

## **RASGOS GENERALES DEL CONVENIO Y EL CONCIERTO ACTUALES**

Gaur egungo Hitzarmenaren eta Kontzertuaren ezaugarri orokorrak

General features of the present-day Agreement and Accord

Fernando DE LA HUCHA CELADOR  
Universidad Pública de Navarra/Nafarroako Unibertsitate Publikoa

Fecha de recepción / Jasotze-data: 12-12-2008.

Fecha de aceptación / Onartze-data: 23-03-2009.

Se ofrece una visión general de los regímenes forales de Concierto y de Convenio, destacando los rasgos comunes y las diferencias entre ambos. Tienen particular incidencia su inserción en el marco constitucional, las diferenciaciones con la financiación del resto de Comunidades Autónomas, el examen de los poderes tributarios de los territorios forales y los retos que plantea la armonización europea y su incidencia sobre los mismos. En el caso de Euskadi, habrá que determinar las peculiares relaciones entre los territorios históricos y la Comunidad Autónoma, a efectos de la financiación de ambos, así como los límites que tanto para el Concierto como para el Convenio se deducen de la normativa vigente y que afectan al poder tributario. Se examinan los mecanismos de aportación al Estado y los flujos financieros entre éste y las Comunidades de Euskadi y Navarra.

Palabras clave: Financiación autonómica. Regímenes forales. Convenio económico. Concierto económico. Fiscalidad globalizada. Comunidad Foral de Navarra. Comunidad Autónoma Vasca.



Kontzertuaren eta Hitzarmenaren foru arauen ikuspegi orokorra azaltzen da, bien artean dauden berdintasunak eta desberdintasunak azpimarratuz. Ondoren aipatzen direnek eragin berezia dute: konstituzioaren esparruan sartzeak, beste autonomia erkidegoek duten finantzaketarekin dituzten desberdintasunek, foru lurraldeen zerga botereen azterketak eta Europako harmonizazioarekiko planteatzen dituen erronek eta horien gain duen eraginak. Euskadiren kasuan, lurralde historikoen eta autonomia erkidegoaren artean dauden harreman bereziak zehaztu beharko dira, biak finantzatzeko. Gainera, Kontzerturako eta Hitzarmenerako indarreko araudiaren arabera, zerga-ahalmenari eragiten dioten mugak zehaztu beharko dira. Estatuari ekarpenak egiteko mekanismoak aztertzen dira, baita Estatuaren eta Euskadiko eta Nafarroako Erkidegoen artean dauden finantza-fluxuak ere.

Giltza hitzak: Autonomia finantzazioa. Foru erregimenak. Ekonomia hitzarmena. Kontzertu ekonomikoa. Fiskalitate globalizatua. Nafarroako Foru Erkidegoa. Euskal Autonomia Erkidegoa.



This paper offers an overview of the Accord and Agreement systems in the provinces of the Basque Country and Navarre. The most important aspects are their inclusion in the constitutional framework, the differences between these systems and the funding arrangements in the other autonomous communities, taxation in the Basque provinces and Navarre, and the challenges and repercussions arising from European harmonisation. In the case of the Basque Country, the paper de-

finishes the specific relationship between the historic territories and the autonomous community, how this affects the funding of both, the restrictions contained in the current legislation for the Accord and Agreement and how this affects taxation. The paper also examines the mechanisms for contributing to the state and the cash flows between the latter and the Basque Country and Navarre.

Keywords: Funding of the autonomous communities. Systems in the Basque Country and Navarre. Economic agreement. Economic accord. Globalised taxation. Autonomous Community of Navarre. Autonomous Community of the Basque Country.

## Sumario

I. INTRODUCCIÓN. II. RASGOS COMUNES DEL CONCIERTO Y CONVENIO ECONÓMICO. III. RASGOS DIFERENCIALES DEL CONCIERTO Y DEL CONVENIO. IV. EL FUTURO DEL SISTEMA DE CONCIERTOS O CONVENIOS. V. BIBLIOGRAFÍA BÁSICA.

### I. INTRODUCCIÓN

Los vigentes Convenio y Concierto Económico<sup>1</sup>, pese a regular, fundamental pero no únicamente, el sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra, por un lado, y de la Comunidad Autónoma de Euskadi, por otro, presentan rasgos comunes y hechos diferenciales que no empecen la esencial identidad entrambos, al menos desde el plano objetivo, puesto que desde el subjetivo las diferencias se basan en la distinta andadura seguida por los territorios forales en el acceso a la autonomía consagrada en la Constitución (CE). El rasgo común básico consiste en la configuración de una autonomía fiscal que no puede ser encuadrada en el sistema general de financiación de las Comunidades de régimen común previsto en el art. 157 de la CE, si bien a su vez esta afirmación ha de ser matizada en el caso de Euskadi, puesto que la autonomía tributaria se reserva, en puridad, a los territorios históricos que la conforman –no a la Comunidad Autónoma como tal– la cual y por paradójico que parezca, puede considerarse como la Comunidad que menor autonomía tiene, en materia de ingresos, de las que conforman el Estado español, en la medida en que el Concierto –sea el vigente de 2002, sea el derogado de 1981– atribuye el poder tributario –en su triple faceta, normativa, gestora y recaudatoria, aunque puedan producirse bifurcaciones

---

<sup>1</sup> En el caso del País Vasco, el Concierto vigente es el aprobado en el Anexo de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, aprobado por la Comisión Mixta del Cupo el 6 de marzo de 2002. En el caso de Navarra, el Convenio vigente es el aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre; no obstante lo cual se produjo una modificación *in totum* del mismo (amén de las modificaciones parciales que hubo con anterioridad) a través de la Ley 25/2003, de 15 de julio. La Exposición de Motivos de ésta tipifica al Convenio como *norma pactada*, concepto que no existe en el Concierto vasco. Si con ello se quiere significar que estamos ante una norma distinta del Concierto, la expresión carece de relevancia y tiene una reminiscencia histórica que no se sustantiva jurídicamente o, dicho en otros términos, el mismo calificativo podría aplicarse al Concierto. Si situamos ambas normas en el marco constitucional, Concierto y Convenio son normas procedimentalmente idénticas, sin entrar en discusiones semánticas que, a nuestros efectos, carecen de relevancia.

entre las mismas— a los territorios históricos y no a la CAPV como tal, la cual para financiar el gasto público anudado a las competencias asumidas ha de contar con un presupuesto que se nutre, en virtud de la Ley vasca de Aportaciones —a la que aludiremos posteriormente— de las transferencias de los citados territorios en un porcentaje muy importante (entre el 85 y el 90% del total) provocando tensiones latentes entre éstos y la Comunidad en la que se integran.

El origen de esta asimetría deriva de la propia Disposición Adicional Primera de la CE la cual, como es sabido, reconoce y ampara los derechos históricos de los territorios forales —sin llegar a identificar éstos, cuestión que sí aparecía resuelta en la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Vasco al Proyecto de CE y que finalmente no prosperó en virtud de la transacción efectuada con los grupos mayoritarios (en aquel momento UCD)—. Empero, parece evidente que el sistema de Convenio y/o de Concierto son similares e incluso el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV) utiliza indistintamente ambas denominaciones en su art. 41<sup>2</sup>, en parte por un doble orden de concausas: de un lado, la existencia de denominaciones idénticas para Navarra y para las provincias vascongadas a fines del siglo XIX y en los albores del siglo XX; de otro, con la intencionalidad de prever la posible incorporación de Navarra a la CAPV en virtud de la previsión contenida en la Disposición Transitoria Cuarta de la CE, previsión tan incumplida (o no activada) como dudosa es la constitucionalidad en el modo de acceso a la condición de Comunidad Foral por parte de Nafaroa<sup>3</sup>; por su parte,

---

<sup>2</sup> El EAPV utiliza la expresión *tradicional* para referirse a la regulación de las relaciones de índole tributario entre el Estado y el País Vasco, mientras que el art. 45 de la LORAFNA también utiliza la expresión *tradicional* para referirse al Convenio, pero señala que este regulará la actividad tributaria y financiera de Navarra. Dos precisiones semánticas; en el caso de Navarra no se regula la actividad financiera —salvo lo referido a la aportación económica, donde no difiere del Concierto— ni históricamente ha sucedido así, de tal manera que al igual que sucede con la CAPV, la actividad financiera no tributaria está sujeta a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), con los matices que ésta establece. La segunda precisión afecta al País Vasco, donde la expresión *tradicional* carece de sentido, puesto que la Comunidad Autónoma sólo existe a partir del 25 de octubre de 1979; hubiera sido más correcto y respetuoso con la historia y con la Adicional Primera de la CE utilizar el término “tradicional” para referirse a las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos que integran el País Vasco.

<sup>3</sup> Por muchos argumentos que se manejen desde posiciones ideológicas revestidas de un ropaje jurídico vacío, el acceso a la condición de Comunidad Foral (que expresa una simbiosis entre territorio foral y Comunidad Autónoma) de Navarra nos sigue pareciendo inconstitucional. En efecto, desde una perspectiva constitucional sólo caben dos vías de acceso a la condición de Comunidad Autónoma: el mecanismo del art. 143 y el mecanismo del art. 151. Navarra no cumplió ninguno de los dos, sino que se inventó un procedimiento que, a nuestro juicio y por mucho que se invoque la doctrina del Tribunal Constitucional (entre otras, como hemos dicho, sus sentencias 16/1984 y 28/1984), no encuentra anclaje en nuestra norma suprema. El Estatuto de Autonomía no se sometió a plebiscito, ni se planteó la posibilidad de incorporación a la CAPV, mediante referéndum que sí sería ajustado a la CE. El último párrafo del preámbulo de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra (LORAF-

la calificación de *foral* no implica, como se ha pretendido por algunos, que sea una Comunidad Autónoma *especial* dentro del marco constitucional, sino que a través de ella se produce una simbiosis entre la condición de Navarra como territorio foral y su constitución en Comunidad Autónoma uniprovincial –que son dos cosas distintas–, lo cual implica desde el prisma objetivo la unión en una entidad territorial de carácter dispositivo de los derechos históricos de Navarra y los derechos autonómicos que sólo podían ser ir anudados a su condición de Comunidad Autónoma de régimen general, en tanto en cuanto no es una Comunidad histórica, en tanto en cuanto no plebiscitó ningún Estatuto bajo la vigencia de la II República (más bien se separó del Proyecto de Estatuto de Estella) y, por tanto, debería haber seguido las previsiones de las Comunidades del art. 143 de la CE y ello pese a los avales prestados por la doctrina del Tribunal Constitucional (véanse, entre otras, las Sentencias 16/1984, de 6 de febrero y 28/1984, de 28 de febrero, donde se declara expresamente que la Disposición Adicional Primera sirve como título habilitante para el acceso a la autonomía de Navarra).

Pero como la cuestión histórica ha sido tratada en otros trabajos de esta publicación, obviaremos la profundización en la misma; tampoco profundizaremos en la cuestión jurídico-constitucional preñada de connotaciones políticas que hoy todavía colea. En todo caso, encontramos, en el momento de promulgación de la CE, una situación peculiar, que explica el proceso posterior: sólo Navarra y Álava contaban con un sistema privativo de naturaleza tributaria, con diferencias entrambos ya que en el primer caso el Convenio era de carácter temporal indefinido (con la particularidad de haber sido aprobado mediante un Decreto-Ley, caso único en la historia del sistema de Convenios y/o Conciertos) en tanto que el Concierto con Álava era recentísimo (de 1976) y suponía un *aggiornamento* del aprobado en 1951 con vigencia para 25 años, vigencia que lastrará el Concierto de 1981 con la CAPV y que afortunadamente ha quedado superado con el actual de 2002 de vigencia indefinida, lo cual le aproxima al Convenio navarro, desapareciendo así el hecho diferencial de la vigencia temporal o indefinida entre ambos.

---

NA) establece la vía del *pacto* como mecanismo peculiar de acceso a la autonomía, todo ello sin olvidar el peculiar art. 1 del Amejoramiento donde se afirma literalmente que *Navarra constituye una Comunidad Foral...*, omitiendo de forma intencionada que no es en puridad una Comunidad Foral sino que *se constituye en Comunidad Foral*. La invocación de los derechos históricos y de la Disposición Adicional Primera de la CE, así como los argumentos historicistas no pueden enervar que la reintegración sólo tiene lugar en el marco de la propia CE y que ésta no prevé un *tertium* procedimental para el acceso a la condición de Comunidad Autónoma. Utilizando el mismo argumento, Álava, Bizkaia o Gipuzkoa podrían, previa separación de Euskadi, constituirse en Comunidades Forales. O, con anterioridad a la integración en la misma, podrían haberse constituido en Comunidades Forales (y aquí sí podrían utilizar la misma denominación que Navarra) uniprovinciales, pero no podrían haberse integrado, como tales en la CAPV, porque el art. 145 de la CE prohíbe la federación de Comunidades Autónomas.

Como es sabido, en 1979 se aprueba el EAPV donde se afirma –bajo el adjetivo de *tradicional*– que las relaciones tributarias entre el Estado y la CAPV se regirán por el sistema de Concierto Económico. Tradición curiosa porque, como hemos dicho, nunca ha habido ex ante Concierto entre el País Vasco y el Estado, sino entre éste y los territorios históricos, ni pudo haberlo porque las Comunidades Autónomas se crean, como entidades territoriales dispositivas o contingentes, precisamente a partir de aprobación de la CE de 1978. Ello explica que el denominado Concierto con el País Vasco no sea, desde el plano tributario y financiero, tal, sino un convenio con los territorios históricos que integran dicha Comunidad Autónoma, de manera que sólo desde un prisma formal, que no material, se puede hablar de un Concierto con la CAPV, tanto en el plano tributario, como incluso en el de determinación del cupo vasco.

Por el contrario, en el caso de Navarra, la situación es distinta, puesto que, como territorio foral, que no como Comunidad Foral, contaba con el Convenio de 1969, cuya pervivencia no quedaba supeditada al hecho de que optase por el acceso a la autonomía, cosa que hizo en 1982, de forma que la LORAFNA no supuso ningún avance ni retroceso en materia de autonomía fiscal (salvo lo que diremos posteriormente) o, expresado en otros términos, el derecho histórico anudado al Convenio se reconoce y pervivirá para Navarra, no para la Comunidad Foral<sup>4</sup>; si ésta desapareciese o se integrase en otra Comunidad no por ello desaparecería su régimen privativo en materia financiera. De tal manera que la LORAFNA supone una novación subjetiva en los derechos históricos de Navarra desde el plano financiero, aun cuando no sea intrascendente su consideración como Comunidad Autónoma (su calificación como Foral no añade nada relevante jurídicamente hablando, teniendo un carácter más simbólico y/o político), puesto que le permite la creación de tributos propios (en plano de paridad con otras Comunidades Autónomas) que se añade o superpone a sus derechos históricos<sup>5</sup>. En este sentido, Euskadi podría calificarse, desde el prisma financiero, como una Comunidad compuesta por una confederación de territorios forales, con una particularidad significativa; la desaparición de la CAPV o la desagregación de alguno de sus territorios históricos supondría automáticamente la abrogación del Concierto con Euskadi, permaneciendo, sin embargo, el derecho

---

<sup>4</sup> Obsérvese cómo el sistema de Convenio Económico se reconoce en el art. 45 de la LORAFNA a Navarra, no a la Comunidad Foral como Comunidad Autónoma; la LORAFNA –y ello expresa la idea de simbiosis entre derechos históricos y competencias autonómicas– está trufada de preceptos donde se distingue, en el plano competencial, entre Navarra y Comunidad Foral de Navarra, ya que jurídicamente son dos entidades distintas, aunque parezca sorprendente esta distinción.

<sup>5</sup> Cuestión que sólo se ha percibido con la reforma del Convenio efectuada en 2003 y que ha solido pasar inadvertida a la hora de confrontar las diferencias entre aquél y el Concierto de 2002.

de los tres territorios históricos que la componen a tener su propio Concierto Económico, sobre la base de la Disposición Adicional Primera de la CE.

En todo caso, Concierto y Convenio suponen, como hemos señalado, la inaplicación del art. 157 de la CE y del sistema de recursos de las Comunidades de régimen común previsto en la LOFCA de 1980, aun con matices importantes. En el caso de Navarra, la inaplicación es total en la vertiente de los ingresos (salvo en el caso de la Deuda pública) mientras que en el caso de la CAPV la inaplicación se refiere a los territorios históricos –titulares del poder tributario– y no a aquella como tal, salvo la particularidad de que no pueden existir tributos cedidos por el Estado (así se reconoce en el art. 42 del EAPV donde los tributos cedidos desaparecen y se sustituyen por las aportaciones de los territorios históricos) puesto que la cesión –con significado diferente al que existe en régimen común, ya que propiamente hay una transferencia de poder tributario o, si se quiere, el reconocimiento de un poder tributario distinto del previsto para las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales– se ha producido a los territorios históricos, lo cual arrastra alguna particularidad trascendente, como puede ser que los recargos de la CAPV sólo pueden ser establecidos sobre tributos concertados cuya titularidad no le corresponde a ella sino a los territorios que la componen, en tanto que Navarra puede establecer, en teoría, recargos sobre sus propios tributos.

Junto a ello, hay una peculiaridad formal importante y trascendente; como es sabido el art. 31.3 de la CE exige que los tributos se establezcan mediante norma con rango y forma de ley. Esta exigencia sólo puede ser cumplida por Navarra, cuya constitución en Comunidad Autónoma –que no su condición foral– le permite dictar normas con tal rango. Por el contrario, en el caso de Euskadi puesto que la titularidad de los impuestos básicos corresponde a los territorios históricos y teniendo en cuenta que éstos carecen de potestad legislativa, el ejercicio de sus facultades tributarias sólo puede realizarse mediante normas forales de las Juntas Generales de los mencionados territorios, las cuales formalmente tienen carácter reglamentario, al menos desde el punto de vista procesal, como lo prueba el hecho de que, a diferencia de Navarra, el conocimiento de las impugnaciones corresponde a los Tribunales contencioso-administrativos y no al TC (como sucede en el caso de la Comunidad Foral). Esta asimetría en la producción normativa ha provocado doctrinalmente intentos de justificación, tan loables como en ocasiones estériles. Sin entrar en un análisis exhaustivo cabe citar la posición de autores como Tomás-Ramón Fernández, quien tempranamente habló de una *costumbre constitucional* como mecanismo para justificar este presunto incumplimiento del art. 31.3 de la CE; otros autores, como Juan Ramallo, defendieron la necesidad de que, sin modificar la CE y aun manteniendo el carácter formalmente reglamentario,



su impugnación se residenciase ante el TC, lo cual obligaría simplemente a modificar la Ley Orgánica reguladora de éste así como la LJCA. En fin, por no aburrir en exceso con posiciones doctrinales, algunos defendieron la idea –importada de la doctrina alemana y en concreto de Otto Bächoff– de las denominadas *normas constitucionales inconstitucionales*. A nuestro juicio, y como ya sostuvimos en 1995, se trata de interpretar armónicamente la CE y dentro de ella caben tanto el art. 31.3 como la Disposición Adicional Primera, de la cual se deduce que, en virtud de los derechos históricos, se excepciona el principio de reserva de ley en materia tributaria para los territorios forales, salvo que estos se constituyan en Comunidad uniprovincial –caso de Navarra–. Pero, y este es un matiz importante, en el caso del País Vasco la carencia de potestad legislativa de los territorios históricos anudada a su competencia tributaria no puede ser suplida mediante una transferencia de potestades materiales y/o formales a la Comunidad Autónoma o, dicho en otros términos, ésta no puede regular los tributos concertados ni puede penetrar en su normación mediante leyes dictadas por el Parlamento vasco (salvo lo que diremos en materia de armonización interna de los tributos concertados), las cuales serían directamente inconstitucionales por invasión de competencias de los territorios históricos garantizadas por la Adicional Primera de la CE, por el propio EAPV y por el Concierto Económico<sup>6</sup>.

Esta diferencia formal en la producción normativa deducible del Concierto y del Convenio no explica, empero, la diferente litigiosidad a la que hemos asistido en los últimos años y a la que, aparentemente, se puso paz con los acuerdos Gobierno Vasco-Estado de 2002 y, sobre todo, la Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008, sentencia que avala la no contradicción con el Derecho comunitario del régimen de Concierto, estando a la espera de que tanto el TSJPV como el propio Tribunal Supremo<sup>7</sup> comprendan y plasmen en sus decisiones judiciales la esencia del Concierto y, sobre todo, apliquen la doctrina del TC sobre la constitucionalidad del diferente tratamiento fiscal por razón de la residencia en un determinado territorio (foral o no).

Como hemos sostenido en otros foros, la litigiosidad sobre medidas tributarias vascas y la inexistencia aparente de conflictos en relación con normas

---

<sup>6</sup> El art. 37 del EAPV no reconoce directamente competencias tributarias a los territorios históricos, pero las mismas se deducen de lo previsto en el art. 41. La cuestión es bastante simple de entender: a diferencia del resto de las materias, en el ámbito tributario no juega la distribución competencial deducible de los arts. 148 y 149 de la CE y, por tanto, incluso en el régimen común quien pretenda construir la distribución competencial bajo este parámetro está condenado al fracaso. Por ello, y paradójicamente, el art. 37 del EAPV es correcto bajo el prisma financiero.

<sup>7</sup> Sobre la naturaleza reglamentaria de las Normas Forales de los territorios históricos y sobre el enjuiciamiento de medidas de naturaleza fiscal véase, recientemente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008.

navarras tiene, ante todo, una explicación política quedando lo jurídico relegado a un segundo plano. Navarra ha venido, en los últimos años, copiando literalmente normas del Impuesto sobre Sociedades de los territorios históricos de Euskadi; dichas normas no han sido impugnadas (ciertamente el camino procesal es más tortuoso porque hay que plantear recurso de inconstitucionalidad, frente al mero recurso contencioso-administrativo contra las Normas Forales de los territorios históricos) lo cual suscita una duda que, simplemente, dejamos en el aire: ¿un incentivo fiscal o una reducción del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades puede ser inconstitucional y/o contrario al Derecho comunitario en el País Vasco pero no en Navarra cuando la norma es similar en ambos casos? ¿Acaso la vara jurídica de medición sea distinta en uno y en otro caso? Que el problema es político y no jurídico queda meridianamente expresado por la distinta posición adoptada por la Abogacía del Estado en uno y otro caso, así como por el hecho de que las Comunidades limítrofes impugnantes de normas vascas coincidan con entes territoriales gobernados por el mismo partido que el gobernante en la Comunidad Foral.

## II. RASGOS COMUNES DEL CONCIERTO Y CONVENIO ECONÓMICO

El Concierto de 2002 y el Convenio de 1990 (en puridad, como hemos dicho, se mantiene formalmente esta fecha por un prurito ligado a la vigencia indefinida del mismo cuando fue objeto de una modificación *in totum* mediante la Ley 25/2003, de 15 de julio, modificación que, por cierto, y salvo lo que diremos posteriormente, se *inspiró* –por no decir que copió– en el Concierto de 2002) presentan varios rasgos comunes, de entre los cuales el principal consiste en la renuncia *pactada* del Estado a regular (parcialmente) y sobre todo a recaudar los impuestos que conforman su sistema tributario en los territorios históricos del País Vasco y en Navarra. Aquí podríamos entrar a discutir si hay un sistema tributario propio de Navarra y de los territorios históricos o si, por el contrario, hay una transferencia/subrogación del poder tributario estatal. Con criterio neutral el art. 41.2.a) del EAPV habla del *régimen tributario* de los territorios históricos, sin entrar a valorar si es propio o privativo; por el contrario, el art. 45 de la LORAFNA y el art. 1 del Convenio hablan, en el caso de Navarra, de *su propio régimen tributario*. Otra cuestión semántica ociosa, porque no existe un régimen independiente del estatal, aspecto éste que no debe llevar a rasgarnos las vestiduras porque incluso el estatal tampoco es exactamente independiente, en el sentido vulgar del término, puesto que, *ad exemplum*, la integración en la Unión Europea obliga a los Estados miembros a establecer el IVA y los Impuestos Especiales armonizados y, sin embargo, nadie duda de que hay sistemas fiscales

nacionales pero sujetos a límites impuestos por la pertenencia –voluntaria– a instituciones supranacionales<sup>8</sup>.

De tal manera que, a nuestro juicio, lo que existe es una transferencia pactada, parcial y limitada del sistema tributario estatal a favor de los territorios forales<sup>9</sup>. Pactada –aunque no nos guste el adjetivo por las razones expuestas anteriormente– porque se verifica a través de un acuerdo –transformado en Ley estatal– entre ambas Administraciones, sin que el pacto sea exclusivo de Navarra. Limitada porque, por mucho que se diga, sobre todo en la LORAFNA y en el Convenio, *Navarra no tiene un sistema tributario propio* en el sentido material de la expresión sino que el sistema es el estatal, de tal manera que carece de potestades para suprimir tributos estatales convenidos y lo mismo sucede en el caso del Concierto y de los territorios históricos. Otra cosa es que, según el art. 2.2 del Convenio, la Comunidad Foral (obsérvese cómo aquí se alude a ésta y no a Navarra como territorio foral) pueda establecer tributos distintos de los convenidos (novedad introducida por la reforma del Convenio en 2003), lo cual supone implícitamente dos cosas: por un lado que el sistema tributario convenido es el estatal y que ese acuerdo, pacto o convenio nace de un derecho histórico asociado la condición de Navarra como territorio foral, no a su condición de

---

<sup>8</sup> En el caso del País Vasco la pertenencia al Estado español deriva de la CE, no de una voluntad explícita del pueblo vasco. Son conocidos los proyectos de consulta popular, referéndum, reforma estatutaria, plan Ibarretxe, etc. Todos ellos han sido sistemáticamente tumbados sea en vía parlamentaria sea en el TC; en fin, ello nos llevaría a consideraciones políticas alejadas de nuestro trabajo y de nuestra posición –que debe ser neutral dada la condición de miembro de la Junta Arbitral del Concierto Económico–.

<sup>9</sup> En el caso de Navarra, no tiene desperdicio alguno la lectura atenta de la Resolución de la Junta Arbitral de 15 de julio de 2005 (conflicto 1/2004), que afectaba a un conflicto de competencias tributarias entre la Comunidad Foral y el Estado en relación con la exacción de un impuesto determinado. La Junta Arbitral dedica –con notorio esfuerzo de erudición histórica– una parte sustantiva de la resolución a tratar de forma compulsiva las diferencias entre el sistema navarro y el sistema vasco –cuando no era ese el fondo de la cuestión–, así como a determinar que la denominación de *tributos convenidos* no se correspondía con la realidad histórica de los Convenios, constituyendo una “novedad” introducida en 1990 que chocaba con la tradición, porque suponía implícitamente negar el poder originario de Navarra para establecer tributos, frente al poder derivado –ex art. 133.2 de la CE– de los territorios históricos del País Vasco. Por razones de elemental prudencia y respeto no vamos a juzgar aquí los argumentos utilizados por los componentes de la Junta Arbitral que, desde luego, no se corresponden con el resultado obtenido.

Aluden a la *integridad del sistema tributario navarro* y a la inaplicación supletoria del Derecho estatal en materia tributaria frente a lo que sucede en el Concierto vasco y a otras cuestiones de menor interés en esta sede. Las Resoluciones de la Junta Arbitral de Navarra no son objeto de publicación oficial y, por tanto, sólo pueden conocerse de forma indirecta. En el caso que nos ocupa puede verse un resumen de los argumentos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007 (recurso 296/2005). Por cierto y aunque sea anecdótico, el TS anuló la resolución de la Junta Arbitral, sin hacer caso alguno a los argumentos históricos y a los presuntos hechos diferenciales con el Concierto vasco.

Comunidad Autónoma. Por otro lado, que habiéndose constituido en 1982 en Comunidad Autónoma tiene, como tal y no como territorio foral, la posibilidad de establecer tributos propios, con la peculiaridad, frente a otras Comunidades de que esta facultad no se sujeta a los límites de la LOFCA, sino a los derivados de los arts. 2 y 7 del Convenio, aunque sea una particularidad más formal que sustantiva. En efecto, los impuestos propios de la CAPV –sometidos a los principios de la LOFCA– existen para la Hacienda General del País Vasco en el art. 42.b) del EAPV –es decir, desde 1979–. En cambio, Navarra no se percató hasta 2003 que sólo tenía tributos convenidos como territorio foral pero que carecía, formalmente, de la facultad de establecer tributos propios como Comunidad Autónoma, porque dicha facultad no la recoge el Amejoramiento ni la primitiva redacción del Convenio de 1990. De tal manera que nos resulta raro de entender la defensa a ultranza de un sistema tributario propio que, sin embargo y sobre el texto de la LORAFNA, les impedía teóricamente crear sus propios impuestos –valga la redundancia–. Olvido quizá explicable por el hecho de que en materia tributaria primó la defensa del Convenio sobre la defensa de las competencias adicionales ligadas a la condición de Comunidad Autónoma.

Lo que existe, superando nominalismos banales y objeto de discusiones bizantinas, es un sistema tributario –el estatal– que se aplica en Navarra y en el País Vasco con la particularidad de que las competencias normativas (con matices), gestoras y recaudatorias corresponden a los territorios forales, reservándose el Estado la regulación, gestión y recaudación del hecho imponible *importaciones* tanto en el IVA como en los Impuestos Especiales. En teoría, el resto de los impuestos que conforman el sistema tributario estatal pueden ser regulados por Navarra o por los territorios históricos de Euskadi. De tal manera que aparece una primera distinción entre tributos concertados y/o convenidos (los que teóricamente constituirían su sistema tributario *propio*, *si bien incluso esta acepción sólo es admisible en términos recaudatorios*) y tributos no concertados y/o no convenidos –los que el Estado recauda en los territorios forales, si bien posteriormente se realicen ajustes a la hora de calcular la aportación o cupo–.

En el caso de los primeros –de ahí la calificación de sistema tributario *propio* pero parcial– la lógica primaria llevaría a pensar que los territorios forales son libres para su regulación, es decir que gozan de soberanía tributaria, que es lo que caracterizaría a un sistema fiscal dependiente pero autónomo, *stricto sensu*. Sin embargo, nada más lejos de la realidad, porque –y vamos a seguir la terminología del Concierto más clara que la del Convenio, aunque las conclusiones a obtener sean similares– en los tributos concertados/convenidos (por muy *novedosa* que sea esta expresión en Navarra, nos sirve para facilitar la explicación y no recurrir a circunloquios) no existe soberanía tributaria ni poder tribu-

tario<sup>10</sup> pleno en el sentido dado a esta expresión por la doctrina alemana de los años 30 del pasado siglo (Hensel, Nawiasky, etc.). En efecto, hay que distinguir entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común. En el caso de los segundos, los territorios forales han de aplicar idéntica regulación que la vigente en territorio común, quedando relegada su potestad a aspectos puramente formales (modelos de liquidación, plazos de ingreso, etc.).

En los tributos concertados/convenidos de normativa común encontramos, pues, un poder tributario meramente formal, es decir, que las correspondientes Leyes Forales (caso de Navarra) o Normas Forales (caso de los territorios históricos que integran Euskadi) no constituyen sino mera transcripción de la correspondiente norma estatal, hasta el punto de que, por razones de economía legislativa, quizá hubiera sido preferible aplicar directamente la normativa del Estado, que, por otra parte, es lo que se deduce tanto del Concierto como del Convenio en el caso de que los territorios forales no regulen dichos tributos. *Ad exemplum*, ello es lo que sucede en el caso del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, donde, por ejemplo y frente a lo que sucede en el caso de los territorios históricos –donde sí existe Norma Foral reguladora–, no se da la misma situación en el caso de Navarra, que carece de la misma, sin que ello suponga que el citado tributo no se aplique en la citada Comunidad.

El grueso de los tributos de normativa común –es decir, la aplicación pura y dura de la normativa estatal, formalmente disfrazada mediante Leyes y/o Normas Forales– afecta, básica pero no exclusivamente, a la imposición indirecta y dentro de ella a los tributos básicos, como son el IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación, circunstancia que, a su vez, tiene una explicación derivada del Derecho europeo, puesto que se trata de tributos armonizados por la Unión Europea a través de las pertinentes Directivas comunitarias<sup>11</sup>. Junto a ellos, y por

---

<sup>10</sup> Y ello sin mencionar la lamentable técnica jurídica empleada por el legislador –estatal, autonómico y foral– a la hora de manejar, cual si fueren sinónimos, los términos *poder* y *potestad*, por no mencionar la vetusta distinción entre poder tributario originario y derivado que utiliza el art. 133 de la CE. Que cada día se legisla peor –sobre todo en materia financiera y bajo una perspectiva de técnica jurídica– es un hecho constatable (para muestra válida, y con independencia de valoraciones políticas véase la regulación del sistema de financiación de Catalunya contenido en la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio).

<sup>11</sup> Cuestión dogmática interesante, pero en la que no podemos entrar por razones de espacio, es determinar si los territorios forales pueden o no transponer en su sistema tributario Directivas comunitarias de armonización en el caso del IVA o de los Impuestos Especiales o, por el contrario, han de esperar que dicha transposición al ordenamiento interno sea efectuada, con carácter previo, por parte del Estado. Conforme aparecen redactados los vigentes Convenio y Concierto, la transposición directa no es posible, lo cual demuestra –aunque sea una obviedad– que la bilateralidad en las relaciones territorios forales-Unión Europea no existe, puesto que hay un tercer actor necesario, como es el Estado español, lo cual tiene sentido desde la perspectiva del Derecho Internacional y los sujetos de éste, si bien

las mismas razones, el Impuesto sobre Operaciones Societarias (armonizado a nivel europeo) es, formalmente, un impuesto concertado o convenido sin potestades materiales de los territorios forales. Incluso en tributos donde las exigencias armonizadoras de la Unión Europea no existen, el Concierto y el Convenio imponen a los territorios forales la aplicación de la normativa estatal (caso del Impuesto sobre Primas de Seguros o del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos). De tal manera que, en el ámbito de la imposición indirecta (con algún matiz importante en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), el poder tributario de los territorios forales se limita a *copiar* la normativa estatal, todo ello sin perjuicio de la tenencia de facultades respecto de manifestaciones de ese poder como puede ser la recaudatoria.

Hablar, sin embargo, de un sistema tributario propio cuando en puridad lo que tienen los territorios forales en los tributos de normativa común son puras facultades recaudatorias constituye un ejercicio de funambulismo jurídico-tributario o, dicho en otros términos, conceder preeminencia a lo formal sobre lo material. ¿Tener facultades para aprobar Leyes y/o Normas Forales que transpongan la normativa vigente en territorio común es equivalente a la existencia de un sistema tributario propio o un poder tributario pleno?

En teoría, el poder tributario pleno se ejercería en relación con los tributos concertados/convenidos de normativa autónoma, donde Navarra y los territorios históricos del País Vasco gozan, en principio y si se cumplen los puntos de conexión establecidos en el Convenio o en el Concierto, de facultades para establecer una normativa diferente de la estatal<sup>12</sup>, siempre que no vulneren la CE. A su vez, y no es casualidad, éstos se identifican, salvo excepciones, con los tributos no armonizados a nivel europeo, pero aun así la plenitud del poder tributario choca con inconvenientes lógicos pero fundamentales, derivados, entre otras cosas, de la inserción de los territorios forales en el Estado español y, por ende, en su marco constitucional. Este hecho determina que, no obstante ser los derechos históricos, preexistentes a la CE, sólo pueden ser ejercidos mediante el reconocimiento y amparo que le presta la norma suprema, sin que los mismos puedan

---

podría objetarse que el Derecho de la Unión Europea es Derecho interno y que la transposición directa o indirecta constituiría una cuestión a resolver de acuerdo con parámetros de distribución competencial deducibles de la Constitución; en fin la cuestión es muy compleja como para justificar un tratamiento *in extenso* de la misma. Empero, la posibilidad atisbada tampoco existe, por ejemplo, en Alemania (para el caso de los Länder), por citar un país de estructura federal.

<sup>12</sup> Respetando, no obstante, los criterios constitucionales y los criterios de armonización impuestos por el Concierto y por el Convenio. Por poner ejemplos elementales, no cabría un IRPF regresivo o que vulnerase la igualdad tributaria; igualmente tampoco cabría una regulación del Impuesto sobre el Patrimonio que condujese a determinar su carácter confiscatorio.

constituir título propio para deducir del mismo el ejercicio de competencias autónomas, conforme declara el TC, entre otras en la Sentencia 76/1988, de 26 de abril, sentencia poco congruente con las citadas de 1984 sobre el acceso peculiar de Navarra a la condición de Comunidad Autónoma (aspecto que no menciona)<sup>13</sup> y que supone un relativo triunfo del autonomismo frente al foralismo a la hora de interpretar la integración constitucional de los derechos históricos.

Conviene, empero volver al hilo principal de nuestro discurso y señalar que los impuestos convenidos/concertados de normativa autónoma están sometidos a una triple limitación: a) el cumplimiento de los principios constitucionales (solidaridad, no discriminación, igualdad, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad, etc.); b) los principios derivados del bloque de la constitucionalidad (dentro del cual se encuentran, por mutación a los territorios forales de la doctrina del TC en relación con la LOFCA, los derivados del Concierto y/o del Convenio y; c) los principios derivados de los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado así como las normas de armonización fiscal dictadas por la Unión Europea<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Aunque no sea el lugar para comentar esta sentencia, en ella se afirma –en los hechos, no en los fundamentos de Derecho– literalmente que la Disposición Adicional Primera de la CE se está refiriendo *tácitamente* a Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra como territorios forales. Si algo tiene la STC citada, y que versa sobre la impugnación de determinadas disposiciones de la LTH, es la interpretación muy peculiar que hace de la locución *en su caso* utilizada por la Adicional Primera de la CE. Peculiaridad que deriva no de nuestra discrepancia con el fondo de la sentencia, sino con el hecho de que la misma es difícilmente trasladable al plano tributario y a los poderes de los territorios históricos, partiendo de una distribución competencial típicamente *administrativista* y que no puede trasladarse *sic et simpliciter* al plano tributario. En fin, se trata de una doctrina que salva la LTH bajo argumentos constitucional-autonomistas que no foralistas, de tal manera que implícitamente lleva a una conclusión, en la que podemos estar equivocados, consistente en señalar que la integración de los territorios forales en una Comunidad Autónoma supone una posible y voluntaria limitación de los derechos históricos. De tal manera que la actualización de los derechos históricos en el marco de los Estatutos de Autonomía puede suponer una limitación de los mismos.

<sup>14</sup> La referencia a la armonización fiscal de la Unión Europea plantea un problema dogmático en el cual no vamos a entrar porque excedería con mucho los propósitos de esta colaboración; simplemente señalar que la armonización fiscal (sic) sólo afecta a la imposición indirecta, conforme se desprende del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de manera que no tendría sentido respecto de la imposición directa, donde sólo es predicable el término de *aproximación de legislaciones* que maneja el Tratado (véase la versión consolidada en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 9 de mayo de 2008). Otra cosa distinta es la aplicación del Derecho comunitario en temas como el de ayudas de Estado, cuestión conflictiva en relación con los regímenes forales y sobre el que se ha pronunciado la ya citada Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008, muy difusa en sus argumentos, siendo mejores las alegaciones de la Abogada General, tal y como pusimos de manifiesto en los Cursos de Verano de la UPV sobre Concierto Económico y Ayudas de Estado celebrados en Donostia el día 1 de septiembre de 2008, en intervención pendiente de publicación por las Juntas Generales de Gipuzkoa; lógicamente los argumentos de la conferencia impartida no pudieron recoger la citada sentencia conocida diez días después.

A estos principios comunes, cabría añadir, en el caso de los territorios históricos del País Vasco, como veremos, los derivados del EAPV en relación con las potestades armonizadoras y de coordinación y colaboración fiscal que dicte, mediante norma con rango de Ley, el Parlamento vasco.

Teóricamente los impuestos autónomos –con las limitaciones antedichas– serían los siguientes: a) el IRPF; b) el Impuesto sobre Sociedades; c) el Impuesto sobre el Patrimonio; y d) el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Fuera, aunque se trate de un impuesto directo, quedaría el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. No obstante, y singularmente en el segundo de ellos –curiosamente aquél sobre el cual mayores cuestiones conflictivas se han planteado–, se puede producir una divergencia entre potestades recaudatorias y normativas –tanto en Navarra como en Euskadi– en tanto que sobre el ISD existen diferencias, entrambos planos del poder tributario, entre Navarra y la CAPV.

En el caso del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto Navarra como los territorios históricos tienen *libertad* normativa, a la cual se anuda la potestad recaudatoria, para establecer y mantener los mismos si bien ligada al punto de conexión que viene determinado por la residencia habitual del contribuyente en los respectivos territorios forales<sup>15</sup>; en el caso de los no residentes en España, hay que distinguir dos supuestos: a) que hubieran tenido su última residencia en el País Vasco o en Navarra, en cuyo caso podrán optar por tributar conforme al régimen de obligación personal y, a su vez, podrán hacerlo en territorio común o foral, conforme su respectiva normativa; b) si, por el contrario, se trata de no residentes cuya última residencia no estuviera, a su vez, en alguno de los territorios forales, tributarán en el territorio histórico correspondiente o en Navarra cuando la mayor parte de los bienes o derechos se encuentren sitos en dicho territorios, pero, aplicando la normativa estatal.

Una cuestión que puede plantearse consiste en determinar si la anunciada supresión del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) en el Estado conlleva inmediatamente la desaparición del citado tributo en Navarra y en el País Vasco. Cuestión que aparece resuelta en el Convenio y en el Concierto (véase la Adicional Segunda de este último) cuando señala que:

---

<sup>15</sup> En la redacción original del Convenio de 1990 se contenía una norma directamente inconstitucional para el caso de residencia de ambos cónyuges en distintos territorios (foral y común) y opción por la tributación conjunta, determinando que tributarían en Navarra si en dicho territorio tuviese su residencia el cónyuge varón, lo cual constituía una discriminación por razón de sexo evidente. Hasta la minirreforma del Convenio en 1998 estuvo vigente dicha norma. Curiosamente no fue impugnada ni nadie planteó cuestión de inconstitucionalidad; se desconoce cómo pudo tamaño desabrupto jurídico ser obviado por el Estado (cuyas Cortes aprueban la Ley del Convenio).



en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos [...] o se crearan nuevas figuras tributarias, se procederá por ambas Administraciones de común acuerdo a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico [...]»<sup>16</sup>.

Lo que habrá que determinar es si la supresión del IP (que no es tal, puesto que el impuesto pervive según el proyecto de ley estatal pendiente de aprobación en el momento de redactar estas líneas, aunque no haya obligación de ingresar) implica una reforma del sistema tributario del Estado que determine una reforma del Concierto y/o del Convenio. Esclarecedor es, en este punto, el primero de ellos que se refiere a la creación de impuestos (no a la supresión de los mismos). Con independencia de la presión *política* de los contribuyentes navarros y vascos para la supresión del impuesto y amén del error que supone por parte del Gobierno del Estado plantear la desaparición del tributo y no sólo por razones recaudatorias (puesto que se trata de un impuesto cedido a las Comunidades de régimen común), estimamos que tanto Navarra<sup>17</sup> como los propios territorios históricos podrían encontrar argumentos para defender la pervivencia del mismo.

Por su parte, el Impuesto sobre Sociedades (IS) es un tributo concertado muy peculiar, porque también en él pueden darse bifurcaciones entre competencias recaudatorias de los territorios forales y competencias normativas, pero con la particularidad de que éstas pueden producirse entre residentes en España. En principio se aplica la normativa foral en dos supuestos claros: por un lado cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y/o Navarra y su volumen de operaciones no hubiera excedido de seis millones de euros<sup>18</sup>; por otro lado, cuando los sujetos pasivos operen exclusivamente en territorio navarro o vasco y su volumen de operaciones hubiera excedido de seis millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde tengan su domicilio fiscal.

---

<sup>16</sup> En el caso de Navarra, la Disposición Adicional Tercera del Convenio, siendo en sustancia similar, obvia la referencia a la creación de nuevos tributos; no obstante se trata de una diferencia formal porque el art. 6 del Convenio (al tratar de la modificación del mismo) habla igualmente de los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro, de donde, *sensu contrario*, se desprende que la supresión no implica modificación del mismo.

<sup>17</sup> En el caso de Navarra, el Informe del Defensor del Pueblo (datable en los primeros meses de 2008) sobre el sistema tributario navarro en el ámbito de la imposición directa proponía la supresión del IP y la creación de un Impuesto sobre las Grandes Fortunas. No sabemos si el Informe ha sido presentado ante el Parlamento Foral, amén de que éste es libre para adoptar o no las sugerencias formuladas por el citado Defensor.

<sup>18</sup> No obstante, tanto el Concierto (Adicional Sexta) como el Convenio (Adicional Segunda) señalan que la cifra será revisada cada cinco años; en el caso del País Vasco, la revisión no implica modificación del Concierto y se llevará a cabo en el seno de la Comisión Mixta. En el caso de Navarra, la revisión se lleva a cabo por la Comisión Coordinadora prevista en el art. 67 del Convenio y se guarda silencio acerca de si conlleva o no modificación del Convenio, aunque nos inclinamos por la solución negativa.

Inmediatamente salta a la vista una laguna legal que, aunque infrecuente, podría producirse y que hemos venido denunciando de forma reiterada, consistente en determinar a quién tributan y con arreglo a qué normativa los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco o navarro y su volumen de operaciones no haya excedido de seis millones de euros, teniendo en territorio común su domicilio fiscal.

Dejando de lado este supuesto infrecuente, existe un *tertium genus* que afecta a los sujetos pasivos que operan en territorio común y en territorio vasco y/o navarro, cualquiera que sea su domicilio fiscal, cuando su volumen de facturación supere los seis millones de euros. Tanto Concierto como Convenio establecen unas normas claras, en apariencia: dichos sujetos tributan en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio (común o foral, aunque haya que realizar alguna precisión sobre este extremo, que es donde se encuentra el conflicto), es decir, en lo que se venía conociendo como régimen de cifra relativa de negocios. No obstante, aplicarán la normativa estatal cuando, teniendo su domicilio en territorio vasco o navarro, el volumen de operaciones realizadas en territorio común, represente un porcentaje igual o superior al 75% del total de las mismas. Ello determina que, en este caso, el IS no sea exactamente y en todos los casos un tributo concertado de normativa autónoma, sino que hay una zona gris para sujetos domiciliados en el País Vasco o en Navarra, los cuales habrán de aplicar la normativa estatal. Pareciendo claro el caso, hay sin embargo una cuestión conflictiva deducible de la diferente terminología que utilizan el Convenio y el Concierto y de la incomunicación que existe entre ambos, al tratarse de normas bilaterales entre el Estado y Navarra y el Estado y el País Vasco. En efecto, el Concierto habla de *territorio común*, habiendo entendido el Estado esta expresión en un sentido peculiar, equivalente al territorio estatal (incluida Navarra) menos el País Vasco. Por el contrario, el art. 18 del Convenio habla de *territorio de régimen común* que, interpretado literalmente, no coincide con el mismo concepto deducible del Concierto, puesto que habría que entender éste como territorio estatal menos territorios vasco y navarro, respectivamente, puesto que no son territorios de régimen común.

La disquisición no es puramente semántica, sino que tiene efectos prácticos relevantes; así, habrá que determinar qué ocurre con una sociedad domiciliada en el País Vasco que realiza el 73% de sus operaciones en territorio común, el 3% en Navarra y el 24% en el País Vasco. Si interpretamos literalmente el Concierto esa sociedad aplicaría la normativa estatal puesto que realiza más del 75% de sus operaciones en territorio común (considerando Navarra integrante del mismo desde la perspectiva del Concierto); si aplicamos la solución lógica y deducible del Convenio por territorio común hay que entender territorio no foral y, por tanto, ese sujeto pasivo debería aplicar la normativa del territorio histórico

correspondiente a su domicilio fiscal. El ejemplo pende de resolución por la Junta Arbitral del Concierto y, por razones elementales, no podemos prejuzgar la solución que se vaya a dar a la misma.

Como decíamos, en el IS es donde se han producido los mayores litigios entre el Estado y los territorios históricos del País Vasco que han desembocado en conflictos jurisdiccionales tanto ante el TSJPV como ante el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de diciembre de 2004) y, por último, ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, al plantear el primero cuestión prejudicial sobre si determinadas medidas constituían o no *ayuda de Estado* en el sentido que este término tiene en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo art. 87 del Tratado). La Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008 (cuyas consideraciones creemos extensibles a Navarra) señala que el sistema de Concierto no es contrario al Derecho comunitario ni las medidas fiscales enjuiciadas (entre otras, el famoso tipo de gravamen en el IS) constituyen *in abstracto* ayudas de Estado en el sentido que esta expresión tiene en el ámbito comunitario, puesto que se cumplen los tres requisitos que ya adelantara en el caso Azores (STJCE de 6 de septiembre de 2006); en concreto, los territorios históricos gozan de autonomía institucional, autonomía procedimental y autonomía económica y financiera. Por razones de espacio, renunciamos a explicar en qué consiste cada una de ellas; simplemente diremos que la última (y es lo que difiere el régimen vasco del régimen de las Islas Azores) es un régimen de riesgo unilateral o, dicho en otros términos, no hay compensación financiera por parte del Estado como consecuencia del coste para las arcas vascas que las medidas fiscales adoptadas en el ejercicio de su autonomía fiscal pueda dictar<sup>19</sup>.

La Sentencia debe ser interpretada como un respaldo condicional del régimen foral vasco (y navarro, aunque no fuera parte en el proceso); y decimos condicional porque no avala cualquier medida adoptada por los territorios históricos sea en éste o en otro impuesto. De igual medida que nadie cuestiona el sistema tributario estatal por el hecho de que algunas disposiciones hayan sido

---

<sup>19</sup> La Sentencia de Luxemburgo hace una incursión, no muy afortunada, sobre el concepto y metodología del cupo para justificar la autonomía económico-financiera; igualmente no es muy afortunada la digresión que realiza entre el País Vasco y los territorios históricos que integran el mismo, aunque esa confusión sea comprensible porque existe también en nuestro país e, incluso, en Euskadi (una reciente encuesta demuestra que los ciudadanos vascos no saben, en un alto porcentaje, a quien pagan sus impuestos, siendo la opinión mayoritaria que se pagan a la CAPV, cuando, en realidad, se pagan a los territorios históricos). Lógicamente hemos manejado el texto de la sentencia publicado en castellano. En el traducido a otras lenguas –por ejemplo, la versión italiana, teniendo en cuenta, además que este país fue parte en el proceso y formuló alegaciones– hay un *lapsus calami* que, cabe colegir, puede llenar de alborozo a alguien, cuando habla no de autonomía fiscal, sino de soberanía fiscal del País Vasco.

declaradas inconstitucionales y otras contrarias al Derecho comunitario, los regímenes de Concierto y Convenio son constitucionales y ajustados a la normativa europea, sin perjuicio de que en el ejercicio de sus potestades tributarias tanto Navarra como los territorios históricos puedan dictar normas que vulneren la normativa española y/o comunitaria (así claramente en el caso de Álava y los incentivos fiscales en el caso Daewoo).

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, su tipificación como tributo concertado de normativa autónoma no presenta (salvo en el caso del País Vasco) mayores problemas. En el caso de los territorios históricos de Euskadi (véase art. 25 del Concierto) se establece una norma *ad cautelam* –que no existe en el caso de Navarra (véase art. 31 del Convenio)– y que carece de sentido en unos momentos donde, desde hace años, este tributo –cedido íntegramente a las Comunidades de régimen común– está siendo objeto de una progresiva e intensa campaña de desprestigio tendente a lograr su desaparición, olvidando algunas Comunidades que se trata de un impuesto de titularidad estatal, no obstante la cesión de su producto recaudatorio y la asunción de competencias normativas parciales. Es decir, que la decisión de la supresión corresponde a las Cortes Generales y no a las Comunidades de régimen común.

En cualquier caso, la diferencia a la que hacemos alusión entre Navarra y el País Vasco consiste en que en la Comunidad Foral nunca puede haber bifurcación entre competencia recaudatoria y normativa, mientras que no sucede lo mismo en el caso de los territorios históricos de Euskadi, puesto que en el caso de sucesiones –donde el punto de conexión es la residencia habitual del causante, no del contribuyente– y en el caso de donaciones (salvo que se trate de bienes inmuebles, donde es indiferente la residencia del donatario, puesto que prima el lugar de radicación del inmueble) se exige, para aplicar la normativa del territorio histórico que el fallecido (en el caso de sucesiones) o el donatario-contribuyente (en el caso de transmisiones lucrativas inter vivos) que éstos tengan una residencia superior a cinco años en el País Vasco (salvo que conserven la condición política de vascos conforme el art. 7.2 del EAPV). De tal manera que en algunos casos excepcionales y no obstante la denominación de tributo concertado de normativa autónoma, habrán las Diputaciones Forales de aplicar la normativa estatal para recaudar este impuesto. En el caso de Navarra, la condición política prevista en el art. 5 de la LORAFNA sólo juega en las sucesiones cuando el fallecido, residente en el extranjero, conserve dicha condición, de tal manera que la norma navarra introduce una matización en el punto de conexión de las sucesiones, mientras que el Concierto vasco extiende la condición política a los donatarios no residentes en España, a fin de evitar la aplicación la normativa de régimen común.

De igual manera –y aquí no hay diferencias entre Navarra y el País Vasco en este punto– la competencia normativa y recaudatoria de los territorios forales para el caso de que los contribuyentes residiesen en el extranjero (el heredero y/o el donatario) la exacción del impuesto (y la normativa aplicable) se sujeta a un hecho insólito –al menos si lo confrontamos con el Impuesto sobre el Patrimonio, donde sólo se exige que la mayor parte del valor de los bienes esté situado en territorio foral– consistente en la exigencia de que la *totalidad* de los bienes y derechos heredados o donados estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco o navarro. En una interpretación literal del Concierto y del Convenio –y aquí no cabe recurrir a otro método hermenéutico– bastaría que un solo bien heredado o donado estuviera situado fuera del País Vasco o de Navarra para desapoderar de competencias recaudatorias y normativas a los territorios forales. De *lege ferenda*, caben dos opciones de política legislativa; por una parte, igualar la tributación de los no residentes en el ISD a la existente en el Impuesto sobre el Patrimonio; por otra, que tributen en proporción al valor de los bienes y derechos sitos en territorio común y en territorio foral. Siendo benévolo pensamos que la asimetría en este punto se debe más a un desliz de los negociadores que a una verdadera voluntad política de establecer diferencias entre ambos tributos.

La recaudación por tributos concertados, con independencia de la normativa aplicable autónoma o común y que como hemos visto puede variar, pertenece a los territorios históricos y a Navarra, es decir son los acreedores de los ingresos tributarios.

Esos ingresos sirven para finalidades distintas en el caso de unos y de otra, sin perjuicio de que existan rasgos comunes. El rasgo común evidente consiste en que una parte de la recaudación por tributos concertados sirve para financiar la mayoría del gasto público anudado a las competencias asumidas, mientras que otra parte sirve para efectuar la aportación económica al Estado (en el caso de Navarra), donde la distribución aparece nítidamente expuesta, aun habiendo simplificado mucho la cuestión a fin de no entrar en la existencia de otros ingresos que nutren el Presupuesto de la Comunidad Foral (en cuantía ínfima) y de no entrar en la metodología del cálculo de la citada aportación, que efectúa el vigente Convenio.

En el caso del Concierto, la cuestión se complica por la interposición de la Comunidad Autónoma, de tal manera que, sinópticamente, la recaudación por tributos concertados de los tributos históricos –no de Euskadi como tal– sirve para tres finalidades:

- A. La financiación de los gastos aprobados por las Juntas Generales para la cobertura de las competencias deducibles del art. 37 del EAPV y cuya ejecución corresponde a las Diputaciones Forales respectivas.

B. La aportación destinada a la CAPV y con la cual ésta financia la mayor parte del gasto público de Euskadi en relación con las competencias asumidas. El art. 42 del EAPV defiere a una Ley autonómica dicha aportación, la cual, como dice literalmente, “se convendrá” con los territorios históricos. Por su parte, la Ley de Territorios Históricos de 1983 establece en sus arts. 20 a 29 los criterios para la distribución *equitativa* (expresión del Estatuto) de las aportaciones de las Diputaciones Forales, cuya metodología se establece por el Consejo Vasco de Finanzas. Existe una profunda similitud con el funcionamiento de la Comisión Mixta del Concierto (antes del Cupo) enderezada a determinar la aportación del País Vasco al Estado, hasta el punto de que, por analogía, podemos señalar que la LTH actuaría –aunque limitada a la determinación de las aportaciones de los territorios históricos a la Hacienda General del País Vasco– como un miniConcierto o Convenio<sup>20</sup> parcial de vigencia indefinida entre la CAPV y los territorios históricos, mientras que las Leyes del Parlamento vasco que, con carácter quinquenal (en su origen la vigencia era trienal) aprueban la metodología y fijan la cuantía<sup>21</sup>, desempeñarían en las relaciones internas entre ambas instancias el mismo papel normativo que desempeña en las relaciones País Vasco-Estado la Ley prevista en el art. 41.2.e) del EAPV. En este sentido, la competencia del Parlamento vasco para determinar las aportaciones de los territorios históricos es instrumental respecto de la financiación de los gastos presupuestados por la Comunidad Autónoma, y no debe confundirse con las aportaciones que los mismos territorios históricos han de efectuar para la financiación del cupo, aunque el art. 25.4 de la LTH se refiera, sin conocer el motivo de la conexión, a esta segunda cuestión, que, en puridad, constituye el tercer destino de los ingresos obtenidos por tributos concertados. Sin embargo, como veremos al tratar de las diferencias entre Navarra y Euskadi se plantea un problema que no deriva de distinciones sustantivas entre Concierto y Convenio sino de la vertebración territorial de la CAPV y, sobre todo, de su peculiar modelo de financiación, que determina la inserción de otra ley autonómica fundamental para comprender la cuestión, como es la Ley de 30 de mayo de 1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración y Coordinación Fiscal. Norma que, como veremos, introduce un hecho diferencial entre

---

<sup>20</sup> El artículo 22.1º de la LTH señala literalmente que “El reparto de los recursos a distribuir [...] y el consiguiente cálculo de las aportaciones de cada Territorio, *se convendrá* en el Consejo vasco de Finanzas Públicas a tenor del procedimiento que se establece en la presente Ley” (la cursiva es nuestra).

<sup>21</sup> En los momentos actuales, la Ley 2/2007 de 23 de marzo, donde se establecen las aportaciones para el quinquenio 2007-2011.

las potestades tributarias autónomas de Navarra y de los territorios históricos, puesto que las de éstos últimos se encuentran sometidas a una limitación más intensa que las existentes en Navarra, aunque se trate de una limitación que no deriva de normas estatales, sino de normas autonómicas, amparadas no obstante por el Estatuto y por el propio Concierto que son normas estatales<sup>22</sup>.

- C. La aportación al cupo global del País Vasco que, de acuerdo con el Estatuto de Autonomía y el Concierto no constituye sino la suma de los subcupos correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos. De tal manera que, aunque formalmente el deudor del cupo sea la Comunidad Autónoma, materialmente los fondos a través de los cuales se satisface el mismo provienen de los territorios históricos. Como hemos señalado anteriormente, el art. 25 de la LTH liga aportaciones a Euskadi (para la financiación de los gastos de la Comunidad Autónoma) y aportaciones al cupo de Euskadi, cuando en puridad se trata de dos cuestiones diferentes; quizá lo que se pretenda sea reforzar la tesis en cuya virtud sólo el País Vasco puede cumplir con las exigencias de abono del cupo global al Estado, cupo global que, en puridad, no es sino la suma de los correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos, algo que se señala en el art. 41 del EAPV, en el art. 49 del vigente Concierto y en el art. 25 de la LTH. De tal manera que, procedimentalmente, no cabe el pago del cupo global al Estado si, con carácter previo, no se han señalado y cuantificado los *subcupos* correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos, aunque quepa la posibilidad de solicitar aplazamientos, sea por el Gobierno Vasco, sea a instancia de alguna Diputación Foral.
- D. La aportación económica o cupo representa la contribución a las cargas generales del Estado que no asuman Navarra o el País Vasco respectivamente; conceptualmente, no existen diferencias entre una y otro más allá de la distinta semántica en cuanto a la expresión utilizada. Y, simplificando muchísimo la cuestión (puesto que hay una serie de ajustes que realizar y que detallan con extrema meticulosidad tanto el Concierto como el Convenio), el cálculo se efectúa sobre el peso del PIB vasco o navarro en el conjunto del PIB nacional, peso que, de forma sorprendente (y aquí sí que se trata de una cuestión política y no económica o jurídica), aparece anclado en el 6,24% para Euskadi –desde 1981– y en el 1,60% –desde

---

<sup>22</sup> Aunque si se quiere matizar formalmente esta afirmación hay que tener en cuenta que las facultades armonizadoras de la Comunidad Autónoma en relación con el sistema tributario de los territorios históricos se encuentran recogidas en el art. 41.2.a) del EAPV y en el art. 2.Cuarto del Concierto de 2002.

1990– para Navarra. Ni el Estado ni los territorios forales tienen el más mínimo interés en revisar dichos porcentajes que permanecen inalterados desde hace años.

### III. RASGOS DIFERENCIALES DEL CONCIERTO Y DEL CONVENIO

Si bien en el capítulo precedente hemos destacado algunos de ellos, conviene hacer referencia, sin ser reiterativos, sino todo lo contrario, a la existencia de hechos diferenciales entre ambas normas que, sin embargo, han sido minimizados en los últimos años, en especial tras el nuevo Concerto de 2002 y la reforma navarra de 2003, en una línea que, por sorprendente que parezca, implica una aproximación del Convenio al modelo y terminología del Concerto.

Un hecho diferencial del que se venía haciendo gala –la vigencia temporal del sistema de Concierdos (normalmente 25 años), frente al carácter indefinido de los Convenios– ha desaparecido en 2002 y, por tanto, pertenece al plano de la historia.

El hecho diferencial auténtico proviene de los orígenes históricos de ambas normas –que han sido sobradamente expuestos en otras colaboraciones– y de la peculiar subsunción del sistema de Concierdos o Convenios en función de los sujetos titulares de los poderes tributarios anudados al mismo, todo ello bajo el prisma de la inserción o no en Comunidades Autónomas y la tipología de las mismas, en especial su carácter uni o pluriprovincial. En principio ni la Comunidad Foral de Navarra ni la CAPV son los titulares de los derechos históricos amparados por la Disposición Adicional Primera de la CE, de tal manera que, hablando con propiedad, dichos titulares son los territorios forales, con una particularidad, cual es su carácter no transferible subjetivamente, con independencia de su integración y/o constitución en Comunidades Autónomas. En el caso de Navarra, lo que se produjo al constituirse en Comunidad uniprovincial es una novación de la titularidad subjetiva de los derechos históricos o, si se quiere matizar más y hablar con mayor propiedad, una simbiosis entre dichos derechos y las competencias autonómicas, de las que hasta 1982 carecía. Desde el prisma del Convenio es indiferente que Navarra constituya o no una Comunidad Foral, porque el sistema de financiación es privativo, entendiéndose por tal distinto del previsto para el resto de Comunidades (incluida la CAPV). De tal manera que, en caso de una hipotética integración<sup>23</sup> en la CAPV –previa desaparición como Comunidad Foral, puesto que como hemos dicho la CE prohíbe la federación de

---

<sup>23</sup> Una cuestión colateral es determinar si sigue o no vigente la Disposición Transitoria Cuarta de la CE sobre el modo de integración de Navarra en el País Vasco o si, por el contrario, ya no tiene sentido tras su transformación en Comunidad Foral diferenciada.



Comunidades Autónomas— ello no implicaría la desaparición del Convenio o, mejor dicho, supondría la subsunción de éste en el Concierto, de tal manera que habría tres subconciertos y un convenio, amparados bajo el paraguas de una Ley estatal reguladora del Concierto con los territorios forales.

En el caso de los territorios históricos que integran Euskadi, hemos reiterado en páginas anteriores la confusión a la que induce la denominación de Concierto con el País Vasco que, siendo formalmente correcta, es menester matizar desde un prisma material. Ello debido a que la CAPV no es titular de derechos históricos en materia tributaria, sino que esa titularidad permanece en manos de los territorios forales y, constitucionalmente, es intransferible, puesto que se trata de potestades indisponibles para Álava, Gipuzkoa y Bizkaia. Indisponibilidad, potestades de los territorios históricos y, por ende, materialidad del Concierto que se desprende del art. 41 del EAPV. Tan inmanentes son los Conciertos a los territorios históricos que la separación de uno de ellos de la CAPV no supondría la desaparición de su régimen privativo en materia tributaria (véase el caso de Álava desde 1937 hasta 1981, así como la influencia que, por mandato estatutario —cfr. Disposición Transitoria Octava del EAP, irrelevante en los momentos actuales, puesto que sólo vinculaba al primer Concierto— tenían los regímenes forales de las provincias vascas).

Sin embargo, hay un hecho diferencial que, no obstante lo anterior, permanece y que deriva de que, bajo el prisma de la financiación de Euskadi, dicha Comunidad puede considerarse como una confederación de territorios, en el sentido de que el derecho de inventar impuestos de la Comunidad es casi inexistente, en tanto en cuanto las materias susceptibles de imposición están gravadas por los territorios históricos y/o por el Estado. De este carácter confederal de Euskadi y del hecho de su presupuesto se nutra básicamente de aportaciones de los territorios históricos se desprende una restricción importante —frente al poder tributario navarro— limitativa de las facultades impositivas de los territorios históricos. Evidentemente si cada territorio pudiera regular sus tributos concertados de normativa autónoma de forma diferenciada, sin existir una armonización interna entre ellos, el resultado final consistiría en que las aportaciones serían inequitativas, al menos si se tomara como base para las mismas la recaudación por dichos tributos. El resultado, empero, se corregiría si se tomase como parámetro —único o corrector— para la aportación de cada territorio histórico sólo y exclusivamente el PIB del territorio en relación con el PIB vasco.

Desde el plano jurídico, sin entrar en discusiones económicas sobre la metodología de las aportaciones y sin distinguir, a su vez, entre aportaciones al presupuesto de Euskadi y aportaciones al cupo de Euskadi (cuyo método no coincide exactamente), encontramos que, para la eliminación de los potenciales

problemas, el propio EAPV en su art. 41 ya anuncia una armonización –es decir una limitación– de las potestades de los territorios históricos, habilitando al Parlamento vasco, circunstancia que se repite en el Concierto y que, evidentemente, no existe en Navarra.

Los poderes tributarios de Navarra y de los territorios históricos son *derivados* –en el sentido que esta expresión tiene en el art. 133.2 de la CE– pero no iguales, del mismo modo que existen diferencias entre el concepto de poder tributario derivado de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, aun cuando, a su vez, los territorios históricos no puedan ser considerados como corporaciones locales a efectos tributarios; por el contrario, el poder tributario del Estado es originario o, al menos, así lo tipifica la CE para contraponerlo al poder tributario de los entes territoriales infraordenados a aquél. Esta distinción terminológica tiene un contenido jurídico que no histórico deducible de la CE. El poder del Estado es originario porque su ejercicio está sometido únicamente a los límites impuestos por el texto constitucional (dejamos al margen los límites derivados de la inserción en la Unión Europea, que también son aplicables a los territorios forales). En cambio, el poder tributario de Navarra y de los territorios históricos es derivado porque está limitado por la CE y por las leyes que dicte el titular del poder originario –en el caso de las Comunidades de régimen común la LOFCA, mientras que en el caso de los territorios forales las Leyes estatales aprobatorias del Concierto y del Convenio–. Y por muy pactadas, negociadas, consensuadas y todos los adjetivos que pongamos a sus normas reguladoras, la inserción del Concierto y del Convenio en el ordenamiento jurídico se produce a través de leyes del Estado, que limitan, armonizan o condicionan el poder tributario de los territorios forales. Hasta aquí la similitud en las limitaciones; sin embargo, hay dos diferencias fundamentales en el ejercicio del poder tributario deducible del Convenio o del Concierto. Una de ellas es de carácter formal y ya la hemos enunciado anteriormente: mientras que Navarra regula sus tributos convenidos mediante leyes forales –lógicamente sólo desde 1982–, los territorios forales regulan sus tributos concertados mediante normas forales (que materialmente son leyes, pero formal y procesalmente son reglamentos).

La segunda diferencia es más importante y trascendente, puesto que pertenece al plano de lo material: los territorios históricos se encuentran sometidos a un tercer límite determinado por las leyes armonizadoras que dicte el Parlamento vasco y que, como hemos visto, se ha plasmado en la Ley de 30 de mayo de 1989, cuyas modificaciones posteriores han determinado unas potestades potenciales de la CAPV que, caso de ejercitarlas, equivaldrían a una uniformización del sistema tributario de los tres territorios históricos (aunque la Exposición de Motivos de la Ley de 1989 niegue explícitamente este extremo). La CAPV no ha impuesto, desde 1989, ninguna norma armonizadora aun cuando implícitamente

la uniformidad fáctica se logre mediante la integración de las Diputaciones y del Gobierno vasco, entre otras instancias, en el Organo de Coordinación Tributaria. Larguísima sería la polémica sobre la constitucionalidad o no de la armonización –de la que no dudamos– en tanto que la uniformización o la imposición de límites comunes en todos los elementos sustantivos de los tributos concertados de normativa autónoma a las respectivas Juntas Generales sí podría vulnerar la CE. La tensión latente entre foralismo y autonomismo –que sólo tiene sentido en el País Vasco, no en Navarra– y que se manifestó en la tramitación y aprobación de la LTH de 1983, carece de sentido en el plano financiero, aunque sea en éste donde paradójicamente se producen las mayores cuestiones conflictivas. Con buen sentido común, el Gobierno y el Parlamento vascos no han hecho uso de las facultades contempladas en la Ley de Armonización de 1989, pese a que jurídica y por razones de financiación homogénea de la CAPV, dicho uso estuviera, en algún momento, justificado.

Sin embargo, las facultades armonizadoras en las relaciones Euskadi-territorios históricos –que, repetimos, no existen en Navarra donde la limitación es bilateral frente a la trilateralidad de los límites al poder tributario de los territorios históricos– no sólo no implican la uniformización del sistema tributario de cada uno de los tres citados territorios sino –menos aún– la transferencia de los derechos históricos en materia tributaria a la CAPV. Y, en este punto, ni siquiera una modificación del Estatuto podría conllevar esta posibilidad de transferencia porque la Disposición Adicional Primera de la CE y la *actualización* de los derechos históricos en el marco de la misma y, en su caso, de los Estatutos de Autonomía no puede suponer una habilitación a éstos para mutar los titulares subjetivos de los citados derechos.

Se trata de una cuestión que claramente preserva el Estatuto a favor de los territorios históricos, los cuales, por y pese a su integración en Euskadi, no pueden transferir a la Comunidad Autónoma ninguna potestad tributaria o, dicho a la inversa, sería inconstitucional una Ley del Parlamento vasco que atribuyese a la CAPV la competencia normativa, gestora o recaudatoria en relación con los tributos previstos en el Concierto. *Ad maiorem*, sólo modificando la CE cabría esta posibilidad, con las consecuencias que ello implicaría.

En el caso de Navarra, pese a su teórico mayor poder tributario, dimanante de la inexistencia de restricciones adicionales a las deducibles del Convenio, se produce una circunstancia peculiar que tiene su origen en el Amejoramiento, único Estatuto de Autonomía que no contiene una regulación pormenorizada de los recursos que integran la Hacienda propia de la Comunidad Autónoma, pensando que la mención del art. 45 de la LORAFNA al Convenio Económico, más las referencias de dicho precepto al endeudamiento público y a los ingresos patrimoniales eran suficientes. El problema jurídico es que el art. 45 se refiere,

como es lógico, a Navarra, no a la Comunidad Foral de Navarra, pese a que el Convenio actual y los sucesivos si los hubiere (por cierto vinculados *ad evitendum* al Título Preliminar del derogado Convenio de 1969) se pactan con Navarra (quienquiera objetar que ello no es cierto desde el plano formal tiene razón, pero ignoraría las matizaciones sobre la sucesión en la titularidad de derechos históricos en el caso de Navarra) no con la Comunidad Foral que sería un mero sujeto accidental –desde el punto de vista histórico-jurídico– de la titularidad. Sería, pues, más correcto hablar de Convenio con Navarra y no con la Comunidad Foral de Navarra.

Junto a ello y ya nos hemos referido a dicha cuestión, el citado precepto habla de la naturaleza *paccionada* del Convenio y al mantenimiento de su *propio régimen tributario*. Ninguna de las dos cuestiones constituye hecho diferencial respecto del Concierto porque en relación con la primera ello se traduce, como hemos dicho, en la tramitación especial –cosa que también sucede en el caso del País Vasco– del acuerdo alcanzado entr ambas Administraciones<sup>24</sup>, tramitación especial que afecta al plano del Derecho parlamentario pero que no introduce diferencias cualitativas en la tramitación de uno y de otro; en cuanto al carácter propio o no del régimen tributario nos hemos pronunciado con anterioridad y no vamos a reiterar nuestra opinión aquí. Con la mente puesta en Navarra, alguien olvidó que el Amejoramiento, amén de actualizar los derechos históricos, suponía la transformación del territorio foral en Comunidad Autónoma (sin que ello supusiera la pérdida de la citada condición). Y así como en otras materias se anudaron competencias autonómicas y derechos históricos, en el ámbito tributario se pensó, bienintencionadamente cabe suponer, que la referencia al sistema tradicional de Convenios era suficiente para definir el régimen impositivo de la Comunidad Foral. Craso error, porque suponía que la Comunidad Foral de Navarra como Comunidad Autónoma no podía crear tributos propios distintos de los convenidos. Objeción que pudo haberse obviado si en la LORAFNA se hubiera establecido una norma muy simple: los recursos financieros de la Comunidad Foral vienen constituidos por los previstos para Navarra como territorio foral y

---

<sup>24</sup> Ocioso es señalar que el carácter *paccionado* tiene un significado distinto del deducible hace siglo y medio. Pero en los momentos actuales cabe destacar la preterición de las asambleas parlamentarias, vasca, navarra y estatal en la tramitación del correspondiente proyecto de Ley de artículo único. De forma sintética, los Parlamentos vasco, navarro y español no pueden enmendar los acuerdos entre las respectivas Administraciones, limitándose a votar a favor o en contra del artículo único del proyecto de Ley, puesto que en puridad tanto el Concierto como el Convenio son anexos al mismo y no cabe su enmienda. En el caso del País Vasco, los acuerdos de las Juntas Generales –que no son normas forales– constituyen un mero trámite, hasta el punto de que algún órgano parlamentario de los territorios históricos ratificó el Concierto de 2002 (en realidad el acuerdo alcanzado entre las representaciones vasca y estatal) cuando éste ya había sido publicado en el BOE.

que aparezcan recogidos en el Convenio más los que pueda establecer y regular como Comunidad Autónoma, aunque ello supusiera introducir, parcialmente, el cuño de la LOFCA (como norma integrante del bloque de la constitucionalidad en materia financiera previsto para las Comunidades de régimen común) en el sistema tributario navarro, cuño que, por cierto, existe en materia de gasto público y de endeudamiento público, es decir, que incluso una parte de los recursos financieros de Navarra se rige por la LOFCA, puesto que los Convenios tradicionalmente han regulado únicamente el sistema tributario y no, *in totum*, el sistema de ingresos públicos de Navarra y dicha afirmación es extensible a los territorios históricos de Euskadi.

Así, encontramos que ni el Convenio de 1990 ni las sucesivas modificaciones habidas –antes de la llevada a cabo en virtud de la Ley 25/2003– contenían referencia alguna a los tributos propios de la Comunidad Foral<sup>25</sup>, distintos de los convenidos con Navarra, de forma que, en teoría, e interpretando sistemáticamente la LORAFNA y el Convenio, la Comunidad Foral no podía, teóricamente, establecer impuestos propios, pese a las reiteradas alusiones a su propio sistema tributario, al origen histórico y preexistente a la CE, etc. La contradicción –en defensa de la foralidad olvidamos la autonomía– se salva con la reforma del Convenio en 2003 cuando se introduce el art. 2.2 reconociendo a la Comunidad Foral (sic) la facultad de establecer distintos de los convenidos, sin que sea dable oponer a esta matización el hecho de que el art. 2.1 se refiera, como titular subjetivo de la potestad tributaria convenida, a la Comunidad Foral, porque del art. 1 en relación con el art. 2.1.a) se desprende que la convención tributaria es con Navarra. *Nihil obstat* y a fin de no perder al lector en silogismos –cuya trascendencia dogmática es, sin embargo, evidente– si la Comunidad Foral estaba tan segura de contar con un sistema tributario propio (construido con los cimientos del Convenio más los tributos propios no convenidos y creados *ex novo* en virtud de sus facultades autónomas y originarias), la duda que nos asalta es doble: ¿para qué se introduce el precepto en la reforma del Convenio de 2003 si, en teoría, no añadiría ninguna potestad tributaria adicional para un ente territorial que cuenta con un sistema tributario propio?; en segundo lugar ¿de qué sirve *presumir* de que este precepto en concreto distingue al Convenio del Concierto cuando en realidad Euskadi desde 1979 podía

---

<sup>25</sup> Aun cuando, no estando previsto en el Convenio, se crease –siguiendo el modelo de otras Comunidades de régimen común– el Impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales, mediante la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre. En la Exposición de Motivos se señala que *la Comunidad Foral de Navarra tiene competencia para su establecimiento por cuanto dispone de plena autonomía tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 45 de la LORAFNA [...]*. Una pequeña cuestión semántica, pero importante: el art. 45 invocado atribuye competencias (no autonomía) a Navarra, no a la Comunidad Foral. La segunda cuestión, de calado mayor, se incorpora al texto principal.

establecer sus propios tributos? En todo caso, servirá para distinguir entre Comunidad Foral y territorios históricos, pero no entre ésta y la CAPV. Es decir, la diferencia entre Navarra y los territorios históricos consiste en que, tras su transformación en Comunidad Autónoma, puede (hubiera sido mejor que dicha previsión se contuviese en la LORAFNA) establecer tributos distintos de los convenidos, cosa que no pueden hacer éstos últimos porque la integración en Euskadi hace que sea la CAPV quien tenga la facultad para crear sus propios tributos como se desprende del art. 42 del EAPV o, para ser más precisos, el hecho de ser territorios forales pero no Comunidades Autónomas les impide crear tributos propios distintos de los convenidos. La única diferencia –sustancial– entre la Comunidad Foral y la CAPV consiste en que la primera cuenta en su sistema tributario con tributos convenidos y con tributos propios (realmente un impuesto sólo, dejando al margen las tasas y las contribuciones especiales) en tanto que la CAPV no cuenta con tributos concertados (sino con aportaciones de los territorios históricos, titulares de los mismos) y con tributos propios. E incluso afinando mucho y con ello concluimos esta cuestión, en relación con los tributos propios de ambas Comunidades sí habría una diferencia, consistente en que los tributos propios de la Comunidad Foral de Navarra deben respetar los criterios de armonización contenidos en el Convenio, en tanto que la CAPV –dado el silencio del Concierto– debe respetar los principios contenidos en los arts. 6 a 9 de la LOFCA, como se desprende del art. 42.b) del EAPV (precepto que, es una cuestión menor, no se sabe porqué se refiere sólo a impuestos propios cuando, en puridad, Euskadi puede, con las limitaciones antedichas, establecer sus propios tributos).

#### IV. EL FUTURO DEL SISTEMA DE CONCIERTOS O CONVENIOS

En el tintero hemos dejado rasgos diferenciales y lugares comunes entre Convenio y Concierto Económico. Esta dejación, consciente y que afecta a aspectos menores muchos de ellos deducibles de la introducción y de los dos capítulos precedentes, supone optar por una alternativa a nuestro juicio atractiva consistente en determinar cuál puede ser el futuro del sistema en un marco jurídico relativamente estable, pero económicamente incierto. Las reformas estatutarias de algunas Comunidades de régimen común –que obligarán a reformar el sistema de financiación y la LOFCA– estrechan las competencias –salvo en el IS– y, por tanto, disminuyen las diferencias entre potestades tributarias anudadas al Concierto/Convenio y potestades tributarias de los territorios no forales, de tal manera que los rasgos entre un sistema financiero de unión en los ingresos y de separación en los gastos (originariamente establecido por la CE para los territorios no forales) y de separación en ingresos y gastos (típico de los territorios forales) se difuminan,

aunque ello no debe constituir motivo de preocupación puesto que el sistema foral no es trasladable a otras Comunidades Autónomas, por muchos amagos que en el pasado se hayan efectuado, como es el caso de Catalunya.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la estabilidad –ligada a su vigencia intemporal en principio– del sistema de Conciertos/Convenios debería preservar la inexistencia de retoques o modificaciones, salvo cuando sean absolutamente necesarias por reformas sustantivas en el sistema tributario estatal. Que ambas normas no sean perfectas no significa que deban ser alteradas, sobre todo cuando la última modificación data de apenas seis años –caso del País Vasco– o de cinco –caso de Navarra–. Quizá debería afinarse más la metodología para el cálculo del cupo o aportación económica sobre todo en el caso de nuevas transferencias competenciales pendientes –donde la deducción del cupo se hace sobre la base del coste a nivel estatal, no a nivel autonómico, véase el art. 58 del Concierto o el art. 61 del Convenio–, de igual manera que los índices de imputación de los subcupos de los territorios históricos (art. 57 del Concierto) deberían perfilarse más puesto que puede resultar relativamente indefinido el concepto de *se determinarán básicamente* [...] en función de la renta de los territorios históricos en relación con el Estado; lo mismo sucede, *mutatis mutandis*, en el caso de Navarra, conforme el art. 57 del Convenio.

Desde la perspectiva jurídica, deberían blindarse las normas forales de los territorios históricos, fácilmente expuestas a recursos contencioso-administrativos de clara finalidad política como la experiencia ha demostrado. Blindaje que no implicaría reforma constitucional alguna (puesto que tal posibilidad cabría mediante la simple modificación de la LOTC, dada la cláusula residual del art. 161.1.d) de nuestra norma suprema), sino reconocer que la existencia de tributos establecidos mediante norma reglamentaria es plenamente constitucional y derivada de la peculiaridad de los territorios históricos, pero ello no puede conllevar que, procesalmente, dichas normas sean más frágiles que las establecidas por el Estado o por Navarra y que cualquier persona o entidad con intereses directos y legítimos pueda impugnarlas.

Mayores son los problemas que plantea un tema espinoso que afecta sólo al País Vasco y que se refiere a las relaciones tributarias entre éste y los territorios históricos, es decir y para ser más precisos, la cuestión de las aportaciones para la financiación de la CAPV. En este sentido, ya hemos señalado que, *ex CE*, no cabe la atribución del poder tributario a Euskadi en relación con los tributos concertados, sino sólo una labor de coordinación y/o armonización que no puede implicar la existencia de un sistema uniforme en todos los territorios, salvo que ellos así lo decidan libremente. La prudencia del Parlamento vasco en este punto debería continuar siendo la pauta a seguir en el futuro, salvo que alguien quiera plantear la transferencia de potestades normativas a Euskadi, lo

cual exigiría la modificación de la CE, no bastando para ello una mera reforma del Estatuto de Autonomía.

Menester sería igualmente que los tribunales españoles entendieran las *peculiaridades* constitucionales que conlleva el sistema tributario de los territorios históricos y de Navarra, peculiaridades que implican, *ex necesse* y al menos en los tributos de normativa autónoma, diferencias en el tratamiento de los contribuyentes en función de su residencia o del lugar de realización de sus operaciones, y que el sistema estatal no puede ser uniforme en todo el territorio español, como de hecho no lo es incluso para los residentes en territorio común, y sobre todo no sirve para enjuiciar, mediante la pura confrontación de normas, las medidas tributarias de los territorios forales. En este sentido, cuando Concierto y Convenio determinan los tributos donde existe competencia normativa autónoma de los territorios forales, ello implica dos consecuencias: primero, que dichos territorios pueden, salvo los límites constitucionales, establecer una regulación diferente de la estatal y, segundo, que el propio Estado reconoce la posibilidad de esas diferencias, en la medida en que las incorpora a su ordenamiento jurídico a través de sus propias leyes, puesto que no otra cosa son, sino leyes estatales, las aprobatorias del sistema de financiación del País Vasco y de Navarra. A su vez, éstos deben ejercer sus competencias tributarias con respeto al principio de lealtad federal (*bundesträue*, por utilizar la terminología alemana en relación con los Lánders y la abundante jurisprudencia dictada en este punto por el Tribunal de Karlsruhe), de tal manera que las medidas fiscales diferenciales no supongan, directa o indirectamente, una medida dirigida a la atracción de inversiones o a la localización de empresas, si bien en este punto la disección del propósito del legislador puede resultar difícil porque obliga a esfuerzos hermenéuticos que, con todos los respetos, no se han hecho en muchas ocasiones por el TSJPV y por el TS<sup>26</sup>.

Si algún tribunal español consiguiera entender algún día que la diferencia de tipos de gravamen en el IS<sup>27</sup>, por ejemplo, no supone necesariamente diferencias en la tributación de los beneficios societarios (o que esa diferencia no tiene porqué ser necesariamente contraria a la CE), si lograsen entender que la

---

<sup>26</sup> Por ejemplo, en sus sentencias de 7 de febrero y 13 y 22 de octubre de 1998, determina que las medidas de reembolso a no residentes que lo sean en España pero que operen en el País Vasco, calculadas sobre la base de la diferencia entre el importe pagado conforme el sistema estatal y el satisfecho conforme al sistema foral, constituye una vulneración del Concierto, al producir una presión fiscal global efectiva inferior en el País Vasco a la existente en territorio común, cuando la norma sólo tenía sentido básicamente en relación con el IS y, evidentemente, la presión fiscal a que alude el Concierto es la global, no la individual en cada impuesto, amén de las dificultades para determinar ésta en función de los distintos parámetros utilizables (cálculo sobre tipos nominales, sobre tipos reales, etc.).

<sup>27</sup> La STC 19/1987, de 17 de febrero, señalaba que no se infringe el principio de igualdad (tributaria) por la diferenciación de tipos impositivos si ésta posee un fundamento justificado y racional y arranca de situaciones diversas.



comparación de tipos nominales es indiferente caso que, por ejemplo, las reglas de formación de la base imponible o los beneficios fiscales sean distintos y que la presión efectiva global puede ser equivalente pese a las diferencias normativas individuales en algún tributo, algo habríamos avanzado. Si la doctrina administrativa y nuestros tribunales consiguieran entender que, por ejemplo, la distribución competencial de los arts. 148 y 149 de la CE no sirve para explicar la materia tributaria, ni siquiera la financiera, o que, por ejemplo, la igualdad tributaria del art. 31.1 no es exactamente equivalente a la igualdad general del art. 14 de la CE (por algo el constituyente las diferenció<sup>28</sup>), también lograríamos avances sustantivos. Incluso en períodos de crisis económica, cuya incidencia e impacto no es similar en todo el territorio español, no es inconstitucional ni vulneran el Concierto ni el Convenio el hecho de que los territorios forales adopten normas coyunturales y/o excepcionales distintas de las adoptadas por el Estado<sup>29</sup>, porque ello no rompe, contra lo que suelen opinar nuestros tribunales, el principio de generalidad<sup>30</sup>. De todas formas y salvo excepciones honrosas, faltan en nuestros tribunales –especialmente en los contencioso-administrativos– verdaderos expertos no en foralidad genérica sino en foralidad tributaria, y éste déficit se nota sobremedida en la fundamentación de las sentencias, por ejemplo cuando interpretan de forma uniforme en todo el territorio español el principio de generalidad del sistema tributario previsto en el art. 31.1 de la CE cuando esa generalidad juega internamente, pero por separado, para los sistemas tributarios estatal y foral, aunque éste sea trasunto del primero.

Pero a la hora de determinar la etiología del problema para de ella deducir las conclusiones de futuro, sería injusto cargar las culpas de forma exclusiva sobre el Estado o sobre los órganos jurisdiccionales; los territorios históricos –sobre todo– y en menor medida Navarra deberían comprender que, incluso tras la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008 y la trascendencia que tiene, el sistema de Concierto/Convenio no supone un ejercicio libérrimo de potestades tributarias, ni siquiera en los tributos de normativa autónoma. Que, por ejemplo, no se pueden regular incentivos fiscales *ad hoc* (con nombres y apellidos) ni con el propósito de atracción de

<sup>28</sup> Sobre las diferencias entre igualdad general e igualdad tributaria, véanse, entre otras, las Sentencias pioneras del TC de 20 de julio de 1981, de 17 de febrero de 1987 o de 20 de febrero de 1989.

<sup>29</sup> Ello fue lo que sucedió en 1993 con las normas dictadas por los tres territorios históricos del País Vasco de medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica, parcialmente anuladas en 2002 por el TSJPV, en sentencia confirmada por la STS de 24 de junio de 2008.

<sup>30</sup> *Ad exemplum* Navarra acaba de aprobar la Ley 18/2008, de 6 de noviembre de medidas para la reactivación de la economía de Navarra 2009-2011, adoptando medidas de política fiscal que inciden en el IRPF y en el IS (en este último modificando los coeficientes de amortización para las pequeñas empresas).

inversiones o de deslocalización de empresas o de contribuyentes y que las divergencias que forzosamente ha de haber, han de ser racionales y orientadas al fin perseguido, que no puede ser inconstitucional o contrario a principios de la Unión Europea.

Deberían, asimismo, considerar que en territorios pequeños hay que co-honestar la generalidad interna con las peculiaridades de segmentos empresariales y que la política fiscal es un instrumento y no un fin en sí misma. Que los incentivos fiscales no pueden obstaculizar el libre establecimiento o la libre circulación de mercancías, servicios y capitales ni tampoco pueden suponer la adopción de medidas sobre bienes situados fuera de su territorio. Que el sistema de Concierto/Convenio es de riesgo unilateral y que, por tanto, la utilización de medidas fiscales que determinen una rebaja –por comparación con el Estado– de ingresos tributarios repercutirá no en el cupo o en la aportación económica, sino en la restricción del gasto público de los territorios forales. Que la identificación entre regímenes forales y regímenes privilegiados (tan vetusta como decimonónica) debe ser desterrada, puesto que aún pervive en el Estado español y en otras Comunidades históricas como Catalunya y su sempiterna reivindicación de la aplicación de un sistema de Concierto y que puede ser fácilmente enervada a través de un doble argumento: que los territorios forales contribuyen al Fondo de Compensación Interterritorial vía cupo o aportación económica y que, además, contribuyen por la misma vía a financiar gastos estatales derivados de decisiones en las cuales no participan.

Igualmente, los territorios forales deberían acostumbrarse a globalizar su política tributaria, dentro de los límites que les permiten el Concierto o el Convenio. La obsesión no debe ser la comparación con el Estado español sino con los países de nuestro entorno, asumiendo que las decisiones estratégicas de orden empresarial no tienen en cuenta sólo los factores tributarios sino que los mismos son sólo un complemento de aquéllas. En este sentido, el sistema tributario foral ha de ser distinto del estatal, en aquellos tributos donde sea posible, por razones elementales: la diferente renta per cápita, el diferente peso del sector industrial y de servicios respecto de la media española, etc.

De igual manera, tanto Euskadi como, sobre todo Navarra, deberían explorar las posibilidades que les brinda el ordenamiento para establecer tributos propios; ni una ni otra Comunidad Foral (ésta pese a la reforma del Convenio de 2003) han hecho uso de esta posibilidad constitucional que profundizaría en su autonomía tributaria y que permitiría el ejercicio de unas potestades –novedosas en el caso de Navarra– hasta ahora inexploradas. Ciertamente esta acusación es extensible a las Comunidades de régimen común (en este punto no existen diferencias) pero cabría exigir un mayor esfuerzo imaginativo a los territorios forales en este punto.

Estas admoniciones muy resumidas y más parecidas a una epístola moral a Fabio que a un discurso jurídico no pueden, sin embargo, esconder los problemas que, pro futuro, se atisban y que pueden descomponerse en dos planos: el estatal y el europeo.

A su vez, en el primero, no se advierten cambios a corto plazo una vez logrados objetivos fundamentales y casi máximos en las potestades tributarias en relación con los tributos concertados/convenidos (sobre todo en los años 2002-2003), y lograda la estabilización tanto del Concierto como del Convenio, de forma que no parece previsible que ni el Estado ni los territorios forales planteen reformas de calado que aumenten las potestades tributarias en este punto. Amén del blindaje de las normas de los territorios forales, al que hemos hecho alusión y que continúa pendiente, sigue en la misma situación –y ello enlaza con el plano comunitario o europeo– una cuestión de la que se hizo bandera en 2002 y que ha sido progresivamente abandonada: la presencia de los territorios forales en las instancias de la Unión Europea donde se debaten los proyectos de Directivas en materia fiscal. Con igual redacción el art. 5.2 del Convenio y el art. 4.Dos del Concierto se refieren a que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración<sup>31</sup> en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación de ambas normas, concepto tan difuso como indeterminado e incumplido por el Estado. Si a lo que se quiere referir es a la presencia del País Vasco y de Navarra en los foros de la Unión Europea, la fórmula jurídica empleada es manifiestamente mejorable, sobre todo porque no se sabe en qué consiste la colaboración citada. En este sentido, sería preferible –siguiendo el modelo alemán– garantizar la presencia de los territorios forales y del Gobierno vasco/territorios históricos –junto con el Estado– en las comisiones y otros órganos que diseñan los proyectos de Directivas cuando éstas tengan incidencia sobre las facultades normativas autónomas de dichos territorios. Porque, como veremos a continuación, el futuro del Concierto y del Convenio se juega en la Unión Europea, si bien se trata de una cuestión a largo plazo, puesto que el fracaso del proyecto de Constitución Europea, el mantenimiento de la regla de la unanimidad para la armonización fiscal y otras cuestiones auguran que el proceso jurídico de armonización sea muy lento, algo que se acrecienta a la vista de la ampliación de la Unión con la incorporación de nuevos Estados.

Si nos centramos en el ámbito europeo, y teniendo en cuenta que la armonización sólo avanzará, con dificultades, en la imposición indirecta (art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y más específicamente en el

---

<sup>31</sup> Con una diferencia significativa, pero lógica; mientras que el Convenio habla de la colaboración de la Comunidad Foral de Navarra, el Concierto se refiere a las Instituciones del País Vasco, expresión que entendemos omnicompreensiva tanto del Gobierno Vasco como de los territorios históricos.

IVA y en los impuestos especiales de fabricación y que ésta queda extramuros de las competencias normativas de los territorios forales, queda la imposición directa como *núcleo duro* sobre el que ejercer las potestades tributarias forales, respetando que el ejercicio concreto de las mismas no puedan considerarse ayudas de Estado de conformidad con el art. 107 (antiguo art. 87) del citado Tratado.

Y, dentro de ésta, hay que prestar especial atención al proceso de convergencia espontánea de legislaciones (aunque el art. 114 del Tratado habla de *aproximación de legislaciones*) pese a que este concepto se haya utilizado en el pasado para justificar competencias de la Comisión y del Consejo en relación con Directivas comunitarias que afectan a la imposición directa (así las Directivas sobre matrices y filiales, sobre operaciones de concentración empresarial, sobre la fiscalidad del ahorro, sobre precios de transferencia, etc, no cabe confundirlo con la convergencia que, *stricto sensu*, no es un procedimiento comunitario) que se está produciendo en Europa o, dicho en otros términos, ajustar la normativa fiscal a los movimientos de los mercados, a las decisiones de las empresa y a la política fiscal seguida por los Estados de nuestro entorno.

Todo ello sin obviar o preterir el entramado social en que se mueven las economías vasca y navarra. El gran reto, no conseguido por ningún país, es lograr que las decisiones tributarias se adelanten a las decisiones de los inversores puesto que, no cabe engaño alguno en este punto, la capacidad autónoma real –no formal– sólo existe en el Impuesto sobre Sociedades y ello no debido a datos cuantitativos en términos de recaudación sino a datos cualitativos. Sobre él penden amenazas de unificación comunitaria que, iniciadas en 2007, afectan, por ejemplo, a la existencia de una base imponible común consolidada en todos los Estados miembros si bien con carácter facultativo, aunque son escasas las esperanzas de que los trabajos preliminares del grupo de expertos superen los filtros de las instituciones de la Unión Europea<sup>32</sup>. Y, desde luego, se descarta, por el momento, una armonización de los tipos de gravamen.

Dos últimas cuestiones que, en esta apresurada relación de la incidencia del Derecho comunitario, pueden ser relevantes para las potestades de los territorios históricos; de un lado, la diferencia entre *integración positiva* (que se produce mediante la aprobación de Directivas y Reglamentos) y la *integración negativa* (o segunda armonización, como la denominan algunos autores) que tiene lugar a través de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y de las actuaciones de la Comisión, con especial relevancia en la profusa utilización del

---

<sup>32</sup> Véanse los documentos COM (2007) 223 final y COM (2006) 157 final, los cuales se decantan por una base imponible amplia que permita reducir los tipos de gravamen y reducir los incentivos y beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades.

concepto de *ayudas de Estado* para el enjuiciamiento o la sujeción a un procedimiento especial de normas tributarias en el ámbito de la imposición directa y que se han aplicado a los territorios históricos así como a los Estados miembros dada la impotencia de la Comisión para operar una integración positiva en el marco de la imposición directa y singularmente en el IS. Tengamos, por tanto, cuidado y examinemos la jurisprudencia comunitaria (por cierto criticada por la doctrina de forma unánime no por su contenido sino porque abre la puerta a una *pseudoarmonización* no querida ni prevista por los Tratados) antes de adoptar cualquier medida fiscal por parte de los territorios forales.

La segunda cuestión afecta a la incidencia potencial del denominado *soft law*, entendiéndolo por tal el conjunto de reglas de conducta contenidos en normas sin fuerza jurídica vinculante pero capaces de producir consecuencias prácticas, al influir en el comportamiento de las autoridades comunitarias y de los Estados miembros. Normalmente esta *legislación blanda* se traduce en dictámenes, recomendaciones, pero también puede adoptar otras denominaciones, como documentos de trabajo, declaraciones, comunicaciones, etc. Normalmente surgen ante la impotencia del Consejo y de la Comisión para dictar Directivas o Reglamentos; su peligro es que, de facto, se puedan llegar a transformar en reglas obligatorias cuando la interpretación que del Tratado hace la Comisión es respaldada por el Tribunal de Luxemburgo (segunda armonización, como se señala por algunos autores o también *backdoor rules* o legislación que entra por la puerta trasera). Los ejemplos podrían multiplicarse pero citaremos simplemente dos: por una parte, el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas de 1 de diciembre de 1997, aprobado por el Consejo, que carece de fuerza vinculante pero constituye una especie de compromiso político en cuya virtud los Estados miembros (y los entes territoriales con capacidad normativa en el caso de los territorios forales y el IS) acuerdan renunciar a la introducción de nuevas medidas fiscales perniciosas y suprimir las existentes. Los regímenes fiscales perjudiciales –vigilados y fiscalizados por el denominado *Grupo Primarolo*, entre los cuales no se encuentra el sistema tributario de los territorios forales– deben ser suprimidos antes de 2010. Su influencia en la política fiscal de los Estados no debe ser desdeñada, ya que, por ejemplo, la STJCE de 22 de junio de 2006 cuestionó, por considerar que vulneraba el citado Código, el régimen fiscal de los centros de coordinación belgas.

Por otra parte, y este es el segundo ejemplo de legislación blanda, cabe citar la Recomendación 94/79/CE, sobre régimen fiscal de los trabajadores transfronterizos, aprobada por la Comisión tras su fallido intento de lograr la aprobación de una Directiva. Lo que era una recomendación sin fuerza imperativa para su transposición al ordenamiento nacional por los Estados miembros se transformó en una obligación como consecuencia de la STJCE de 14 de

febrero de 1995 y determinó, en nuestro ordenamiento (incluido el de los territorios forales) la modificación del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Ni la integración negativa ni el *soft law* constituyen fuentes estrictas o primarias del Derecho comunitario, pero la experiencia ha demostrado (y los ejemplos elegidos lo ratifican) que, de facto, constituyen, junto con las ayudas de Estado, los medios utilizados por las instancias europeas –Comisión y Tribunal de Justicia– para lograr fines que deberían haber logrado por otros medios. Por tanto, la inexistencia de armonización directa, primaria o integración positiva es cierta en el IS y en el IRPF pero hay que tener en cuenta estos datos, sobre todo por parte de los territorios históricos de Euskadi, que son los que mayores problemas han tenido con algunas normas concretas y esperemos que no caigan en los mismos errores (por ejemplo, falta de comunicación a la Comisión de medidas selectivas, caso de Álava), puesto que, como hemos reiterado hasta la saciedad, lo que está en juego no es la adecuación del Concierto o del Convenio a las reglas de la Unión Europea, sino el ejercicio de las potestades deducibles de ambas normas. Y en el caso de los tributos concertados o convenidos de normativa autónoma, amén de las escasas Directivas existentes, conviene tener en cuenta el *soft law* y la jurisprudencia comunitaria, porque estas son las limitaciones pro futuro que van a influir sobre las potestades tributarias, por encima de puntuales y concretas impugnaciones –que puede haberlas– de las instancias nacionales (Estado u otras Comunidades Autónomas).

## V. BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

Aun a riesgo de seguir un sistema heterodoxo hemos optado por no exhibir una erudición innecesaria a fin de que el lector se concentre en el texto principal y no aparezca distraído por notas a pie de página y citas muy extensas. Ello no es óbice para que, lógicamente, seamos deudores de ciertas obras y autores, que hemos situado al final del trabajo. Ciertamente habremos obviado algunas fundamentales, otras accesorias y algunas innecesarias; en el caso de las primeras pedimos perdón a las involuntariamente omitidas. Con esta aclaración, se puede entender la breve referencia bibliográfica que sigue a continuación y que puede ser fácilmente completada por el lector interesado, acudiendo, precisamente, a la bibliografía citada en las mismas.

AA.VV., *Estudios sobre la propuesta política para la convención del Lehendakari Ibarretxe*, Oñati: IVAP, 2003.

AA.VV., *International Conference. Basque Economic Agreement and Europe*, Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2007.

- ALONSO ARCE, Iñaki, *El Concierto Económico Vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales*, Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2003.
- (coordinador), *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*, Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2003.
- ARANBURU URTASUN, Mikel, *Provincias exentas. Concierto-Convenio: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1965-2005)*, Donostia: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2005.
- CASTELLS ARTECHE, José Manuel, *El hecho diferencial de Vasconia. Evidencias e incertidumbres*, Donostia/San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2007.
- COSCULLUELA MONTANER, Luis María, Ley de Amejoramiento: elaboración, naturaleza y principios. En Martin-Retortillo, S. (director), *Derecho Público Foral de Navarra*, Madrid: Civitas-Gobierno de Navarra, 1992.
- DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Madrid: Civitas, 1995.
- *Manual de Derecho Tributario de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 2005.
  - *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2006.
  - *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Donostia/San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2006.
  - *Armonización tributaria: Competencias del Parlamento vasco* (de próxima publicación por las Juntas Generales de Gipuzkoa). Conferencia impartida en Donostia dentro de los cursos de verano de la UPV (septiembre 2008).
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomas-Ramón, *Los derechos históricos de los territorios forales*, Madrid: Editorial Civitas, 1985.
- HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Madrid: Marcial Pons, 2002.
- LEGUINA VILLA, Jesús, Los territorios históricos vascos: poderes normativos y conflictos de competencias, *Revista de Estudios Constitucionales* (1981), Centro de Estudios Constitucionales, 1981.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique, *Crisis y renovación del Concierto Económico*, Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2005.
- MEDINA GUERRERO, Manuel, *Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978*, Vitoria/Gasteiz: IVAP, 1991.

- MERINO JARA, Isaac, *La imposición directa en el País Vasco (Especialidades de su régimen sustantivo)*, Madrid: Edersa, 2004.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago, La Disposición Adicional Primera de la Constitución, En Martin-Retortillo, S., (director), *Derecho Público Foral de Navarra*, Pamplona: Civitas-Gobierno de Navarra, 1992.
- NAWIASKY, Hans, *Steuerrechtliche Grundfragen*, Ed. Franz A. Pfeiffer Verlag, Munich, 1926.
- PÉREZ CALVO, A. y RAZQUIN LIZARRAGA, M. M., *Derecho Público de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 2005.
- RAMALLO MASSANET, Juan, Prólogo. En De la Hucha Celador, Fernando, *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Madrid: Civitas, 1995.
- RODRIGO RUIZ, Marco Antonio, *Las fuentes del Derecho Financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Madrid: Edersa, 2006.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, Cuestiones actuales sobre el Convenio Económico. En *Presente y futuro del régimen foral de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra-Thomson Aranzadi, 2003.
- ZUBIRI ORIA, Ignacio, *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Bilbao: Círculo de Empresarios, 2000.