

**Los Principios y Normas
de Armonización Fiscal
en el Concierto
Económico**

SINTESIS



FUNDACION BBV



FUNDACION BBV

**LOS PRINCIPIOS Y NORMAS
DE ARMONIZACION FISCAL
EN EL CONCIERTO
ECONOMICO**

PRESENTACION

La Fundación BBV siempre ha considerado de gran interés el estudio de todas aquellas cuestiones que tienen como común denominador la descentralización institucional, en especial en España, con el desarrollo del Estado de las Autonomías.

Este proceso ha capitalizado todavía más relevancia durante 1996, en la medida en que la profundización en el desarrollo de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas se ha convertido en un referente político e institucional de primer orden, que se ha traducido en importantes acuerdos e iniciativas legislativas.

Por lo que respecta a las Comunidades Autónomas de naturaleza foral, el elemento sustantivo lo constituye el régimen de Concierto o Convenio económicos. En particular, para el caso del País Vasco, el Concierto Económico incorporó distintas disposiciones de «coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado» cuya interpretación y aplicación ha sido un asunto controvertido de manera continua.

Hasta la fecha no había sido abordado un estudio profundo y detallado respecto de dichas normas, que pudiera ayudar a clarificar la situación. Esta síntesis es un documento divulgativo que recoge las ideas fundamentales del libro *Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico*, un trabajo de naturaleza técnica, analítico, exhaustivo y omnicomprensivo.

El estudio ha sido realizado por el European Institute of Public Administration, con sede en Maastricht, cuya solvencia en materias de Administración Pública, y en particular en lo que respecta al desarrollo de las políticas comunitarias —y la armonización fiscal es una de ellas—, puede proporcionar una visión objetiva y con una perspectiva supranacional en relación con el tema que nos ocupa.

La Fundación BBV confía en que esta obra, de la que ofrecemos un breve resumen en las páginas siguientes, ayude a clarificar los elementos sobre los que descansa el Concierto Económico, y a proporcionar criterios e información que permitan enmarcar adecuadamente los debates que hasta ahora se han efectuado y que, sin duda, seguirán produciéndose en el futuro.

Fundación BBV

INDICE

1. Introducción	7
2. El sistema del Concierto Económico con el País Vasco	8
3. La capacidad normativa asignada a los territorios históricos en el Concierto Económico	9
1. Singularidad del sistema	9
2. Origen del Concierto	9
3. Encuadre jurídico constitucional	10
4. Naturaleza del Concierto	11
4. El concepto de armonización fiscal	12
5. El alcance de las distintas normas de armonización fiscal contenidas en el Concierto Económico	14
1. Enfoque del análisis de las normas armonizadas	14
2. Normas armonizadoras	15
6. El concepto de la presión fiscal efectiva global ..	22
1. Introducción	22
2. Concepto de presión fiscal efectiva global y problemas de cuantificación	22
3. Análisis de la norma de armonización	24
7. Análisis cuantitativo de la presión fiscal efectiva global	25
1. Estructura económica del País Vasco	25
2. Análisis comparativo de la presión fiscal efectiva global	25
3. Ajustes	28
8. Conclusiones	30



INTRODUCCION

El Concierto Económico (CEPV) constituye probablemente la pieza más relevante del entramado institucional del sistema foral, por medio del cual las Instituciones del País Vasco articulan sus relaciones con la Administración Central.

La principal problemática que suscita cualquier estudio sobre el Concierto es la de su singularidad en el sistema general del Estado de las Autonomías en que se vertebra el Estado español. Tal singularidad del Concierto conlleva la necesidad de conciliarse con una legislación y un espíritu en su aplicación en ocasiones extraños a este sistema, y que, por tanto, exigen en su análisis un especial esfuerzo.

El presente trabajo se ha abordado con un objetivo de exhaustividad que obliga a contemplar el Concierto desde todos los puntos de vista posibles, condición por otra parte exigida por la complejidad del tema, procediéndose en primer lugar a un encuadre general del Concierto dentro del sistema jurídico vigente, y a su comparación con otros sistemas de descentralización fiscal de nuestro entorno, para posteriormente analizar cada una de las normas de armonización presentes en el mismo consideradas en un sentido amplio.

Del estudio de dichas normas es necesario destacar la que establece que la presión efectiva global no ha de ser inferior en los Territorios Históricos que en el Estado, por lo que supone de corolario al espíritu de limitación de la *competitividad* fiscal entre el País Vasco y el Estado presente en la mayor parte de las normas de armonización y punto tradicionalmente conflictivo en las relaciones entre ambas administraciones.

2 EL SISTEMA DEL CONCIERTO ECONOMICO CON EL PAIS VASCO

El CEPV es un instrumento que, para un período de tiempo determinado, regula las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y los Territorios Históricos que componen el País Vasco.

A pesar de que el presente trabajo se centra, como refleja su título, en aspectos tributarios del Concierto, para una adecuada comprensión de los mismos ha de contemplarse éste en sus dos vertientes

- **Tributaria:** Asignación a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la capacidad normativa y de administración en todas sus fases (incluyendo exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación) de todos los tributos que conforman el sistema fiscal español (*tributos concertados*), con la excepción de los tributos que se integran en la Renta de Aduanas, los que «actualmente» se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes (según reza el texto legal de 1981), que pueden identificarse tradicionalmente con los denominados Impuestos Especiales (*tributos no concertados*).
- **Financiera:** Establecimiento de un *cupo*, como contrapartida a la potestad exaccionadora de las Diputaciones Forales, que se define como la contribución del País Vasco a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca. Este sistema de financiación representa en la práctica el *riesgo unilateral* de la Haciendas del País Vasco frente a la Hacienda Estatal, puesto que han de sufragar los gastos, en el sentido amplio del término, de sus competencias con los ingresos que obtienen por los tributos concertados, a la vez que deben satisfacer el Cupo como compromiso *ex-ante*, en la medida en que no depende de estos últimos, sino de los presupuestos que anualmente dedique el Estado a la cobertura de las competencias no asumidas por el País Vasco.

3 LA CAPACIDAD NORMATIVA ASIGNADA A LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

La capacidad normativa de que se ven investidas las Instituciones competentes de los Territorios Históricos a raíz del CEPV debe ser enfocada desde *muy diversos puntos de vista* para ser comprendida en toda su amplitud.

1. Singularidad del sistema

De un análisis comparado de los sistemas de descentralización fiscal y financiera de nuestro entorno se extrae la conclusión de que el sistema del Concierto Económico *carece de paralelos*, no sólo por su regulación en sí, sino también por el elevado grado de autonomía financiera que atribuye al País Vasco.

Su singularidad resalta especialmente si lo comparamos con la organización del Estado de las Autonomías que instauró la vigente Constitución, que, si bien parece que avanza hacia un sistema de «corresponsabilidad fiscal», salvo en el caso de Navarra, resulta conceptual y prácticamente muy alejada del sistema de Concierto.

Por su parte, en el análisis comparado internacional no se encuentran ejemplos de similar naturaleza al del Concierto Económico, ni siquiera en los países federales o confederados, en los que puede llegar a haber una asignación normativa y exaccionadora de los tributos, tanto a los niveles centrales como a los subcentrales de gobierno. En el caso del Concierto, sin embargo, la asignación a las instituciones subcentrales es plena, salvo casos puntuales muy justificados por motivos competenciales.

2. Origen del Concierto

Aparte del obligado examen histórico que requiere todo trabajo de interpretación jurídica, el origen y evolución del sistema foral adquiere especialísima relevancia puesto que la base constitucional

en que se asienta es la Disposición Adicional 1.^a, del siguiente tenor literal:

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

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

Así pues, respecto de la figura histórica de los Fueros en los territorios vascos y su posterior derivación en el plano de la hacienda y finanzas, resulta posible afirmar que el vigente Concerto Económico entre el Estado y el País Vasco es, por el momento, la culminación de un proceso durante el que han estado vigentes otros Conciertos Económicos con los territorios vascos, y que se ha caracterizado por el reconocimiento de la especial consideración de aquéllos en cuanto a la materia hacendística en general y en especial la tributaria.

3. Encuadre jurídico constitucional

La Constitución organiza territorialmente el Estado en *Comunidades Autónomas*, reconociendo el derecho de constituirse como tales a todas las regiones y nacionalidades. En cuanto a su financiación, está regida por el principio fundamental de la *autonomía financiera*, si bien limitado por la necesaria *coordinación con la Hacienda estatal* y la *solidaridad* entre todas las Comunidades como normas generales, y una serie de competencias exclusivas del Estado de carácter puntual. Adicionalmente, el Estado ha desarrollado un sistema de financiación de las Comunidades Autónomas a través de la LOFCA, recientemente modificada.

La Constitución realiza como única mención al régimen foral la ya referida de su Disposición Adicional 1.^a, pero de la que se deriva en realidad la coexistencia de dos regímenes financieros territoriales en el Estado, abstracción hecha de Navarra, el común y el foral vasco, sometido al mandato constitucional, y amparado en su singularidad por éste. Así, en afortunada frase, el Tribunal Constitucional establece que *«la garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional... La garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar.»*

Por otra parte, el Estatuto de Autonomía del País Vasco, texto legal integrante del bloque constitucional, concreta el Concierto Económico y sus líneas maestras, legitimándolo a través de su rango normativo y especial procedimiento de aprobación.

4. Naturaleza del Concierto

Resulta fundamental, para enfocar una labor interpretativa del Concierto como la pretendida en este trabajo, determinar su naturaleza, el concepto que en él subyace. La conclusión alcanzada es que supone un *pacto*, un acuerdo entre el Estado y el País Vasco que regula sus relaciones financieras.

Se contraponen este carácter al de *privilegio*, otorgado de forma graciosa dentro de una relación de jerarquía. Considérese que dependiendo de uno u otro concepto base quedará influida cualquier interpretación realizada, tanto más teniendo en cuenta que, en su redacción positiva, el Concierto destaca por su inconcreción, precisamente fruto de su referida naturaleza pacticia.

Los *argumentos* en que se basa tal conclusión son los siguientes:

- La propia *literalidad del texto legal*, al establecer en su artículo 1 que el Concierto es acordado entre el Estado y el País Vasco.
- El texto constitucional se refiere a «*amparo y respeto*» del sistema *foral*, como algo contrapuesto a una imposición del poder central. En cierta manera reconoce y legitima una realidad anterior a ella misma.
- El *procedimiento formal de aprobación de la Ley del Concierto*, de artículo único, que obliga a las Cámaras a rechazarlo o aprobarlo en su totalidad, sin modificaciones.
- Las *declaraciones de los señores diputados*, al menos los de las fuerzas políticas más representativas, en el trámite parlamentario.
- El procedimiento para su *alteración exige el común acuerdo de «ambas administraciones»*.

4 EL CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL

Abordando el objetivo del trabajo desde un punto de vista de la economía global, surge la cuestión de cuánta armonización fiscal es posible y deseable en regiones o países integrados.

En teoría económica se presta especial atención al movimiento interregional e internacional de bienes, servicios y factores de producción. La preocupación principal es la *asignación eficiente de recursos*, y como consecuencia, que las normas internacionales fiscales den lugar a la neutralidad en la toma de decisiones económicas en cuanto a la efectiva presión fiscal entre los diferentes territorios. En los análisis económicos internacionales de los sistemas tributarios, la armonización fiscal suele ser defendida con el fin de evitar distorsiones específicas. Al contrario de las distorsiones generales, las específicas se plasman en ajustes artificiales a las ventajas naturales comparativas de los países.

En lo que concierne a la armonización fiscal en la *Unión Europea*, la Comunidad ha permitido una gran diversidad en los tipos impositivos, sistemas fiscales y bases de imposición. Los esfuerzos realizados hacia la armonización se han dirigido principalmente a los elementos del sistema fiscal que distorsionan directamente el movimiento de bienes, servicios y factores de producción (imposición indirecta), pero nunca han intentado conseguir una completa armonización.

La *teoría del federalismo fiscal* tampoco ha concluido en la recomendación de una uniformización total de la fiscalidad en los diferentes territorios, sino que, en países con sistemas multigobierno, ha de alcanzarse una distribución óptima de los poderes fiscales de los gobiernos centrales y subcentrales. Esta teoría ha establecido que el gobierno central solamente debería suministrar servicios cuyos beneficios son apreciados por toda la nación, y que los servicios regionales y locales deberían ser rendidos a nivel regional y local respectivamente. La teoría se aplica no solamente al suministro de bienes públicos sino también a la imposición, ya que la imposición central solamente es aconsejable en el caso de que se cumplan ciertas condiciones, como la existencia de excedentes o economías de escala en la recaudación de impuestos.

La *conclusión* respecto del papel que se le debe asignar a la armonización fiscal podría exponerse en cuatro ideas:

- La armonización fiscal completa es imposible.
- La armonización fiscal completa no es deseable.
- Un grado de diversidad entre los sistemas fiscales es deseable.
- La teoría económica no puede cuantificar el grado de descentralización fiscal óptimo.

5 EL ALCANCE DE LAS DISTINTAS NORMAS DE ARMONIZACION FISCAL CONTENIDAS EN EL CONCIERTO ECONOMICO

I. Enfoque del análisis de las normas armonizadoras

Abordando directamente el tema central de este trabajo, conviene determinar previamente unas pautas interpretativas, e ideas generales comunes a los principios y normas de armonización analizados:

- Aunque por su carácter se trata de normas genéricas, en la redacción de algunas, precisamente las que mayor importancia práctica pudieran tener, se aprecia una falta de concreción técnica que *las aproximan más a las declaraciones de las partes en un acuerdo, que a un texto legal en el sentido clásico del término.*
- Estas normas de armonización suponen límites a una realidad previa e insoslayable cual es la autonomía normativa en materia fiscal de las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Se trata, según frase de la jurisprudencia, de una *autonomía con límites, no de una autonomía limitada.*
- En todo caso, y según reiterada jurisprudencia, han de interpretarse de forma que *su aplicación no anule la autonomía normativa en materia fiscal que asiste a los Territorios Históricos.*
- En muchas de ellas, normalmente las más conflictivas, se aprecia una clara intencionalidad de *evitar situaciones de competitividad fiscal* entre el Estado y los Territorios Forales para atraer recaudación a sus respectivos ámbitos. A estos efectos han de considerarse dos cuestiones básicas:
 - Las distorsiones en la competencia por motivos fiscales entre los dos territorios sólo se evitan con idénticas legislaciones en ambos, lo que vaciaría de contenido la autonomía normativa vasca.
 - El riesgo unilateral financiero que asumen las Haciendas Vascas frente al Estado, le coloca en una situación en la que las

consecuencias de una disminución de la recaudación fiscal son asumidas únicamente por ellas.

- La aplicación de las disposiciones «sustantivas» del Concierto referidas a cada uno de los tributos concertados, en cuanto a la autonomía normativa que consagran para los Territorios Históricos, no puede considerarse transgresora de las normas de armonización.
- El concepto de «normas de armonización fiscal» analizado no se limita a las así denominadas en el Concierto, sino que incluye otros preceptos de carácter general de similar finalidad.

2. Normas armonizadoras

Se aplicarán la Ley General Tributaria (LGT) y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley (art. 4.1)

Esta norma de armonización informa la totalidad del ordenamiento tributario foral, en cuanto a sistemática, estructura y conceptos, pero las limitaciones en cuanto a estructura impositiva podrán provenir más de otras normas de armonización, e incluso de materias ajenas a la tributaria, en las que la competencia sea del Estado.

En todo caso, la importancia de esta norma reside fundamentalmente en que precisa un lenguaje común aplicable al sistema tributario.

Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común (art 4.3)

A pesar de que una interpretación literal nos conduciría a que la norma se aplicase sólo en cuanto a los tipos, tanto una interpretación finalista, como la jurisprudencia, nos llevan a la necesidad de igualdad en todo el sistema de retenciones e ingresos a cuenta.

Sin embargo, tal conclusión choca hasta cierto punto con el razonamiento de que si los Territorios Históricos tienen autonomía normativa sobre un determinado impuesto, por ejemplo el de Sociedades, no es lógico que no la tengan sobre los pagos a cuenta de dicho impuesto, puesto que las retenciones no son sino un mecanismo de recaudación sin sustantividad propia.

Se adoptará, respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos para el territorio común (art. 4.4)

La trascendencia de las limitaciones establecidas en la presente norma viene dada, más que por lo que supone en cuanto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles en sí, por su repercusión en otros impuestos de mayor relevancia en el sistema tributario como Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio.

A efectos fiscales, se utilizará la misma clasificación de actividades económicas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas puedan llevar a cabo las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (art. 4.4.2)

Esta norma de armonización persigue fundamentalmente efectos estadísticos, siendo concordante con el mandato constitucional que reserva al Estado la competencia en materia de estadística para fines estatales

Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación y disolución de sociedades (art. 4.6)

En cuanto se refiere únicamente a las operaciones societarias, la norma afecta sólo a la imposición indirecta sobre las mismas, y más concretamente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La finalidad de la misma puede ser la de evitar la deslocalización, tanto en cuanto a la realización de operaciones societarias, como en cuanto al establecimiento de sedes sociales.

Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios (art. 4.9)

La potestad de las Instituciones de los Territorios Históricos para dictar normas de actualización resulta clara en base a que:

- ➡ El Concierto sólo limita la competencia de los Territorios Históricos en cuanto a la no incorporación de activos ocultos ni de pasivos ficticios, y la posibilidad de dictar esta normativa se reconoce tanto en el propio Concierto como en la jurisprudencia.

- Las objeciones alegadas en materia mercantil no pueden vaciar de contenido el Concierto, y la propia interpretación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas nos lleva a la posibilidad de que se den normas de actualización, según la normativa mercantil vigente.

Atención a la estructura general impositiva del Estado (art. 3.1.2)

Destacar de este norma lo etéreo de su contenido, y por tanto los muy diferentes sentidos que se le puede atribuir:

- Una reiteración de la obligación de los Territorios Históricos a someterse a los dictados constitucionales en el ejercicio de su capacidad normativa.
- La confirmación por vía indirecta de la capacidad de establecer impuestos que asiste a los Territorios Históricos.
- Una llamada de atención al sistema fiscal general.

Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera (art. 3.5)

Esta norma de armonización encaja perfectamente en la estructura de fuentes del ordenamiento prevista en la Constitución, en la que se enmarca el CEPV.

Debe tenerse en cuenta que la implementación de las Directivas comunitarias en materia fiscal se realiza directamente por el País Vasco en función del alcance del mandato de la propia Directiva, sin atender necesariamente al modo en que se realice la adaptación en territorio común.

Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía (art. 3.1.1)

La primera conclusión que se extrae de esta norma es la de que, al incluirse al País Vasco en el sistema general que pretende evitar los desequilibrios interterritoriales, se excluye la idea de Concierto Económico como privilegio.

El mecanismo establecido en la legislación vigente para hacer efectivo el principio de solidaridad entre las Comunidades Autónomas es el Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), que perciben las comunidades consideradas mas desfavorecidas en función de determinados parámetros. Mediante el sistema de Concierto, el País Vasco respeta el principio de solidaridad intrínsecamente a través del Cupo

y de las aportaciones al FCI. En cuanto a la aportación al FCI, la misma se efectúa a través del Cupo, al considerarse como carga no asumida la aportación del Estado al FCI.

Por otra parte, en lo concerniente a la garantía del nivel mínimo de servicios, las dificultades para la concreción y medición efectiva de su aplicabilidad, supuesto que fuese otra vertiente del principio de solidaridad, optamos por considerar que la misma iría dirigida a supuestos excepcionales de quiebra de los sistemas de financiación, tanto común, como del Concierto, situación que hasta el momento no se ha producido.

No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión (art. 4.2)

Se trata de una norma por la que se concretarían una serie de principios más generales de orden constitucional como pueden ser el de solidaridad, la libre circulación de bienes por territorio español y la no adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, si bien lo poco afortunado de su redacción, aunque solo sea por la imposibilidad práctica de determinar lo que ha de entenderse por «lugar de procedencia de los bienes», dificulta extraordinariamente su aplicación práctica.

Se aplicarán normas tributarias iguales a las del estado, a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas (art. 4.5)

La virtualidad de la norma debe limitarse a desplegar sus efectos respecto a los actos que tengan relación directa con los medios de financiación ajena de las empresas, y no a todo lo que en alguna medida pueda suponer financiación para las mismas. En caso contrario, el alcance de la norma se ampliaría hasta el extremo de vaciar de contenido el Concierto en cuanto a imposición directa, conclusión a todas luces absurda.

En este sentido resulta descartable la aplicabilidad de esta norma para pretender una equiparación de la tributación directa de las entidades financieras, lo que a mayor abundamiento tendría un efecto dudoso en sus propias operaciones, o en general en la de las sociedades.

No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales (art. 4.7)

El Concierto, entre las diferentes formas de «perdón» de la deuda tributaria recogidas en la LGT, escoge el concepto de amnistía para limitar la posibilidad de su aplicación a las Cortes Generales del Estado, lo que ha de implicar que en el resto de los casos las Juntas Generales de los diferentes Territorios Históricos ostentan competencia. En todo caso, lo inconcreto del término amnistía en el ámbito fiscal puede dar lugar a discrepancias en el cumplimiento de esta norma, aunque entendemos que la idea que debe prevalecer es la de perdón generalizado y estricto.

No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos (art. 4.8)

El término tal y como se utiliza, se refiere únicamente a privilegios fiscales dentro del territorio del País Vasco, lo cual está prohibido por la propia Constitución, sin necesidad de acudir al contenido del Concierto. Considérese que esta acepción de «privilegio» coincide en descartar la idea de que el Concierto es un privilegio en sí mismo.

Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la libre asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra (art. 4.11. 1.º párrafo)

El propósito de esta norma, de singular trascendencia, es proteger la unidad de mercado, en ningún caso la uniformidad, concepto este último que nos llevaría a vaciar de contenido la competencia normativa en materia fiscal de las Instituciones del País Vasco.

En las decisiones empresariales existen multitud de factores que influyen en la determinación de la asignación de recursos más eficiente. La fiscalidad es uno de los factores analizados y, evidentemente, incide en la toma de las decisiones empresariales. Ahora bien, la cuestión se fundamenta en su grado de incidencia más que en el hecho de que ésta exista, puesto que reiteramos que no se trata de uniformizar el mercado.

En todo caso, la aplicación del precepto encuentra dificultades si se quiere trascender de darle un carácter de principio informador de la legislación fiscal a analizar el impacto concreto de cada norma. Una apreciación ex-ante resulta imposible puesto que es imposible prever las motivaciones empresariales de cada inversión, por otra parte su aplicación ex-post llevaría a consecuencias incompatibles con la seguridad jurídica que ha de presidir el sistema.

Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de política económica general (art. 4.11.2.º párrafo)

Destacar, ante todo, de esta norma su forzada falta de precisión terminológica, que dificulta extraordinariamente coordinarla y jerarquizarla con otros preceptos similares del bloque constitucional, y su carencia de imperatividad. Por ello ha entenderse que supone una obligación de los Territorios Históricos seguir las principales líneas macroeconómicas del Estado en cuanto a sus fines, por otra parte ya marcados fundamentalmente en la Constitución, y no tanto en los medios que el poder central ponga en práctica para llevarlas a cabo.

Se adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en los Territorios Históricos las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual periodo de vigencia que en el señalado para éstas (art. 4.10)

Este principio ha de ser observado como corolario del seguimiento a realizar por las Instituciones competentes del País Vasco a los principios de política económica general, si bien es importante destacar la importancia de la norma en lo que respecta a que los principios de política económica no se aplican directamente a los Territorios Históricos, sino que deben ser adaptados al sistema tributario vasco, de modo que se reconozca la capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos.

Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:

...

- c) *la alta inspección de la aplicación del presente Concierto, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación (art. 6.3)*

Para llenar de contenido el difuso concepto de «alta inspección», entendemos como mas apropiado remitirnos a la apreciación del TC en cuanto al mismo, a saber: «Así entendida, la Alta Inspección constituye una competencia estatal de vigilancia, pero no un control genérico e indeterminado que implique dependencia jerárquica de las Comunidades Autónomas respecto de la Administración del Estado».

La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común. (Art 4.12)

Esta norma por su especial trascendencia, o al menos por su frecuente invocación es objeto de tratamiento pormenorizado en otros puntos del trabajo.

6

EL CONCEPTO DE LA PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL

1. Introducción

La norma de armonización duodécima del Concierto Económico establece textualmente que *«la aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común»*. Así, a efectos de determinar el alcance y significado de dicha norma, habrá de delimitarse previamente el concepto de presión fiscal efectiva global a que hace referencia la propia norma.

2. Concepto de presión fiscal efectiva global y problemas de cuantificación

El concepto de presión fiscal trata de responder, en última instancia, a la cuestión de *cuál es la injerencia que, vía detracción coactiva de recursos económicos, tienen los poderes públicos sobre los agentes privados*. Sin embargo, la respuesta a la cuestión anterior no resulta en absoluto sencilla, existiendo numerosas acepciones del concepto de presión fiscal, las cuales en determinados casos dan lugar a diferentes expresiones matemáticas a través de las cuales se trata de obtener un indicador numérico de la presión fiscal. Cabe señalar, por otro lado, que determinados autores consideran que la presión fiscal no resulta cuantificable de forma fiable e, incluso, algunos otros califican el propio concepto como carente de contenido y, en suma, vacío. Entre las *acepciones* mencionadas cabe apuntar:

- La clásica, que relaciona la renta recaudada por el sector público respecto del total de la economía.
- Las que tienden a medir el esfuerzo realizado por los individuos para un determinado nivel de renta.
- Las que ponen en relación el esfuerzo neto de los agentes privados, es decir, el que se pone de manifiesto por la diferencia entre lo aportado al sector público y lo recibido del mismo.

- Las corrientes más recientes, que abandonan en cierta medida los conceptos globales de presión fiscal, de forma que abogan por una medición de la presión fiscal que soporta cada individuo representativo del ámbito analizado.

Pese a que resulta impreciso e incompleto, el indicador de presión fiscal más utilizado ha sido el que se deriva del concepto denominado *clásico*, debido a su relativa sencillez respecto a otros indicadores, ya sean potenciales o reales. Dicho indicador es el contemplado con carácter preferente en este estudio, y ello a pesar de los problemas que derivan del mismo, que posteriormente serán analizados.

Por último, existe cierto acuerdo en que el concepto de presión fiscal únicamente resulta de cierta *utilidad cuando el mismo es manejado en términos comparados*, nunca en absolutos. Esta acepción es la que parece deducirse de la norma duodécima.

Según ha sido comentado, el indicador comúnmente utilizado para cuantificar la presión fiscal efectiva global es el definido por el *cociente entre la recaudación y la renta*. Las primeras reflexiones que se plantean respecto a las magnitudes referidas son las siguientes:

- Existen *numerosos indicadores* de renta (Valor Añadido Bruto, Producto Interior Bruto, etc.) cuantificables de diversas maneras (a precios de mercado, a coste de los factores), de los cuales resultan niveles diferentes de presión fiscal.
- Asimismo, hay *circunstancias que inciden en el nivel de recaudación*, la cual ha de referirse a la totalidad de ingresos coactivos y no solo a los tributarios, tales como el fraude fiscal, la estructura económica, la progresividad y las diferentes políticas de gestión tributaria (y en especial las devoluciones) emprendidas por las administraciones de los territorios respecto de los cuales se establecen las comparaciones. En todo caso, no conviene olvidar la *traslación de tributos (tax shifting)* de unos individuos a otros y de unos ámbitos territoriales a otros.

A este respecto, conviene apuntar que los estudios realizados al amparo de la teoría económica sugieren que dicha traslación se produce hacia agentes o factores cuya demanda o, en su caso oferta, resulta más inelástica. En todo caso, como consecuencia de dicha traslación, el sujeto pasivo de los correspondientes impuestos no coincide necesariamente con quien lo soporta. Ello nos lleva a colegir que los datos de recaudación obtenidos para un determinado colectivo o ámbito territorial no corresponden necesariamente con los impuestos soportados en dicho ámbito o por dicho colectivo. En consecuencia, el ratio de

presión fiscal obtenido para dicho colectivo no reflejará la detracción real de recursos efectuada por los poderes públicos, es decir, la verdadera presión fiscal soportada por el mismo.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a considerar con cautela los niveles de presión fiscal que resultan del indicador anterior. Asimismo, la cuantificación anual del indicador mencionado pudiera hacer que la comparación entre los niveles de presión fiscal alcanzados en dos territorios resulte poco significativa para un año concreto, en la medida en que se producen distorsiones fundamentalmente en los niveles de recaudación anual considerados. Dichas distorsiones resultan de menor relevancia si se consideran períodos de cierta extensión. A efectos de este estudio, se utiliza preferentemente el cociente que pone en relación la recaudación acumulada de los períodos considerados frente a la renta acumulada de los mismos, y ello sin perjuicio del análisis realizado en base a datos anuales.

3. Análisis de la norma de armonización

En primer lugar, cabe apuntar que la norma duodécima hace referencia expresa a la incidencia de las capacidades normativas y de gestión de las Diputaciones Forales en la presión fiscal efectiva. Sin pretender negar que las normas tributarias inciden necesariamente en los niveles de presión fiscal efectiva, ha de señalarse que dicha variable se encuentra influenciada por numerosos aspectos adicionales sobre los que el Concierto Económico no tiene incidencia, el cual por otra parte está limitado a determinados tributos (concertados), que en ningún caso abarcan la totalidad de ingresos coactivos recaudados. Lo anterior nos lleva a colegir que *la incidencia de las normas aprobadas al amparo del Concierto Económico en los niveles de presión fiscal es incierta y, en todo caso, de difícil cuantificación.*

Por otro lado, el Concierto Económico no hace referencia a aspectos claves como el *significado del carácter de «inferior»*, y la *temporalidad de la medición*. En cuanto al primero de los aspectos, cabe entender que el término empleado ha de ser interpretado en un sentido de similitud de niveles de presión fiscal. En cuanto al segundo de los temas, resulta lógico suponer que la comparación de las mediciones efectuadas ha de referirse a un periodo de tiempo superior al año, si bien el mismo no está especificado, y ello por las razones anteriormente expuestas.

Las reflexiones anteriores, junto con las realizadas respecto al concepto e indicadores de presión fiscal, nos llevan a colegir que resulta extremadamente difícil pronunciarse sobre el cumplimiento de la norma duodécima, cuyo significado último no puede ser otro que el de preservar que la aplicación del Concierto Económico no sea contraria al espíritu del mismo.

7

ANÁLISIS CUANTITATIVO DE LA PRESIÓN FISCAL EFECTIVA GLOBAL

1. Estructura Económica del País Vasco

Según se ha comentado con anterioridad, las *diferencias entre territorios de los niveles de presión fiscal efectiva global*, pueden deberse a múltiples factores además de la propia normativa tributaria, entre otros las diferencias en cuanto a la estructura económica de los mismos. Los rasgos básicos que presenta la estructura económica del País Vasco, respecto a la del resto del Estado español, son los siguientes:

- Una participación inferior en el PIB del sector primario, con un sector industrial de mayor peso específico, aunque con unos niveles de declive superiores, y una menor participación tanto en el sector construcción como en servicios, aunque este último presenta un crecimiento superior en el País Vasco.
- Unos niveles de consumo inferiores en términos de PIB, fundamentalmente por un consumo público significativamente inferior.
- Una mayor apertura hacia el exterior, tanto en cuanto a importaciones como exportaciones.
- Un mayor participación de los salarios en el PIB, conjuntamente con un excedente neto de explotación más reducido, y ello a pesar de contar con una tasa de paro superior a la del Estado.

2. Análisis comparativo de la presión fiscal efectiva global

Pese a que, según ha sido comentado, la cuantificación de la presión fiscal efectiva global no resulta a nuestro juicio fiable, en el presente apartado se va a proceder a la misma, utilizando para ello el indicador anteriormente aludido que pone en relación la recaudación y renta acumulados durante los periodos considerados. Dichos periodos abarcan los siguientes años: 1982 a 1995, 1982 a 1990 y, por último,

1991 a 1995. La ruptura del período global analizado se debe a que en 1991 entra en vigor una profunda modificación del Concierto Económico y a que es en dichos años en los que las medidas tributarias adoptadas por las Instituciones Forales han generado una mayor polémica desde el punto de vista competencial.

Por otro lado, y aunque la norma duodécima alude expresamente a la presión efectiva global, se han considerado diferentes niveles de recaudación, cuales son el derivado del total de ingresos coactivos recaudados por las administraciones públicas, incluyéndose las cotizaciones a la Seguridad Social, el total de ingresos tributarios y, por último, los ingresos procedentes de los tributos concertados.

Asimismo, y respecto a la variable renta, se han manejado cuatro indicadores cuantitativos de dicha magnitud, cuales son:

- ➔ el PIB a precios de mercado determinado por el EUSTAT y el INE,
- ➔ el VAB a precios de mercado cuantificado por los anteriores Organismos y, por último,
- ➔ el VAB a coste de los factores, obtenido por un lado del INE y por otro lado,
- ➔ el mismo indicador anterior cuantificado por el Servicio de Estudios del BBV.

Los resultados anuales obtenidos muestran una tendencia similar, que posteriormente es objeto de comentario, respecto de los tres primeros indicadores. Sin embargo, el ratio obtenido respecto al VAB a coste de los factores cuantificado por el Servicio de Estudios del BBV arroja unos resultados en la mayoría de los casos significativamente superiores en el País Vasco para la totalidad de los períodos analizados.

A continuación se muestran los resultados obtenidos, considerando como indicador de renta el PIB a precios de mercado publicado por el EUSTAT y el INE, respecto al indicador «acumulado» aludido anteriormente:

Período 1982 a 1995

Presión fiscal	Total Ingresos	Total Tributos	T. Concertados
País Vasco . . .	35,28	22,14	17,85
Resto Estado . . .	30,6	20,3	16,04
Diferencia . . .	4,68	1,84	1,81
% de variación . . .	15,29	9,06	11,28

Período 1982 a 1990

Presión fiscal	Total Ingresos	Total Tributos	T. Concertados
País Vasco	34,33	21,18	16,51
Resto Estado . . .	27,41	18,04	13,54
Diferencia	6,92	3,14	2,97
% de variación . . .	25,25	17,41	21,94

Período 1991 a 1995

Presión fiscal	Total Ingresos	Total Tributos	T. Concertados
País Vasco	36,7	23,58	19,84
Resto Estado . . .	35,34	23,67	19,77
Diferencia	1,36	- 0,09	0,07
% de variación . . .	3,85	- 0,38	0,35

De los resultados anteriores parece deducirse que *los niveles de presión fiscal resultan ligeramente superiores en el País Vasco respecto a Territorio Común* para la totalidad del período analizado. Dicha superioridad se manifiesta con mayor intensidad en la primera parte del período, en la cual se registran unos niveles de presión fiscal relativamente bajos en el resto del Estado, los cuales van incrementándose a un ritmo de crecimiento superior al experimentado en el País Vasco, produciéndose una práctica igualación de los niveles de presión fiscal. La superioridad mencionada se manifiesta en mayor medida en relación con el total de ingresos coactivos, siendo su menor importe el obtenido en el total de tributos. Llama la atención el hecho de que la presión fiscal por tributos concertados sea, en términos relativos, superior a la que se deriva del total de tributos. Ello puede ser significativo de que determinada imposición no concertada no sea adecuadamente atribuida, en cuanto a su volumen, al País Vasco, encontrándose infravalorada. Asimismo, cabe recordar que los resultados anteriores han de ser interpretados con cautela y máxime teniendo en cuenta que la recaudación atribuida a uno y otro territorio probablemente diferirá de la devengada en el mismo, debido a la traslación de impuestos de uno a otro territorio, cuantificación del efecto de los puntos de conexión, y atribución de determinados niveles de recaudación por mediación de índices, fundamentalmente.

De lo expuesto parece deducirse que, *en la práctica, no se ha vulnerado la norma de armonización duodécima del Concierto Económico*, si bien no cabe atribuir dicho cumplimiento a la normativa dictada al amparo del mencionado Concierto, como no hubiera podido ser atribuido a dicha normativa un incumplimiento de la medida armonizadora de referencia. Ello ha de entenderse sin

perjuicio de que en el análisis detallado anual se hayan obtenido, según algunos indicadores de renta, niveles de presión fiscal ligeramente superiores en Territorio Común para determinados años, los cuales en su inmensa mayoría son consecuencia de hechos y circunstancias en cierta medida excepcionales que hacen que las comparaciones anuales no resulten homogéneas.

Destaca, asimismo, y en el ámbito del análisis de la presión fiscal por tributos concretos, la escasa importancia de la recaudación por *Impuesto sobre Sociedades* en términos del PIB, que en la práctica hace que la recaudación derivada por dicho tributo no resulte significativa e incluso necesaria para determinar el cumplimiento de la norma 12 del artículo 4. En este sentido cabe recordar que el Impuesto sobre Sociedades es el concepto impositivo en el que la capacidad normativa de las Instituciones Forales se ha desarrollado en mayor medida, habiendo sido fuente de numerosos conflictos y controversias entre las autoridades forales y estatales.

3. Ajustes

Asimismo, se ha procedido a tratar de cuantificar, de una forma no exhaustiva, la bondad de los ajustes realizados a la recaudación realmente obtenida en el País Vasco, tanto en concepto de imposición directa e indirecta como no concertada. Con las reservas pertinentes, parece deducirse que los ajustes realizados a la recaudación del País Vasco se encuentran ligeramente infravalorados, por lo que el ratio de presión fiscal obtenido resulta inferior al realmente registrado. En todo caso, la afirmación anterior únicamente puede considerarse desde un punto de vista indicativo, debiendo ser analizada con las debidas cautelas.

Por otro lado, y sin perjuicio de que el análisis de los ratios de presión fiscal obtenidos en uno y otro territorio, tanto anualmente como por períodos, haya sido realizado en base a la recaudación realmente registrada en los mismos, se ha procurado evaluar el efecto en dicha recaudación y, en consecuencia, en el ratio de presión fiscal, de determinados hechos o circunstancias que pudieran calificarse de excepcionales.

La primera de dichas circunstancias excepcionales es la que hace referencia a las devoluciones de tributos practicadas por una y otra Administración, de forma que el volumen de las devoluciones practicadas por las autoridades forales ha sido, en términos relativos, mucho más elevado que el practicado por la Administración del Estado, con tasas de crecimiento interanual de hasta el 25 %

en el caso de las haciendas forales, frente a tasas decrecientes de hasta el 7 % en las devoluciones practicadas por la Hacienda Central. Esta divergencia ha resultado especialmente relevante en el año 1994. Evidentemente, el aspecto comentado incide en la comparación anual de ratios de presión fiscal, por lo que dicha comparación pudiera no resultar adecuada o significativa. Por ello, y a efectos de evitar las potencialmente importantes distorsiones producidas por la circunstancia anteriormente aludida, se ha determinado para el año citado cuál hubiera sido la recaudación obtenida en los Territorios Históricos de haberse producido una evolución de las devoluciones similar a la registrada en el Estado.

La comparación de los ratios de presión fiscal obtenidos a partir de la simulación anterior muestran un incremento de la misma de alrededor de un punto sobre el PIB. Por último, se ha tratado de cuantificar el efecto en el ratio de presión fiscal, de las medidas dictadas por las Diputaciones Forales al amparo de las facultades normativas conferidas por el Concierto Económico en el Impuesto sobre Sociedades. A pesar de que según se ha comentado con anterioridad, la recaudación por Impuesto sobre Sociedades resulta de escasa relevancia a la hora de obtener el ratio de presión fiscal, se ha considerado oportuno realizar el anterior ejercicio, dado el impacto que tuvieron dichas medidas, que incluso provocaron la interposición de recursos por parte de la Administración Central, y además fueron consideradas como causantes de una inferior presión fiscal en el País Vasco.

De los resultados obtenidos, parece deducirse que los efectos de las mencionadas medidas resultan apenas perceptibles, en cuanto a su incidencia en el ratio de presión fiscal, la cual como máximo alcanza el 0,1 % del PIB.

8 CONCLUSIONES

Un análisis de las normas de armonización del Concierto Económico exige en primer lugar profundizar en la naturaleza de este texto legal, del que, a los efectos que nos ocupan, se pueden predicar las siguientes notas características:

- Importancia fundamental del Concierto Económico dentro del sistema foral.
- Singularidad del Concierto dentro del esquema de financiación de las Comunidades Autónomas, que se ve reconocida por el amparo y respeto de la Constitución a los derechos históricos del País Vasco.
- Naturaleza pacticia del Concierto, contrapuesta a su visión como un privilegio.

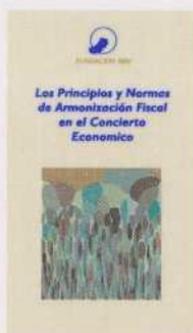
Puesto que nos encontramos ante una autonomía normativa no limitada, sino con limitaciones, cualquier interpretación de las normas de armonización no puede significar vaciar de contenido el propio Concierto, lo que puede ocurrir principalmente si se acude a una aplicación restrictiva de las normas previstas para evitar la competitividad fiscal entre ambas administraciones, foral y común. Es en el sentido apuntado, de evitar que la autonomía normativa y financiera conferida por el Concierto Económico constituya un elemento distorsionador, en el que deben ser interpretadas, a nuestro juicio, las normas de armonización.

Como máxima expresión de este propósito de supresión de la competitividad fiscal, aparece la norma que prevé que en ningún caso la presión fiscal efectiva global será inferior en el País Vasco que en el Estado. A salvo de los problemas derivados, por un lado de la propia indefinición del concepto de presión fiscal efectiva global así como de su medición y, por otro lado, de la propia inconcreción de la norma duodécima en aspectos claves tales como la temporalidad de la medición, el indicador a utilizar y otros, el análisis económico realizado parece sugerir que los ratios de presión fiscal obtenidos en el País Vasco no resultan inferiores a

los del resto del Estado. Es más, dichos ratios pudieran ser calificados como ligeramente superiores. Lo anterior ha de ser considerado y analizado con las debidas cautelas, provocadas fundamentalmente y entre otros, por los problemas aludidos.



FUNDACION BBV



El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el instrumento que regula las relaciones de índole tributaria y financiera entre el Estado español y los Territorios Históricos que integran el País Vasco. Este sistema presenta notables singularidades, no sólo respecto a los existentes en el resto de las Comunidades Autónomas españolas, sino incluso comparándolo con los de otros Estados políticamente descentralizados.

Esta SINTESIS es un documento divulgativo que recoge las ideas fundamentales del libro *Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico*, obra que pretende proporcionar una visión objetiva y supranacional de los preceptos y consecuencias de la Ley rectora de la fiscalidad en el País Vasco.

FUNDACION BBV

Gran Vía, 12 48001 BILBAO

Alcalá, 16 28014 MADRID