto –solo las normas del Estado con rango de ley– y la peculiar consecuencia a que puede dar lugar la sentencia estimatoria: la mera declaración de la competencia o del carácter indebido de la injerencia, provocando la no aplicación de la ley estatal impugnada en el territorio histórico sin llevar aparejada su anulación. Ello nos lleva a concluir que el proceso regulado en el apartado tercero de la nueva disposición adicional quinta LOTC contiene rasgos distintivos suficientes que permiten configurarlo como un proceso constitucional con sustantividad propia y anclaje en los arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE, razón por la cual, debe rechazarse también esta otra inconstitucionalidad denunciada por los recurrentes.

d) Todavía en relación con este mismo proceso, el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja alega que se consagra una configuración asimétrica de la garantía constitucional de la autonomía local que implica una discriminación que favorece a los territorios históricos frente a las restantes provincias que ven limitadas sus posibilidades de impugnación de una ley cuanto se vulnere su autonomía local, con menoscabo de los arts. 9.3, 14, 24.1, 138.2 y 139.1 de la Constitución. A su juicio, se confiere a las instituciones de los territorios históricos una legitimación activa más amplia que la que se reconoce a los entes locales para promover el conflicto en defensa de la autonomía local, sin que exista justificación para ello, dado que no cabe entender que la

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52688

Constitución establezca un mayor grado de protección para la autonomía foral que para la autonomía local, el cual se aplica por igual a los territorios históricos vascos y a las demás provincias españolas. Además se crea un conflicto en defensa de la autonomía foral que no se limita a aspectos de índole fiscal y que se privilegia frente al conflicto en defensa de la autonomía local, en el que la sentencia es, en principio, meramente declarativa, de modo que la declaración de inconstitucionalidad de la ley solo puede obtenerse si el Tribunal Constitucional se plantea la cuestión interna de inconstitucionalidad.

En puridad, lo que se viene a denunciar en este motivo es la arbitraria atribución a los territorios históricos de un régimen privilegiado para la impugnación de disposiciones legales estatales que menoscaben su ámbito competencial u organizativo. Sobre este particular, el análisis de la existencia de arbitrariedad en la actuación de legislador democrático, con toda la prudencia que seguirse en este control para evitar constricciones indebidas al poder legislativo respetando sus diferentes opciones políticas, se centra únicamente en verificar si la decisión adoptada «carece de toda explicación racional» o «establece una discriminación», «sin que sea pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 6, y 215/2014, de 18 de diciembre, FJ 4).

Conforme a lo dicho, lo primero que debe advertirse ya en este momento es que las situaciones que los recurrentes pretenden traer a la comparación no son equiparables: de un lado, las provincias; de otro, los territorios históricos. Es cierto, que los territorios históricos son, desde un punto de vista estrictamente territorial, «provincias» y, por tanto, tienen la condición de entes locales (art. 141.1 CE), pero también lo es que su condición no termina ahí, teniendo también la de «territorios forales» expresamente reconocidos en la disposición adicional primera de la Constitución. De este modo, los territorios históricos, en su condición de «provincias» a las que hace referencia el art. 141.1 CE (y el art. 2.2 EAPV), son llamados por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional a la defensa de la «autonomía local» que la Constitución les reconoce y garantiza (arts. 137 y 140), a través del «conflicto en defensa de la autonomía local» (arts. 75 *bis* y ss. y disposición adicional cuarta LOTC). Sin embargo, los territorios históricos en su condición de «territorios forales», a los que se refiere la disposición adicional primera del texto constitucional, son llamados a la defensa de los «derechos históricos» que la Constitución les reconoce y ampara (disposición adicional primera), mediante el «conflicto en defensa de la autonomía foral» (disposición adicional quinta, apartado 3, LOTC).

El concepto de «derecho histórico» empleado por la disposición adicional primera de la Constitución «apela, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado» [SSTC 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 4; y 173/2014, de 23 de octubre, FJ 3.a)]. Eso sí, hay que tener presente que los derechos históricos de los territorios forales a que alude aquella disposición adicional primera no pueden considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias, pues la propia disposición establece que la actualización se llevará a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía [SSTC 123/1984, de 18 de diciembre, FJ 3; 94/1985, de 29 de julio, FJ 6; y 173/20014, de 23 de octubre, FJ 3.a)]. De esta manera, «la disposición adicional primera de la Constitución permite que las comunidades forales puedan mantener competencias que históricamente les hubieran correspondido … pero dichas competencias deberán ser asumidas mediante la norma estatutaria» [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; y 173/20014, de 23 de octubre, FJ 3 a)]. Así ha sucedido expresamente con la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, conforme a la cual, «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» (art. 3, en relación con el art. 24.2, ambos del Estatuto de Autonomía del País Vasco), los cuales, no solo se regirán «por el régimen privativo de cada uno de ellos» (art. 37.1 EAPV), sino que conservarán una serie de competencias exclusivas (arts. 37.3 y 25.1, ambos del Estatuto de Autonomía del País Vasco), también en materia tributaria (art. 41.2 EAPV), que vienen a constituir unas «zonas

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Núm. 181 Jueves 28 de julio de 2016 Sec. TC. Pág. 52689

de poder exentas de Ley del Parlamento» (como las califica el párrafo séptimo de la exposición de motivos de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónomos órganos forales de sus territorios históricos). Se trata, pues, de una garantía foral «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» (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6).

Cuanto antecede pone de manifiesto que los territorios históricos vascos gozan de una singularidad que se materializa en un ámbito competencial diferente y más amplio del conferido a las provincias de régimen común, que dimana del régimen foral constitucional y estatutariamente garantizado, no solo frente a las Instituciones comunes del País Vasco sino también, como hemos señalado, frente «a los poderes centrales del Estado» (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6). Singularidad para cuya protección se ha creado el nuevo conflicto en defensa de la autonomía foral como forma de resolver «el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca que resulta de la falta de reconocimiento a los territorios históricos del País Vasco para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales agresiones del legislador estatal». Y con aquel conflicto no se trata de dotar de un mayor grado de protección a la autonomía foral que a la autonomía local, sino de garantizar de manera particularizada instituciones diferentes que responden a circunstancias y fines distintos.

En conclusión, desde la limitada perspectiva del control que nos corresponde efectuar, no estando la modificación operada por la Ley Orgánica 1/2010 ayuna de una explicación racional y encontrándonos ante situaciones que no son susceptibles de comparación, no cabe sino rechazar este último motivo de recurso y, en su efecto, debe descartarse la invocada lesión de los arts. 9.3, 14, 24.1, 138.2, y 139.1 CE.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido,

Declarar que los arts. 1 y 2, así como la disposición adicional única, todo ellos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, no son inconstitucionales interpretados en los términos del fundamento jurídico 3 d), desestimando el recurso en todo lo demás.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintitrés de junio de dos mil dieciséis.–Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.–Adela Asua Batarrita.–Encarnación Roca Trías.–Andrés Ollero Tassara.–Fernando Valdés Dal-Ré.–Juan José González Rivas.–Santiago Martínez-Vares García.–Juan Antonio Xiol Ríos.–Pedro José González-Trevijano Sánchez.–Ricardo Enríquez Sancho.–Antonio Narváez Rodríguez.–Firmado y rubricado.

cve: BOE-A-2016-7295
Verificable en http://www.boe.es