

La Capacidad Normativa de las Instituciones Forales del País Vasco de acuerdo con lo dispuesto en el concierto económico. Parte I

Javier Armentia Basterra

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

Índice¹²

- I. Introducción (BInUEFF nº 5)
- II. Ubicación del concierto económico dentro del ordenamiento jurídico (BInUEFF nº 5)
- III. Naturaleza y características más importantes del concierto económico (BInUEFF nº 5)
- IV. Sobre las competencias generales de las instituciones forales (BInUEFF nº 5)
- V. La armonización fiscal y el principio de colaboración con el Estado (BInUEFF nº 5)
- VI. Las normas para la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los territorios históricos de acuerdo con las normas aprobadas por el parlamento vasco (BInUEFF nº 6)
- VII. Competencias normativas de las instituciones forales en relación con cada uno de los tributos (BInUEFF nº 6)
- VIII. Cuadro resumen de las competencias normativas de las instituciones forales (BInUEFF nº 6)

I. Introducción

Mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. En líneas generales se puede decir que su orden sistemático es el siguiente:

1. El capítulo I se dedica a los tributos. En el mismo se hace referencia a las competencias de las Instituciones forales en materia tributaria.
2. El capítulo II se refiere a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, fijándose sus principios generales, así como la metodología de determinación del cupo, esto es, la aportación del País Vasco al Estado para contribuir a las cargas de éste que no se encuentren asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

¹² Debido a la extensión original de este artículo que excede los límites de nuestro formato, se publicará la extensión total del mismo repartido en dos números consecutivos del BInUEFF. En el índice se indican los contenidos que aparecerán en el BInUEFF nº 5 y el BInUEFF nº 6.

3. Finalmente, el capítulo III se dedica a los órganos o comisiones del Concierto Económico, en concreto se hace referencia a la Comisión Mixta, a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a la Junta Arbitral.

El presente trabajo se va a centrar en comentar las competencias normativas de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria, esto es, se va a analizar una parte del contenido del capítulo I del Concierto Económico. Este comentario se va a caracterizar por intentar realizar una explicación general a fin de obtener una visión global del mismo.

II. Ubicación del concierto económico dentro del ordenamiento jurídico

En el actual marco jurídico el Concierto Económico tiene su apoyo en la Disposición Adicional primera de la Constitución de 1978, en la que expresamente se señala que ésta ampara y respeta los derechos históricos de los Territorios forales. Igualmente se señala que la actualización general del régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Por lo tanto, es la propia Constitución de 1978 la que remite al Estatuto de Autonomía para realizar la actualización de los derechos históricos.

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dedica su Título III a la "Hacienda y Patrimonio". En este Título se hace mención expresa al Concierto Económico como el encargado de regular las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco.

Además, en el referido Estatuto de Autonomía, se contienen unas reglas generales que han de tenerse en cuenta a la hora de configurar el contenido del Concierto Económico. En efecto, en su artículo 41.2 se señala expresamente que "el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases":

1. Las Instituciones forales pueden establecer 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 Económico y a las que dicte el Parlamento Vasco, para idéntica finalidad, dentro de la Comunidad Autónoma.
Por lo tanto y según lo anterior, el Concierto Económico tiene un límite ya predeterminado por el Estatuto de Autonomía, cual es el de tener que atender, a la hora de regular su régimen tributario, a la estructura general impositiva del Estado. Las otras referencias a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración son un tanto genéricas ya que, en un caso, depende de lo que se incorpore en el propio Concierto Económico y, en otro caso, depende de las disposiciones que apruebe el Parlamento Vasco.

2. El Concierto se aprobará por Ley.

Esta disposición conlleva a que el Concierto Económico se apruebe, formalmente, a través de una disposición que tenga el rango de Ley, y más concretamente, de Ley ordinaria.

3. La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que integran la renta de aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios fiscales (referencia que ha de entenderse en el momento temporal de aprobación del Estatuto de Autonomía), se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.
4. Las Instituciones forales adoptarán los acuerdos pertinentes a fin de aplicar, en sus respectivos territorios, las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado apruebe para territorio común, debiéndose establecer igual período de vigencia.
5. La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los cupos correspondientes a los Territorios forales, como contribución a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.
Además se especifica que para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico, se constituirá una Comisión Mixta. El Cupo acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que señale el propio Concierto, sin perjuicio de su actualización anual.
Dicha Comisión Mixta tiene una composición paritaria y está formada por doce personas. En efecto, dicha Comisión está integrada, por una parte, por un representante de cada Territorio Histórico y tres del Gobierno Vasco y, por otra parte, por seis representantes de la Administración del Estado.
6. El Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad regulado en los artículos 138 (el "Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad... velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales") y 156 ("las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles...") de la Constitución de 1978.
7. Junto a lo anteriormente indicado, existe una Disposición (la Transitoria Octava) que señala que en "el primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto... no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes". Esta Disposición, superada tras la reforma del Concierto llevada a cabo por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, se refería únicamente al primer Concierto Económico que se celebraría tras la aprobación del Estatuto de Autonomía.

En definitiva, las disposiciones anteriores se encuentran recogidas dentro del Estatuto de Autonomía y, tal como se ha señalado anteriormente, deben tenerse en cuenta a la hora de configurar el contenido del Concierto Económico.

III. Naturaleza y características más importantes del concierto económico

Antes de entrar a analizar el objeto del presente trabajo se puede afirmar que, en líneas generales, y con la debida síntesis, las notas características más importantes del Concierto Económico son las siguientes:

1. Bien es sabido, tal como se ha indicado anteriormente, que el Concierto Económico se aprueba a través de una Ley, pero de una Ley de naturaleza especial. En efecto, a diferencia del resto de Leyes, la Ley que aprueba el Concierto Económico tiene como característica fundamental su carácter paccionado, su carácter concertado. Ello se traduce, entre otras cosas, en que su contenido se pacta entre las Administraciones implicadas y su aprobación se realiza mediante Ley de artículo único que impide la introducción de enmiendas al articulado del texto pactado.
A estos efectos, la exposición de motivos de la propia Ley 12/2002, de 23 de mayo, reconoce este carácter al señalar expresamente que "...ambas Administraciones, -se refiere al Estado y al País Vasco- de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento seguido para la aprobación del primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco han procedido a establecer el presente (Concierto Económico)...".
La misma filosofía existe en la regulación de la modificación del Concierto Económico que requiere utilizar el mismo procedimiento seguido para su aprobación, esto es, un previo acuerdo entre las Administraciones del Estado y del País Vasco. Así lo señala el apartado uno de la Disposición Adicional segunda de la Ley 12/2002, que señala expresamente que "cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación". En este sentido, y a pesar de las discusiones generadas por la utilización, por parte del Concierto Económico (en su Disposición Adicional segunda) de los términos "adaptación" y "modificación", entiendo que el contenido del artículo 62.a) del texto concertado, zanja la polémica, toda vez que atribuye a la Comisión Mixta del Concierto Económico (formada de forma paritaria entre representantes de la Administración del Estado y de la Administración vasca -Gobierno Vasco y Diputaciones Forales-) "acordar las modificaciones del Concierto Económico".
2. Al Concierto Económico se le atribuye como objeto la regulación de las relaciones de índole tributaria entre el Estado y el País Vasco. De esta regulación sobresale la existencia de unas potestades normativas y de aplicación de los tributos en manos de las Instituciones forales.

3. Merece la pena destacar, finalmente, como nota característica del texto concertado, la asunción, por parte de las Instituciones forales, de la responsabilidad resultante de la gestión de los recursos del Concierto Económico.

IV. Sobre las competencias generales de las instituciones forales

IV.1 Competencias generales

Se puede afirmar que, por lo que ahora interesa, el Concierto Económico establece las competencias generales de las Instituciones forales en dos ámbitos: el campo normativo y el campo de la aplicación de los tributos.

Indicativamente y con carácter general se puede establecer el siguiente esquema:

1. En materia normativa, la competencia de las Instituciones forales se refiere al mantenimiento, establecimiento y regulación de su régimen tributario.

Merece la pena, en este punto, hacer un breve comentario al apartado uno del artículo 1 del texto concertado que señala que la citada competencia se ciñe al territorio. Y merece hacer un comentario toda vez que este aspecto debe ser matizado pues en ocasiones la normativa tributaria foral se puede aplicar "más allá" del propio territorio. Así resulta, por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dónde los criterios que determinan el ámbito de aplicación de la normativa tributaria foral pueden ir más allá del territorio, en sentido estricto, del País Vasco.

Pero volviendo al principio general hay que indicar que el mismo encuentra su apoyo normativo en el apartado uno del artículo 1 del Concierto Económico que señala expresamente que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario".

2. Respecto a la aplicación de los tributos, hay que señalar que la competencia de exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que conforman el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponde a las Diputaciones Forales.

En esta dirección se expresa el apartado dos del artículo 1 del Concierto Económico que señala expresamente que "la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales". El contenido de este artículo 1.dos se ve completado con lo dispuesto en la Disposición Adicional quinta del Concierto Económico que establece que "para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocida la Hacienda Pública del Estado".

IV.2 Principios generales

Ahora bien, el ejercicio por parte de las Instituciones Forales de las competencias normativas se encuentra sujeto a una serie de principios generales. Se puede afirmar que varios de estos principios generales que aparecen recogidos en el Concierto Económico no son sino una reiteración de disposiciones recogidas en otros textos legales, fundamentalmente en la Constitución de 1978.

Merece la pena hacer un breve comentario a estos principios generales recogidos, fundamentalmente, aunque no exclusivamente en el artículo 2 del texto concertado. Estos principios generales son los siguientes:

1. Olvidando el orden sistemático del Concierto Económico, el primer principio general al que se quiere hacer referencia es el que resulta de los artículos que el propio texto concertado dedica a la determinación de la capacidad normativa de las Instituciones forales. En efecto, en estos artículos se pueden contener, y de hecho se contienen, limitaciones al ejercicio de la capacidad normativa de las Instituciones Forales. Así, por ejemplo y aunque esta materia se desarrolla más adelante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido la competencia normativa de los Territorios forales es prácticamente nula. Así resulta del artículo 26 dónde se establece que el referido Impuesto indirecto es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien se permite a las Instituciones Forales aprobar modelos de declaración e ingreso (que deben contener, al menos, los mismos datos que los aprobados para territorio común) y fijar los plazos de ingreso (que no pueden diferir, de forma sustancial a los establecidos por la Administración del Estado).
2. Respeto al principio de solidaridad, tal como aparece enunciado en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía. Tal como se ha indicado anteriormente la formulación de este principio general se encuentra formulado, básicamente, en los artículos 2, 138 y 156 de la Constitución de 1978. El Estatuto de Autonomía también se refiere a él de forma expresa al señalar que el régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la citada Constitución.
3. Atención a la estructura general impositiva del Estado. El problema que genera este principio consiste en determinar, precisamente, su propio contenido, ya que existen varias interpretaciones de lo que debe entenderse por el alcance de los términos estructura general impositiva del Estado y la vinculación que, en consecuencia, genera a los Territorios Históricos del País Vasco. No es fácil la delimitación del contenido de este principio y surgen dudas tales como si es posible que en los Territorios forales exista algún impuesto, más o menos, que los establecidos en territorio de régimen común. Igualmente se puede plantear si la estructura a que hace referencia el principio se refiere sólo a la estructura externa del conjunto del sistema tributario o se extiende a la propia estructura interna de cada tributo. Todo parece indicar que la propia enunciación del principio que se comenta impide su extensión a la propia estructura interna de cada tributo.

4. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado. Este principio, tal como se ha indicado anteriormente, debe tener y tiene su propia delimitación en el propio Concierto Económico. En efecto, los artículos 3 –relativo a la armonización fiscal– y 4 –principio de colaboración– configuran estos principios, si bien existen otras manifestaciones de los mismos a lo largo del propio texto concertado.

En cualquier caso, lo importante de este principio es que las reglas de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se encuentran recogidas en el propio Concierto Económico, por lo que cualquier modificación de las mismas requiere una alteración del propio texto concertado.

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

A este principio se hace una breve referencia más adelante.

5. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos de acuerdo con las normas que dicte el Parlamento Vasco.

A diferencia de las reglas con el Estado, en materia de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre los tres Territorios Históricos, las mismas no se recogen en el propio Concierto Económico, sino que se deja en manos del Parlamento Vasco su determinación y delimitación.

A este principio general se hace referencia en otro apartado del presente trabajo.

6. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. De forma particular, y como no puede ser de otra forma, se deben tener presente los Convenios internacionales suscritos por el Estado español para evitar la doble imposición y a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

Si se observa el artículo que las Normas Forales Generales de los Territorios Históricos dedican a las fuentes del ordenamiento tributario se observa que, con cierto desorden, se cita, entre otras, por una parte, a los Tratados o Convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los Convenios para evitar la doble imposición, que formen parte del ordenamiento jurídico interno, y por otra parte, a las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria.

7. Finalmente, el Concierto Económico señala que las normas contenidas en el mismo se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

VI.3 Competencias exclusivas del Estado

Junto a los principios generales anteriormente citados, también han de tenerse en cuenta las competencias que, de forma exclusiva, se reserva el Estado. Así, el Estado se reserva determinadas competencias en materia de Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido e inspección del Concierto Económico.

En efecto, el artículo 5 del Concierto Económico señala que son competencias exclusivas del Estado:

1. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. La alta inspección de la aplicación del Concierto Económico.

V. La armonización fiscal y el principio de colaboración con el Estado

V.1 Sobre la armonización fiscal con el Estado

El artículo 3 del Concierto Económico contiene las reglas de armonización fiscal con el Estado. La operatividad e interpretación de estos principios han generado no pocos conflictos entre la Administraciones del Estado y las Instituciones forales.

Estas reglas, que tienen que tener presente los Territorios Históricos en la elaboración de su normativa tributaria, son las siguientes:

1. Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Concierto Económico. Esta regla supone utilizar, por ejemplo, los conceptos que sobre los elementos básicos que configuran los tributos (hecho imponible, base imponible, obligados tributarios, etc.) se recogen en la referida Ley General Tributaria. Ahora bien, lo anterior no implica que la regulación específica de dichas materias deba ser idéntica a la de territorio de régimen común.
2. Mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. En este principio conviene recordar lo manifestado anteriormente, aunque no es exclusivo de este principio general: el citado principio ha de tenerse en cuenta a la hora de la elaboración de la normativa tributaria por parte de las Instituciones forales, obviándose el tema de los resultados de la aplicación de la citada normativa. Además ha de tenerse presente que a estos efectos ha de realizarse una comparación global, no de impuesto por impuesto; esto es, de la comparación del conjunto de los tributos se determinará si este principio es debidamente atendido.
3. Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan discriminaciones ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsión en la asignación de recursos. Respecto a este principio general hay que señalar que no puede considerarse, por sí mismo, como vulnerador del mismo, el simple hecho de que exista una normativa

tributaria diferente a la establecida para territorio de régimen común. En efecto, debe buscarse un equilibrio entre el principio de capacidad tributaria de que disponen los Territorios Históricos y el citado principio general, de tal suerte que, tal como han señalado los Tribunales, si la normativa se ha dictado en el ámbito de la propia competencia, la regulación jurídica es proporcionada, adecuada y resulta justificada y, además, no se vulnera el principio de igualdad, dicho principio general no debe entenderse incumplido, por la existencia, en sí mismo, de diferente regulación jurídica.

4. Utilización de la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales, y artísticas, que la establecida para territorio común. No obstante lo anterior, a las Instituciones forales se les permite realizar un mayor desglose de dichas actividades, lo que efectivamente sucede en la normativa foral reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas.

V.2 Sobre la colaboración con el Estado

Por lo que se refiere al principio de colaboración con el Estado, el contenido del artículo 4 del Concierto Económico se puede estructurar de la siguiente forma:

V.2.1 Aplicación de los tributos

El Estado y los Territorios Históricos se deben facilitar los datos y antecedentes que estimen precisos en orden a poder ejercer sus competencias de gestión, inspección y recaudación, esto es, sus competencias en orden a la aplicación de los tributos.

Este principio general tiene, en el propio texto concertado, unas especificaciones que en modo alguno consumen la colaboración. Estas especificaciones implican, por una parte, facilitarse toda la información que precisen (lo cuál se llevará a cabo a través de los centros de procesos de datos) y, por otra, la elaboración de planes conjuntos de actuación por parte de los respectivos servicios de inspección.

En efecto, señala el Concierto Económico lo siguiente:

- a. Las Administraciones tributarias se facilitarán toda la información que precisen, a través de sus centros de procesos de datos, para lo cuál se establecerá la intercomunicación técnica pertinente.
- b. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.
- c. Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre obligados tributarios que hayan modificado su domicilio y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

V.2.2 Intercambio de los proyectos normativos

De forma recíproca, el Estado y las Instituciones forales se deben comunicar, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas que vayan a adoptar.

Conviene incidir en esta obligación en virtud de la cuál las Instituciones forales y el Estado se comunican sus proyectos de disposiciones tributarias. A tal efecto, dentro de las funciones de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa –a que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico– se establece el siguiente procedimiento:

- a. Intercambio mutuo y recíproco de los proyectos normativos.
- b. Si se realizan observaciones por parte de una de las Administraciones al proyecto normativo de la otra Administración, se puede solicitar la reunión de la citada Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.
- c. La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa se reunirá en el plazo máximo de 15 días desde la solicitud de convocatoria y analizará la adecuación del proyecto normativo al Concierto Económico. Además intentará, antes de la publicación de la disposición cuestionada, propiciar el acuerdo entre las Administraciones implicadas.

Como puede apreciarse, esta Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa no tiene propiamente funciones ejecutivas, sino más bien conciliadoras, toda vez que su función es buscar fórmulas de acuerdo entre las Administraciones afectadas.

V.2.3 Participación en los acuerdos internacionales

También, dentro del principio de colaboración, se especifica que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico.

VI. Las normas para la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los territorios históricos de acuerdo con las normas aprobadas por el parlamento vasco (BInUEFF nº 6)

VII. Competencias normativas de las instituciones forales en relación con cada uno de los tributos (BInUEFF nº 6)

VIII. Cuadro resumen de las competencias normativas de las instituciones forales (BInUEFF nº 6)