



FUNDACION BBV

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



El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el instrumento de regulación de las relaciones de orden financiero y tributario entre esta comunidad y el Estado Español. La interpretación y aplicación de las disposiciones contenidas en dicha ley respecto a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado han sido causa de controversia desde su aprobación. La Fundación BBV, cuya preocupación e interés por la cuestión autonómica se ha plasmado ya en la publicación de una decena de estudios sobre el tema y en la organización de diversos encuentros y seminarios, confía en que esta nueva publicación ayude a clarificar los elementos sobre los que descansa el Concierto Económico.

Colección de Estudios autonómicos de la FBBV

Libros:

- Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo.* Ignacio Zubiri y Mercedes Vallejo (Junio 1995).
- Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal.* Carlos Monasterio y Javier Suárez (Septiembre 1993).
- Capitalización y crecimiento en España y sus regiones, 1955-1995.* Francisco Pérez, Francisco José Goerlich y Matilde Más (Octubre 1996).
- El «stock» de capital en España y sus Comunidades Autónomas.* (1ª Ed., Octubre 1995; 2ª Ed., Septiembre 1996).

Cuadernos de Trabajo:

- Convergencia y redistribución interterritorial en España: efecto de los impuestos directos, cotizaciones sociales y transferencias.* Rafael Salas e Isabel Rabadán (Septiembre 1996).
- El proceso de descentralización del gasto público en España: Comportamiento fiscal y decisiones de gasto de los gobiernos autonómicos.* Pilar Velilla (Junio 1995).
- Incidencia espacial de los gastos de transferencia del sistema de la Seguridad Social: una aproximación.* Agustín Molina y Manuel Jaén (Marzo 1995).
- El desarrollo del Estado de las Autonomías y la corresponsabilidad fiscal en España: Una tarea pendiente.* Carlos Lámbarrri (Mayo 1994).
- El endeudamiento autonómico. Teoría y evidencia empírica.* Carlos Monasterio y Javier Suárez (Julio 1993).



FUNDACION BBV

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

La decisión de la Fundación BBV de publicar el presente libro no implica responsabilidad alguna sobre su contenido, ni sobre la inclusión de documentos o información complementaria facilitada por los autores.

Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico

© Fundación BBV

Edita Fundación BBV. Documenta

Plaza de San Nicolás, 4

48005 Bilbao

Depósito legal: M-11263-1997

I.S.B.N: 84-88562-76-4

© Ilustración de Portada:

INEEDIT

Imprime Sociedad Anónima de Fotocomposición

Talasio, 9 - 28027 Madrid

Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico

INDICE

Presentación	11
Prólogo	13
Resumen ejecutivo	17
Capítulo I Introducción	23
I.1. El sistema del Concierto Económico con el País Vasco	25
I.2. Plan General del trabajo	27
I.3. Pautas de interpretación	29
Capítulo II La capacidad normativa asignada a las instituciones competentes de los territorios históricos en el concierto económico	31
II.1. Encuadre Institucional	33
II.2. Origen del Concierto Económico. Evolución histórica	44
II.3. Encuadre jurídico constitucional	59
II.4. Implicaciones Económicas del Sistema de Concierto. Especial Referencia al Cupo	84

Parte A

LAS NORMAS DE ARMONIZACION FISCAL

Capítulo III El concepto de armonización fiscal a nivel comparado	91
III.1. Objetivos y directrices para la armonización fiscal ..	93
III.2. Armonización de impuestos indirectos	96
III.3. Armonización de impuestos directos	111
III.4. El alcance de la armonización fiscal: alternativas ...	131
III.5. Análisis comparativo de otros países y territorios ..	138

III.6.	Distorsiones a rectificarse por medio de la armonización fiscal	146
III.7.	Conclusiones.	151
Capítulo IV El alcance de las distintas normas de armonización fiscal contenidas en el Concierto Económico.		153
IV.1.	Introducción	155
IV.2.	Normas de carácter concreto	163
IV.3.	Normas de carácter general.	193
Parte B		
LA PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL		
Capítulo V El concepto de la presión fiscal efectiva global		291
V.1.	Introducción	293
V.2.	El concepto de presión fiscal, visión global inicial	295
V.3.	La medición de la presión fiscal	307
V.4.	Diferentes conceptos de presión fiscal posibles: presión efectiva vs. nominal	325
V.5.	Presión fiscal vs. balanza fiscal.	327
V.6.	Análisis de la norma de armonización: introducción	333
Capítulo VI La presión fiscal efectiva global. Fuentes y análisis de estructura económica		345
VI.1.	Introducción	347
VI.2.	Medición de la renta, fuentes y críticas	348
VI.3.	Medición de la recaudación	355
VI.4.	Estructura económica.	356
Capítulo VII Análisis comparativo de la presión fiscal efectiva global en el País Vasco y en Territorio Común en el periodo 1982-1995		383
VII.1.	Introducción	385
VII.2.	Presión fiscal efectiva global	386
VII.3.	Análisis detallado de presión fiscal por impuestos concretos	426
VII.4.	Análisis del índice de Frank	468
VII.5.	Balanza fiscal	474
VII.6.	Comentarios finales	479

Capítulo VIII Conclusiones y ajustes	481
VIII.1. Conclusiones sobre la medición de la presión fiscal .	483
VIII.2. Posibles ajustes y su cuantificación.	495
Anexo 1 Presión fiscal efectiva global derivada del total de ingresos coactivos	509
Anexo 2 Presión fiscal efectiva global derivada del total de tributos	515
Anexo 3 Presión fiscal efectiva global derivada del total de tributos concertados	521
Anexo 4 Resumen de resultados	527
Anexo 5 Componentes del PIB	533
Anexo 6 Datos recaudatorios	539
Anexo 7 Presión fiscal utilizando sumatorios de recaudación y renta deflactados	549
Apendice 1 Los textos legales	555
Apendice 2 Tributos concertados: normativa y puntos de conexión	567

PRESENTACION

La Fundación BBV siempre ha considerado de interés el estudio de todos aquellos temas 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 consiste en 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. Por ello, la Fundación BBV se complace en presentar este libro, que representa un trabajo de naturaleza técnica, analítico, exhaustivo y omnicompreensivo, respecto a los principios y normas de armonización fiscal contenidas en el Concierto Económico.

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.

Confiamos que este libro 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

PROLOGO

Las relaciones de orden financiero y tributario entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español se rigen a través de un singular sistema denominado Concierto Económico.

La Fundación BBV, entidad cuyos esfuerzos en aras de conseguir profundizar en aquellos temas que en mayor medida puedan resultar de especial relevancia económica y social en cada momento han quedado plasmados en numerosos estudios y publicaciones de gran valor, fiel a esta preocupación, nos planteó realizar un trabajo en relación al Concierto Económico entre el País Vasco y el Estado español.

Desde nuestra perspectiva se trata de un fenómeno que, desde un primer momento, nos resultó altamente interesante, considerando que el mismo había llegado hasta la propia Comisión Europea, la cual en 1993 evacuó una decisión al respecto, significando la singularidad del sistema al hacer referencia a que ... *habida cuenta de las peculiaridades del caso y, especialmente del carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el País Vasco,*... Por otra parte, contábamos con aproximaciones a la más reciente actualidad española, especialmente centrada en cuestiones que atañen a la financiación autonómica, las cuales incrementaban nuestra disposición a mostrarnos favorables a la realización de un estudio sobre esta materia.

De todo ello se deriva nuestro gran interés, no exento de ciertos temores iniciales por la complejidad de la materia y el nivel de profundización requerido para abordar con rigor un tema como éste, por entrar de lleno en el estudio de tan singular entramado de relaciones de naturaleza tributaria y financiera entre un Estado y una de las Comunidades Autónomas que en el mismo coexisten.

Se trataba de comenzar analizando la verdadera naturaleza del sistema de Concierptos, que muy pronto se nos reveló como extraordinariamente rica y compleja, puesto que son muchas las perspectivas que habían de considerarse a la hora de valorar el conjunto del mismo. De este modo, ha resultado fundamental estudiar su origen, de profundas raíces históricas, así como su evolución, hasta alcanzar su encuadre en un marco jurídico-político como el actualmente vigente en España, y todo ello sin perder de vista como fondo el marco comunitario.

Aspecto esencial del trabajo, por otra parte, resulta el examen no sólo del amplio grado de autonomía financiera y tributaria de que disfruta el País Vasco, sino del entramado de normas de carácter limitativo, o mejor diríamos en línea con lo expuesto en todo el trabajo, *armonizadoras*, que resultan del propio texto del Concierto Económico. Así, encontrar cuál puede resultar el significado, motivación y alcance de estas previsiones legales en su conjunto y de cada una de ellas por sí misma ha sido otra de las tareas a las que se ha prestado especial dedicación, tratando de dar sentido a todas ellas y, a su vez, sin vaciar de contenido el Concierto Económico en cuanto a las capacidades que, en materia tributaria, reconoce a los Territorios Históricos del País Vasco. Por otra parte, ha resultado necesario acudir al derecho comparado con el fin de tratar de acercar posturas en cuanto al propio concepto de armonización.

Por último, se ha puesto especial énfasis en una de las normas de armonización contenidas en el texto del Concierto Económico, en la que en múltiples ocasiones, según hemos podido observar, se centran gran parte de los debates sobre la adecuación al conjunto del Estado del sistema de Concierptos, cual es la referente a la *presión fiscal efectiva global* a mantener en el País Vasco. En este sentido, conviene señalar que dentro de las dificultades que el conjunto del trabajo ha planteado, las referentes a mediciones de este parámetro han ocupado un primer plano, al ser múltiples los factores a considerar para tratar de plasmarlo en cifras, suponiendo que previamente pudiera delimitarse con claridad el concepto. En este sentido, la necesidad de manejar datos procedentes de distintas fuentes, contrastarlos y trabajar con ellos, tratando de extraer conclusiones de los mismos, en torno a un concepto no delimitado por los textos legales, ni pacífico para la doctrina económica, ha representado una compleja y prolija tarea, cuyos resultados no están exentos, por todo ello, de un fuerte componente de relatividad.

En base a todo lo expuesto, acercarnos al tema objeto de estudio con el máximo rigor científico y a su vez dotarlo de un alto

componente de pragmatismo y contacto con la realidad social, económica, jurídica y política española y vasca, ha resultado finalmente posible gracias a la colaboración prestada por diversas personas y entidades, profundas conocedoras de la materia.

En este sentido, reiteramos nuestro agradecimiento a la propia Fundación BBV por la oportunidad que nos han brindado de abordar este trabajo y por los medios puestos a nuestra disposición. Del mismo modo, destacar el esfuerzo realizado por los profesionales del equipo de trabajo del propio Instituto Europeo de Administración Pública, y en particular Dr. Aad van Mourik, que personalmente ha acometido su elaboración. Adicionalmente, agradecer la colaboración del Profesor Dr. Hans Maks, del Departamento de Economía de la Universidad de Limburg (NL), cuyas aportaciones han resultado de significativa importancia en el examen del concepto de presión fiscal. Por último, hemos de mostrar nuestra satisfacción por haber contado con la valiosa ayuda de Carlos Lambarri y Aurelio Campo, al frente de un equipo de profesionales de distintas áreas de Coopers & Lybrand, S. A., en España, gracias a cuyo apoyo, en relación con los datos estadísticos y la información jurídica de base, nos ha resultado posible acometer la realización del trabajo con un conocimiento más cercano a la compleja realidad del sistema.

A todos ellos mostramos nuestro más sincero agradecimiento, por haber colaborado de forma tan decidida en una tarea que esperamos resulte de utilidad en unos momentos en los que el escenario en torno al tema de la financiación autonómica y, concretamente al Concierto Económico, ocupa un plano crucial de la actualidad española y, en la medida de lo posible, contribuir a clarificar ciertas cuestiones que en estos momentos son objeto de intenso debate a nivel social, político y jurídico.

Profesor Dr. Phedon Nicolaidis
European Institute of Public Administration

RESUMEN EJECUTIVO

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el instrumento, plasmado en Ley, que regula las relaciones de índole tributaria y financiera entre el Estado y los Territorios Históricos que integran el País Vasco.

El sistema por él establecido presenta notables singularidades, no sólo respecto al resto de Comunidades Autónomas del Estado, sino incluso comparándolo con los de otros estados políticamente descentralizados, determinadas fundamentalmente por lo que dicho sistema supone de positivización de unos derechos históricos, expresamente reconocidos por la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía.

Esta singularidad del Concierto exige un enfoque que cabría calificar de multidisciplinar (histórico, político, tributarista, hacendístico ...), labor que se ha intentado realizar en este trabajo.

El objeto central del trabajo lo constituyen «las normas de armonización fiscal» contenidas en el Concierto Económico, entendiendo por tales no sólo las así denominadas por la Ley, sino todos los preceptos de la misma que, a nuestro juicio, presentan una finalidad armonizadora, en cuanto a que establecen unas pautas genéricas a las que habrá de ceñirse la capacidad normativa de los Territorios Históricos en materia fiscal.

Como paso previo al estudio de las normas en sí mismas, resulta imprescindible el del Concierto Económico en su conjunto, con el fin de poder proceder a una interpretación sistemática de las mismas. Las conclusiones principales alcanzadas son las siguientes:

- La Constitución Española «ampara y respeta los derechos históricos de los Territorios Forales», de los que es pieza clave el Concierto Económico, lo que excluye cualquier consideración

de éste como un privilegio. Más bien se podría hablar del Concierto como de un pacto entre las administraciones implicadas, en base a su sistemática general y a las condiciones históricas y políticas, en cuanto a su última redacción, que lo enmarcan.

- El Estatuto de Autonomía y el propio Concierto, consagran, para los Territorios Forales, una «autonomía normativa no limitada, sino con limitaciones» en materia fiscal, según afortunada frase de la jurisprudencia.
- La regulación fiscal que establece el Concierto resulta inseparable del sistema financiero establecido en el mismo, basado en la contribución de los Territorios Históricos al Estado a través de la figura de «cupos», y en el riesgo unilateral asumido por los mismos en cuanto a la financiación de las áreas en que tiene asumidas competencias.

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 impuestos, 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 países.

En lo que concierne a la armonización fiscal en la UE, 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, 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, tiene, por tanto, cuatro aspectos:

- 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 nos puede dar medidas cuantitativas claras con respecto al grado de diversidad o armonización que se requiere en la práctica.

Del estudio de las normas de armonización en sí mismas, realizado según el enfoque multidisciplinar referido, se deducen las siguientes conclusiones:

- Aunque por su carácter se trata de normas naturalmente 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.
- 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. Como paradigma y cláusula de cierre de esta idea se puede citar la prohibición de que la «presión fiscal efectiva global» en los Territorios Forales pueda ser inferior a la del Estado, concepto al que se dedica la segunda parte del trabajo.
- La aplicación de las disposiciones «sustantivas» del Concierto referida a cada uno de los tributos concertados, en cuanto a la autonomía normativa que consagran para los Territorios Histó-

ricos, no puede considerarse transgresora de las normas de armonización.

Por su parte, el análisis de la presión fiscal trata la pregunta ¿quién paga los impuestos? La incidencia económica del impuesto puede diferir de la incidencia legal debido a que las personas físicas pueden ajustar su comportamiento en respuesta a la sujeción a un impuesto. Como consecuencia, otra persona que no sea aquella sobre quien recaiga la responsabilidad legal de pagar el tributo podría, de hecho, estar soportando los tributos. Esto se llama «traslación tributaria» y deja claro que la incidencia económica de un impuesto puede ser distinta a la incidencia legal.

Muchas de las mediciones empíricas examinadas en este estudio, y de general aplicación, son coeficientes de presión fiscal, en los que algún tipo de impuesto está relacionado con la renta medida de diferentes formas (PIB, VAB...). Las comparaciones internacionales de estas medidas, igual que las complicaciones relacionadas con la traslación tributaria, han de ser asumidas con reservas, puesto que no reflejan las siguientes variables:

- Dos países pueden tener el mismo coeficiente impuestos/renta, pero distintas estructuras fiscales, distintas bases imponibles, distintas exenciones y desgravaciones o simplemente pueden tener distintos procedimientos para cumplir con la legislación fiscal.
- Los coeficientes impuestos/renta no dan ninguna indicación de los efectos de las pérdidas de eficiencia de las distintas estructuras administrativas fiscales. Las regiones pueden tener coeficientes idénticos pero el efecto distorsionador de la administración fiscal en una región puede ser diferente que el de la otra.
- Los coeficientes de presión fiscal no reflejan la integración de las distintas categorías de impuestos, por ejemplo IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Como consecuencia, dichos coeficientes apenas dan información sobre la cantidad de traslación tributaria.
- Aparte de los impuestos, los gobiernos tienen a su disposición varios instrumentos recaudatorios no impositivos, como gravar servicios públicos (peajes de autopistas, etc.), beneficios de empresas públicas, endeudamiento y financiación monetaria de gastos públicos.
- Muchos gobiernos usan el instrumento de gastos fiscales, que son programas de subsidio implementados a través del sistema fiscal y que tienen el efecto de reducir los ingresos fiscales.

- Hay que destacar que en algunos casos, es difícil fijar el límite entre gastos fiscales y gastos directos en servicios públicos (por ejemplo, desgravaciones para ascendientes, etc.).
- Finalmente, en muchos países el gobierno se paga una cantidad significativa de impuestos a sí mismo. Esto se puede aplicar o bien a niveles inferiores del gobierno pagando impuestos a los niveles más altos del gobierno, pero el contrario también es posible.

La conclusión que se extrae de lo expuesto es que no se debe intentar conseguir igualdad de coeficientes de presión fiscal en todos los países o regiones, ya que la presión económica no ha de ser idéntica a la presión fiscal medida.

El concepto de presión fiscal efectiva global, acuñado en la norma armonizadora duodécima del Concierto Económico, no resulta pacífico en el ámbito del estudio de la Hacienda Pública, existiendo diferentes acepciones del mismo, que darían lugar a diversos indicadores cuantitativos de dicho concepto, los cuales en numerosas ocasiones no resultan susceptibles de ser plasmados en la práctica. Incluso, reconocidos autores han llegado a tildar dicho concepto de «término vacío, grandilocuente, presuntuoso, incompleto e inútil».

Así, se constata la dificultad de medir la presión fiscal efectiva global soportada por los ciudadanos de un ámbito territorial concreto, en primer lugar, por la elección del indicador adecuado, si alguno, y en segundo lugar, por los problemas intrínsecos a dicho indicador. Es por ello por lo que no resulta sencillo pronunciarse sobre el cumplimiento de la norma armonizadora duodécima del Concierto Económico, y ello fundamentalmente por los siguientes argumentos:

- La citada norma duodécima no establece el indicador de presión fiscal a considerar, ni el ámbito temporal en el cual el mismo debe ser considerado. A efectos del presente estudio, se ha utilizado, prioritariamente, el indicador clásico de presión fiscal, determinado por el cociente recaudación/renta.
- El propio indicador utilizado, presenta fuertes distorsiones potenciales, fundamentalmente en lo que se refiere a comparar los niveles de presión fiscal registrados en el País Vasco y en el resto del Estado, territorios que, por otro lado, presentan diversidades en su estructura económica.

Debido a las circunstancias anteriores, ampliamente desarrolladas en el estudio, las conclusiones obtenidas sobre el cumplimiento de

la mencionada norma duodécima han de ser extremadamente cautelosas. En todo caso, no parece razonable atribuir en base a las facultades normativas conferidas por el Concierto Económico, por otra parte limitadas, un ratio de presión fiscal efectiva global superior o inferior en el País Vasco respecto al resto del Estado. Ello nos lleva a inferir que la norma armonizadora de referencia, ha de ser entendida como una cautela tendente a evitar situaciones de competitividad entre el País Vasco y el resto del Estado.

En todo caso, ha de señalarse que de las mediciones efectuadas del ratio de presión fiscal efectiva global, las cuales se han realizado respecto a diversos indicadores de renta, en determinados casos publicados por varias fuentes, y sobre diferentes niveles de recaudación (fundamentalmente, el total de ingresos coactivos, el total de recaudación por tributos y la recaudación total por tributos concertados), muestran que, en promedio, la presión fiscal en el País Vasco es similar aunque ligeramente superior, en torno al 2 % para el período 1982 a 1995, a la soportada en Territorio Común, si bien la tendencia observada en los últimos años del período analizado parece conducir a una igualación de ambos ratios, los cuales se sitúan en torno al 35 % de la renta de cada territorio, considerando la recaudación obtenida por la totalidad de los ingresos coactivos detraídos por parte de las autoridades públicas.

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, en determinados años muy concretos (principalmente 1989 y 1994), la presión fiscal obtenida en el País Vasco haya resultado ligeramente inferior a la de Territorio Común, debido a diversas causas analizadas en el contexto del estudio. En todo caso, ello no debe interpretarse, a nuestro juicio, como un incumplimiento de la norma duodécima, por otra parte de difícil atribución al Concierto Económico, fundamentalmente porque una medición anual del ratio de presión fiscal efectiva global puede resultar, a efectos comparados, poco indicativo, debido a las distorsiones que pueden generarse en las variables consideradas en el propio indicador, y a pesar de que dicha cuantificación anual pueda parecer la más adecuada, desde el punto de vista de obtención de la información necesaria.

En definitiva, los ratios de presión fiscal obtenidos para ambos territorios han mostrado una marcada tendencia a la convergencia, especialmente en los últimos tiempos. Esto probablemente implique una cierta convergencia en las respectivas presiones fiscales. Puesto que se ha comentado anteriormente que cierta armonización fiscal es deseable, esta tendencia en los datos probablemente ha de ser bien recibida.

CAPITULO I

INTRODUCCION

1.1. El sistema del Concierto Económico con el País Vasco

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (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 (TTHH) que componen el País Vasco, de acuerdo con la definición de su artículo 1:

El presente Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco, conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía, durará hasta el 31 de diciembre del año 2001.

Artículo que resulta de lo indicado en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV):

1. *Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico.*
2. *El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:*

...

d) *La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.*

La regulación de relaciones, tal y como se ha dejado entrever anteriormente, se realiza fundamentalmente en dos niveles, tributario y financiero:

- *Tributario*: A través de la 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 regulan a través de Monopolios, y la imposición sobre alcoholes (*tributos no concertados*).

CUADRO I.1 División de los tributos en función de la normativa aplicable

Concertados	<i>Normativa Autónoma</i> : Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuestos Locales
	<i>Normativa Común</i> : Impuesto sobre el Valor Añadido
No concertados	Impuestos especiales, aduanas y los recaudados a través de monopolios

Para un mayor desarrollo, nos remitimos al Anexo 2 del presente trabajo.

- *Financiero*: Establecimiento de un *cupo*, como contrapartida a la potestad exaccionadora de las Diputaciones Forales, que les hace disponer de un volumen de recursos, en principio superior al necesario para financiar las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca. Este cupo representa la contribución del País Vasco a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca.

Puede decirse que, en realidad, el Concierto, en el Estado Autonómico que es España, no es más que una vía especial, que no privilegiada (puesto que debe respetar toda la serie de principios de armonización, coordinación y solidaridad recogidos en el presente documento), de financiación de una Comunidad Autónoma determinada, la vasca.

A esta exposición del sistema, propósito de esta introducción al documento, ha de añadirse una precisión fundamental: si bien

existe un único Concierto Económico con el País Vasco, éste regula las relaciones con las Instituciones de los tres Territorios Históricos que componen el País Vasco (Juntas Generales y Diputaciones Forales, cuyas competencias se regulan por la Ley 27/1983 del Parlamento Vasco, de relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Organos Forales de sus Territorios Históricos).

Para que el contenido del documento sea más claro y no suscitar dudas, debe indicarse que a lo largo del mismo no nos referiremos a las relaciones entre el Estado y cada Territorio Histórico, sino a las relaciones entre el Estado y el País Vasco, como conjunto.

1.2. Plan General del trabajo

Dentro del presente capítulo de «Introducción», entendemos conveniente hacer una breve reseña del esquema general que seguirá el presente trabajo.

En primer lugar se apreciará la singularidad del sistema que nace del CEPV, de modo que pueda llegar a valorarse en su integridad la capacidad normativa otorgada a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. Esta singularidad, en cuanto modelo de descentralización de ingreso y de gasto ha de ser comparada, tanto con modelos descentralizados de Haciendas periféricas existentes en Estados federales de nuestro entorno, como en relación con el sistema establecido en el Estado español para el resto de Comunidades Autónomas (CCAA). La peculiaridad del sistema tiene gran importancia en relación con el nivel de autogobierno del País Vasco (asimismo factor fundamental para reconocer el derecho derivado de la Disposición Adicional I.^a de la Constitución española de 1978), y tiene una plasmación fundamental económica en el sistema de Cupo que rige el método por el que el País Vasco (Hacienda periférica) contribuye al sostenimiento de las cargas generales del Estado, que asimismo será objeto de exposición.

A continuación se efectuará un análisis histórico de la figura de los Concierdos Económicos, que en este caso debe ser observado con especial interés, pues la legalidad vigente ampara la figura del Concierto Económico precisamente por su carácter de derecho histórico, ya que a lo largo de los tiempos se ha mantenido como peculiar en términos hacendísticos y fundamentalmente tributarios. Pero, tampoco debe ser observado tan sólo como un vestigio del pasado, pues la historia cobra plena vigencia al día de hoy gracias al reconocimiento de la misma por la Constitución española de 1978. Por ello, no puede hacerse referencia a la figura sino en

cuanto a su validez actual que resulta del sistema constitucional español, en el cual se enmarca. Adicionalmente, el sistema constitucional, por otro lado, además de reconocer la figura, impone los límites y «reglas del juego» en que se desenvolverá su desarrollo al día de hoy.

Asimismo se contemplará por extenso el concepto de armonización fiscal en las diferentes teorías hacendísticas, y la debatida incorporación del mismo a la normativa de la Unión Europea.

Tras la definición del concepto de armonización fiscal, ha de entrarse en la armonización fiscal que se ha tratado de instaurar mediante el Concierto Económico, en la medida en que se trata de regular las relaciones tributarias entre el Estado y las Instituciones competentes de los Territorios Históricos con competencia normativa tributaria. Por ello se realizará un análisis de todas y cada una de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico, teniendo en cuenta, por un lado que se trata de normas de armonización y no de uniformización, pues de lo contrario quedaría sin efecto la capacidad normativa concedida en la misma Ley a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y por otro que en la interpretación de las diferentes normas, partiendo de los métodos de interpretación establecidos en la legislación vigente (Código Civil), se ha tratado de que ninguna de las normas previstas en el Concierto Económico quede vacía de contenido.

Para el análisis se dividirán las normas en «normas de carácter concreto», las que se encuentran referidas a tributos determinados o figuras específicas, y «normas de carácter general», aquellas que se refieren al sistema tributario en su conjunto.

Dada su especial trascendencia, el trabajo centrará su atención en la norma de armonización que establece que la presión fiscal efectiva global no puede ser inferior en el País Vasco que en territorio común en virtud de la aplicación del Concierto Económico.

Aparte del análisis desde un punto de vista jurídico de tal precepto, su indeterminación exige una interpretación del concepto económico desde los mas relevantes puntos de vista teóricos.

Por último se acometerá la labor de medir la presión fiscal comparativamente en el País Vasco y en territorio común, poniendo en relación los ingresos coactivos de la Administración, desagregando sus diferentes componentes, con la renta de cada territorio contemplada desde distintas posibilidades de cálculo.

1.3. Pautas de interpretación

En este momento, y como aclaración previa a desarrollar posteriormente a lo largo de este documento, debemos hacer referencia a los métodos de interpretación que deben utilizarse en adelante. Para ello, y puesto que el Concierto Económico es una Ley, debemos tener en cuenta los criterios de interpretación de las leyes, que están recogidos en el artículo 3.1 del Código Civil, que reza:

Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

De donde surgen los siguientes métodos de interpretación:

- *Gramatical*: según el sentido propio de las propias palabras del texto legal. Hace referencia a una interpretación que la doctrina califica como filológica, esto es, fijando los diferentes sentidos y significados de las palabras que se integran en la norma.
- *Sistemática*: en relación con el contexto de la norma en que se halle la disposición que pretendemos interpretar. Deben ponerse en relación tanto con el resto de preceptos normativos que tratan la misma cuestión, como con el global de la norma en que se encuadra el precepto.
- *Histórica*: según los antecedentes históricos y legislativos. Para la adecuada comprensión de una norma debe conocerse la historia referente, tanto a la norma en sí, como a la institución que la norma pretende regular.
- *Según la realidad social* del tiempo en que han de aplicarse, de modo que se acomoden los preceptos jurídicos a circunstancias nacidas con posterioridad a la formación de estos preceptos.
- *Atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad*, lo que nos llevará más allá de la pura literalidad de la norma jurídica, a la denominada *ratio legis*, como relación abstracta entre las diferentes partes de una norma, y entre la concreta norma y el conjunto del ordenamiento jurídico, de modo que se construya un todo coherente.

Ahora bien, en ningún caso mediante el presente documento se trata de hacer un estudio pormenorizado de la interpretación de

las normas jurídicas, sino simplemente apuntarlas, de modo que lo que se desarrolla a continuación tenga contenido.

En todo caso, debe ser tenido en cuenta el artículo 3.2. del CEPV, que indica:

Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de normas tributarias.

Se trata de una remisión a efectos de interpretación del CEPV, a las normas de interpretación establecidas en la Ley General Tributaria (LGT), que no anula lo comentado hasta este momento, tal y como indicamos a continuación.

La LGT define en su artículo 23 los criterios de interpretación:

- 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho.*
- 2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*
- 3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.*

De lo expuesto se deriva que la propia LGT (y por consiguiente, el propio CEPV) nos remite a las normas interpretativas establecidas con carácter general en el Código Civil, por lo que hemos de atender a todos los criterios anteriormente indicados, si bien con la salvedad establecida respecto de la analogía.

Incluso, la LGT nos aclara, dentro de esa remisión al Código Civil, lo que debemos entender como método de realizar la anteriormente indicada interpretación gramatical en el específico ámbito tributario (sentido jurídico, técnico o usual, según proceda).

CAPITULO II

**LA CAPACIDAD NORMATIVA ASIGNADA A LAS
INSTITUCIONES COMPETENTES DE LOS TERRITORIOS
HISTORICOS EN EL CONCIERTO ECONOMICO**

La capacidad normativa de que se ven investidas las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, a raíz del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV), debe ser enfocada desde muy diversos puntos de vista, para ser comprendida en toda su amplitud.

Así, y de acuerdo con los principios que deben inspirar la interpretación de las normas, deben analizarse los antecedentes históricos y legislativos, las diferentes motivaciones políticas y sociales, así como la comparación con otros sistemas de descentralización política y financiera vigentes en Estados de nuestro entorno.

De este modo, alcanzaremos una visión de lo que supone la capacidad normativa asignada por el CEPV, tal y como realmente es, delimitando su alcance real, de forma que pueda llegarse a comprender posteriormente el sentido a dar a las diferentes normas de armonización analizadas.

II.1. Encuadre Institucional

II.1.1. Singularidad del sistema

Independientemente de la consideración del CEPV como un *sistema paccionado*, tal y como se deduce de la redacción del propio artículo I transcrito en el apartado I.1 anterior, consideración de gran importancia y que será objeto de comentario en profundidad en otros puntos del presente documento, en estos momentos consideramos conveniente referirnos a una serie de circunstancias que hacen del sistema creado mediante el CEPV *un sistema singular*.

Respecto a la importancia de tal singularidad, basta con citar, por ejemplo a Antoni Castells, que indica:

*La Hacienda Foral es, pues, una realidad relativamente compleja. Es preciso huir de simplificaciones y reduccionismos excesivos cuando es valorada simplemente a partir de la figura del «cupo». El «cupo» es uno de los elementos constitutivos –sin duda, importante– de la Hacienda Foral, pero existen otros también importantes. Ciertamente, el mecanismo del «cupo» como el papel desempeñado por las Diputaciones Forales, parece realmente atípico, discutible técnica y políticamente, y sin soportes excesivos ni en el análisis económico ni en la experiencia comparada*¹.

Se trata de un modelo de descentralización tanto de ingreso como de gasto, con una característica remarcada por diversos autores: se trata de un sistema de *riesgo unilateral*, pues el Estado no participa de la recaudación obtenida por el País Vasco. Ahora bien, tampoco asume la cobertura de los gastos públicos, sino que es el propio País Vasco (a través del Cupo), el que contribuye al sostenimiento de las cargas generales del Estado. De ello se deriva que los beneficios o pérdidas que se generen por una buena o mala gestión del CEPV corresponden en exclusiva al País Vasco, de modo que la contribución a las cargas generales del Estado no asumidas no se efectúa en función de los ingresos recaudados, sino dependiendo de variables exógenas al País Vasco, como son los gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado para estas competencias².

Ahora bien, al gasto establecido en los Presupuestos Generales del Estado deberá aplicarse un coeficiente en función de la renta del País Vasco en relación con la renta estatal (tal y como se explica en el apartado II.4 posterior).

El sistema de federalismo fiscal que se deriva del Concierto Económico es realmente singular en la medida en que tiene sensibles diferencias respecto a los sistemas tradicionales de descentralización:

- Se descentraliza la práctica totalidad del sistema tributario de un Estado, cumpliendo por exceso el principio de equilibrio vertical.
- Se asigna la capacidad normativa de una buena parte del sistema tributario (y en cualquier caso de impuestos troncales de carácter

¹ *Hacienda Autónoma. Una perspectiva de federalismo fiscal.*

² Lambarri y Larrea, *El Concierto económico.*

ter general, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades) al gobierno subcentral.

- El Gobierno subcentral no recibe transferencias o subvenciones desde el Estado, sino, al contrario, financia las cargas generales de éste, a través de una contribución.
- La contribución a las cargas generales del Estado se realiza con un criterio de riesgo unilateral, atendiendo al volumen de dichas cargas en cada momento.

Estos elementos no se encuentran en el análisis comparado entre los países más descentralizados del mundo, por lo que podemos ratificar la singularidad del sistema.

II.1.2. Análisis comparado

Hasta el momento, no hemos hecho más que esbozar unas características del sistema, de lo que no obtenemos más que una descripción sucinta. Entendemos conveniente acudir al análisis de las diferentes soluciones establecidas en derecho comparado en lo que respecta a sistemas descentralizados, para de este modo ser capaces de comprender la singularidad del sistema instaurado por el CEPV.

II.1.2.a) Modelos de federalismo

En principio, nos referiremos a Estados en los que el sistema responde a la idea del federalismo fiscal, que comporta una multiplicidad de niveles de gobierno, cada uno usufructuario de una esfera de autonomía financiera y de decisión, pero no necesariamente un Estado constitucionalmente federal³.

i) Canadá

El modelo canadiense, apoyado por una interpretación jurisprudencial favorable al desarrollo de la actuación fiscal de las Provincias, supone la concesión de poder tributario a las Provincias para:

- *Impuestos directos:*

Respecto de éstos, debe tenerse en cuenta que también existe un nivel de imposición directa correspondiente al Estado federal; por lo que, si bien las Provincias tienen un ámbito de competencias íntegro en cuanto a los impuestos directos, ellas mismas se han «autolimitado» su ejercicio, principalmente mediante la delegación al propio gobierno federal de la recaudación y gestión

³ Cita de Stefani, G., «La riforma della finanza locale tra accentramento delle entrate e decentramento delle spese», *Finanza locale*, 1984, en Adame Martínez, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*.

de la parte de impuestos directos correspondiente a la Provincia, lo que ha llevado anejo que hayan renunciado a un impuesto propio, limitándose a la obtención de un recargo sobre el impuesto federal.

- *Tributos sobre las ventas al por menor de diversos bienes:*

El Estado federal, por su parte, impone un impuesto (similar al IVA) sobre bienes y servicios, quedando reservado el citado impuesto sobre ventas al por menor a la competencia provincial, en la interpretación jurisprudencial de que se trata de un impuesto directo. No obstante, en Provincias como Quebec, se ha aceptado la propuesta del Estado federal en el sentido de utilizar la base del impuesto federal por los problemas de gestión que comporta el sistema.

- *Tributos sobre el capital de las sociedades con establecimiento permanente en cada Provincia:*

Establecido por determinadas Provincias con carácter general, en otras sólo para trusts y Banca, e inexistente en algunas de ellas.

En cuanto a la parte de imposición directa, determinadas Provincias no se han acogido al sistema indicado en la letra a) anterior, de recargo sobre la imposición federal, siendo el caso más paradigmático el de Quebec que, además de mantener su impuesto propio sobre la renta (personal y societaria) junto con la regulación federal, incluye un único mecanismo de coordinación entre el impuesto federal y el impuesto provincial, constituido por la deducción especial de la que disfrutaban los residentes en Quebec en el impuesto federal, que está más motivada en la renuncia del gobierno de Quebec a participar en ciertos programas federales de gasto que en una verdadera coordinación de impuestos.

Obsérvese que el Estado federal mantiene la regulación y exacción de gran cantidad de figuras tributarias (baste lo comentado respecto a los impuestos directos y la principal imposición indirecta, además de otros impuestos varios como los derechos de aduana).

El resumen a esta distribución competencial nos lo ofrece el reparto relativo de ingresos tributarios por niveles de Gobierno, que da como resultado promedio aproximado la recaudación de un 50,69 % en el ámbito federal, de un 39,88 % en el provincial, y de un 9,43 % en el local⁴.

⁴ FUENTE: Elaboración propia.

Lógicamente, puesto que se trata de un Estado federal descentralizado, las Provincias necesitan una mayor capacidad financiera para hacer frente al gasto que asumen, lo que se arregla mediante los pagos de compensación necesarios para dotar a las instituciones provinciales de ingresos suficientes para colocarlos en situación de prestar niveles razonablemente comparables de servicios públicos a niveles razonablemente comparables de presión fiscal, midiéndose la susceptibilidad de recibir subvenciones en función de que la capacidad fiscal sea inferior a la media de determinadas Provincias que hacen de referente.

ii) Alemania

La distribución de potestad tributaria entre el Estado federal y los Länder se basa en el principio de legislación concurrente (los Länder tienen capacidad normativa en todos aquellos casos en que no se cumplen las condiciones para que legisle el Estado federal, o cuando éste no usa de su potestad), si bien los Länder tienen competencia legislativa (aunque transferida a entes territoriales de inferior dimensión) sobre los impuestos locales sobre el consumo y sobre el lujo, mientras que el Estado federal tiene competencia exclusiva sobre aranceles y monopolios financieros.

Ahora bien, la potestad de legislación concurrente en la práctica se desvanece por el uso realizado por el Estado federal de sus competencias tributarias, de modo que los Länder ven reducidas a la mínima expresión sus posibilidades normativas.

De este modo, dada esa falta de competencia legislativa en materia tributaria de los Länder, lo determinante del sistema descentralizado pasa a ser el sistema de distribución de los rendimientos obtenidos por los impuestos.

Esta distribución se realiza según los siguientes parámetros: el producto de los diversos tributos indirectos que existen en Alemania se destina, según los casos, a las arcas del Estado federal o a las de los Länder, mientras que los impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones corresponden a estos últimos. Pero no se nos escapa que estos tributos no suponen el grueso de la presión fiscal alemana, que se basa en el impuesto sobre las rentas de personas físicas, el impuesto sobre sociedades y el IVA. En estos casos, que son realmente los trascendentales, el reparto de los impuestos compartidos se produce como media con arreglo a los siguientes puntos porcentuales:

Si bien en aras del equilibrio financiero, puesto que se trata de un Estado federal, para la consecución de los diferentes objetivos de cada Länder se efectúan transferencias de fondos tanto desde el Estado federal a los Länder (equilibrio vertical) como entre estos

CUADRO II.1

	Gobierno federal	Länder	Entes locales
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	42,5	42,5	15
Impuesto sobre Sociedades	50	50	—
IVA	56	44	—

FUENTE: Adame Martínez, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*.

últimos según el nivel de capacidad financiera de cada uno (equilibrio horizontal).

Finalmente indicar que, como resultado de lo expuesto, se estima que, sobre el total de ingresos tributarios, un 71,36 % corresponde al Estado federal, y un 21,24 % a los Länder, quedando el resto para los entes locales ⁵.

iii) Estados Unidos de América

La potestad tributaria se reconoce, por principio, tanto a la Federación como a los Estados, por lo que, dentro de las líneas de principio comentadas, los tributos de los Estados pueden recaer sobre el mismo hecho imponible que los tributos federales, si bien no se trata de una competencia ilimitada, pues toda Ley de un Estado es nula si es contraria a la Constitución Federal, o a una Ley del Congreso (Federal).

De ello se deriva una distribución de tributos del siguiente tenor:

- Al Estado Federal le corresponden, como principales impuestos, el impuesto sobre la renta de personas físicas, el impuesto sobre sociedades y determinados impuestos indirectos («excise taxes»), así como el impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- Por su parte, de los tributos establecidos por los Estados destacan, por su importancia, los impuestos que gravan las ventas, si bien la mayoría de los Estados, asimismo, recaudan en su territorio un Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y otro sobre la Renta de Sociedades, cuyo hecho imponible coincide básicamente con el sujeto a tributación por el impuesto Federal.

Finalmente reseñar que no existe un diseño específico que delimite el sistema de compensación a los Estados por parte del Estado federal, para que los primeros puedan asumir sus competencias, sino que se hace por lo general vía subvenciones decididas por el Estado federal.

⁵ FUENTE: Elaboración propia.

Como resultado de todo ello, los ingresos tributarios se recaudan aproximadamente en un 66,06 % por el Estado federal, y en un 20,58 % por los Estados, siendo el resto correspondiente a Corporaciones Locales ⁶.

iv) Suiza

El modelo suizo nos ofrece una posibilidad de análisis desde tres perspectivas:

- Desde el punto de vista normativo en cuanto a los impuestos, concluiríamos que existen dos esferas de potestad tributaria: la confederal y la cantonal.
 - Corresponde a la Confederación en exclusiva el impuesto sobre el valor añadido, los derechos de aduana, derechos de timbre, impuestos a cuenta y determinados impuestos indirectos que gravan consumos específicos.
 - Por otro lado, existe una superposición competencial en lo referente a los principales impuestos directos, puesto que tanto la Confederación como los cantones tienen su respectivo ámbito competencial.
 - Y finalmente, los Cantones han implantado en exclusiva el impuesto sobre el patrimonio de personas físicas, así como determinados impuestos indirectos.
- En cuanto a la exacción tributaria, debe hacerse notar que la recaudación y gestión del impuesto federal directo se halla delegada, por regla general, en la Administración cantonal, conservando la Confederación un poder de vigilancia. De lo recaudado, los cantones entregan un 70 % a la Confederación.
- Puesto que los recursos tributarios de los cantones no son suficientes para cubrir las competencias asumidas por los mismos, se prevé un método de compensación financiera a través de la concesión de subvenciones federales y de parte del porcentaje de lo recaudado por cuenta del Estado anteriormente indicado, así como un método de redistribución consistente en que parte del citado porcentaje se distribuye entre cantones.

Finalmente, indicar que el reparto de ingresos tributarios se produce del siguiente modo: un 62,00 % el Gobierno federal, un 21,82 % corresponde a los cantones, siendo el resto de entidades locales.

⁶ FUENTE: Elaboración propia.

II.1.2.b) Otros modelos descentralizados

Después de analizar los paradigmas de federalismo fiscal, y antes de concluir lo que supone el sistema del CEPV, convendría hacer una somera referencia al *modelo regional italiano*, que, no lo olvidemos, según reconoce autorizada doctrina, ha sido la base de la construcción de la Organización Territorial del Estado en la Constitución Española.

En el sistema italiano, las regiones se financian en base a unos pocos tributos (la mayoría tasas) propios, y a una participación en la recaudación de los tributos del Estado (además de determinadas aportaciones especiales de éste), constituyendo el modelo de mayor autonomía financiera el de Sicilia, que por su especialidad pasamos a exponer someramente.

En el sistema financiero vigente en Sicilia, quedan reservados al Estado los ingresos derivados de los impuestos de fabricación y monopolios del tabaco y las loterías, así como los aduaneros. Por otro lado, se le atribuye a la región la totalidad de los tributos estatales recaudados en la misma, que detenta la potestad recaudatoria, y adicionalmente posee potestad normativa de carácter subsidiario a la del Estado, no limitada a tributos regionales y locales, sino a aquellos tributos estatales que no hayan sido expresamente exceptuados.

II.1.3. Consecuencias del análisis comparado y del sistema vigente en España

La comparación con el sistema instaurado por el CEPV es expresiva de la especialidad de este último, pues la potestad normativa sobre los principales impuestos («tributos concertados» en la definición del CEPV) sólo se reconoce para impuestos de tal importancia en Canadá y Suiza, pero en ambos coexistiendo potestad descentralizada y central, lo que en determinados casos (la mayoría de las Provincias de Canadá) lleva a que esa potestad sea más nominal que efectiva.

En cuanto a la potestad exaccionadora, si bien ésta se descentraliza con mayor asiduidad, no debemos olvidar que, salvo los casos de los cantones suizos y de Sicilia, no se exacciona por parte del poder descentralizado la globalidad de impuestos directos e IVA, como sucede en el País Vasco. Para ilustrar esta afirmación, basta con comparar las cifras indicadas a lo largo de las exposiciones de los diferentes sistemas, con la del País Vasco, donde el 86,5 % de la recaudación de tributos correspondió en 1992 a tributos concertados⁷, y por lo tanto, recaudados por el País Vasco.

⁷ Lambarri y Larrea, *El cupo*.

El equilibrio financiero se consigue en base a subvenciones, sistema ajeno al CEPV, basado precisamente en lo contrario, esto es, en un sistema de Cupo que supone la inyección de fondos de la esfera descentralizada a la central. El caso de los cantones suizos es el único que ofrece un paralelismo con el del CEPV, si bien la cantidad a ingresar a las arcas confederales se establece en función de la recaudación, a diferencia del sistema del Cupo, que es mucho más complejo, basado en el citado riesgo unilateral.

Como consecuencia de las estructuras descritas, en estos Estados descentralizados no existe la necesidad de arbitrar sistemas de armonización impositiva como los que son objeto del presente trabajo, puesto que el único caso en el que existe un respeto entre los ámbitos competenciales centrales y descentralizados es el de Quebec, pero ya ha quedado reflejado que el mismo no responde realmente a una fórmula de armonización sino a problemas de aceptación de gastos federales.

No obstante, si bien de lo expuesto se desprende que el sistema instaurado por el CEPV es singular, debe hacerse una reflexión en el siguiente sentido: si todas las Comunidades Autónomas que integran el Estado español, disfrutaran de un sistema similar, el Estado Central (asimilado a lo que sería un Estado Federal o Confederado) se quedaría con una potestad normativa impositiva y recaudatoria realmente ínfima, y constitutiva de un régimen de descentralización financiera sin parangón, en términos de derecho comparado, hoy en día.

En todo caso, no cabe realizar la afirmación anterior de modo gratuito, puesto que vamos a citar en estos momentos el sistema que rige, tanto en la Comunidad Foral de Navarra como en Territorio Común del Estado.

Comenzando por el Territorio Común, el sistema diseñado por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) simplemente determina que corresponden a las Comunidades Autónomas los ingresos por tributos propios (que fundamentalmente son tasas afectas a servicios transferidos a las respectivas Comunidades Autónomas, pues éstas apenas han creado tributos «ex novo»), así como los correspondientes a tributos cedidos por el Estado, que son una serie de tributos de importancia recaudatoria secundaria (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y tributos sobre el juego), si bien está en debate un Proyecto de Ley que incluiría la cesión de una parte de la deuda tributaria derivada del IRPF, así como la capacidad normativa para deter-

minar su cuantía, lo cual supondría un importe mayor de recaudación de las Comunidades Autónomas. En todo caso, el diferencial restante necesario para que las Comunidades Autónomas cumplan con sus competencias, es obtenido por éstas vía subvenciones (a este respecto procede remitirnos a lo que se expone en el apartado II.3.3. posterior).

En el caso de Navarra, con un origen histórico similar al del CEPV, rige el sistema de «Convenios Económicos», sistema muy similar al establecido entre el Estado y el País Vasco, basado asimismo en los dos niveles: tributario (con capacidad normativa, de gestión, inspección y revisión de los tributos) y financiero (basado en una aportación global al Estado para la financiación de las cargas generales del Estado).

Ahondando aún más en la peculiaridad que supone el sistema del CEPV, deben tenerse en cuenta los modelos dominantes de federalismo fiscal, que propugnan la centralización de las funciones redistributivas y de estabilización, asignando la determinación de los costes públicos asociados al servicio público a todos los niveles de gobierno. Esto supone la confrontación del sistema del CEPV con las teorías económicas más en boga actualmente, que no deja de llevarnos al reconocimiento de su singularidad e importancia.

Incluso debe mencionarse la opinión del poder judicial al respecto, que es significativa en este caso, pues la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 (Sala 3.ª, Sección 2.ª) estima que debe mantenerse una peculiaridad tributaria en el País Vasco con base en el CEPV, *pues lo contrario sería convertir al legislador fiscal en mero amanuense (según la Sentencia recurrida) —mejor en un «mero copista» decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada desaparece.*

II.1.4. Importancia del Concierto Económico en cuanto al nivel de autogobierno vasco

Para redondear el encaje institucional del CEPV, una vez determinada la singularidad del sistema financiero respecto de otros de nuestro entorno, conviene resaltar la importancia que los más relevantes autores atribuyen, para el nivel de autogobierno autonómico del País Vasco, a la existencia de este CEPV.

Para Celaya Ibarra, *aprobado el Estatuto de Autonomía de 1979, las Administraciones vasca y central se vuelcan en la negociación de lo que todos esperaban constituyera el pilar fundamental de la autonomía: un concierto económico que permitiera al País Vasco administrar sus pro-*

pios recursos con la autonomía financiera necesaria para hacer posible una auténtica autonomía política⁸.

De la discusión del Proyecto de Ley en el Congreso de los Diputados ha de resaltarse la aportación del parlamentario del grupo socialista, señor Solchaga Catalán, en su *convicción de que los Concierdos Económicos son no solamente una parte importante, sustancial, del desarrollo del Estatuto de Autonomía del País Vasco, sino, además, constituyen la sustancia fundamental financiera para que realmente la autonomía se constituya y funcione en el País Vasco*⁹.

Finalicemos con la concluyente cita de Medina Guerrero, que define al sistema como *un régimen financiero que, sin parangón con ninguno de los existentes en los Estados Federales de nuestros días, sólo admite comparación, mutatis mutandis, con formas hacendísticas cuasiconfederales ya extinguidas, en donde las instancias centrales de gobierno, dotadas de escaso poder impositivo, sólo obtenían los ingresos precisos para el desarrollo de sus competencias a través de las subvenciones de los Estados miembros*¹⁰.

Entendemos que el lector de este trabajo, una vez llegado aquí, será consciente de la singularidad e importancia del sistema que se está analizando.

II.1.5. Resumen

Partiendo de la base de que el CEPV supone:

- la autonomía tributaria en un amplio sentido de la palabra, tanto en cuanto a capacidad normativa como a exaccionadora o de gestión.
- en el aspecto financiero, la asunción de un riesgo unilateral respecto al Estado, dada la contribución a las cargas generales del mismo vía cupo,

se aprecia del análisis de derecho comparado con Estados ampliamente descentralizados, que el sistema del CEPV supone una descentralización aún mayor que la existente en otros Estados tradicionalmente federales.

En base a todo ello resulta un sistema singular, expresión fundamental del autogobierno del País Vasco.

⁸ Derecho Foral y Autonómico Vasco.

⁹ Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. El debate en las Cortes Generales. Min. Economía y Hacienda.

¹⁰ Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978.

II.2. Origen del Concierto Económico. Evolución histórica

En el presente apartado se efectuará un somero análisis de los hechos históricos de mayor relevancia en relación con los antecedentes, génesis y posterior desarrollo de los diversos Concierdos Económicos.

II.2.1. Los Fueros

Antes de exponer el origen del sistema de Concierto Económico, resulta necesario hacer una breve mención del sistema de relaciones institucionales existente en los territorios vascos, el cual suponía un conjunto de normas de carácter consuetudinario, mucho más amplio que la regulación de las relaciones tributarias entre tales Territorios y el Estado.

En todo caso cabe señalar que, dentro de lo que se pudiera definir como Sistema Foral, según lo expuesto en el párrafo precedente, se englobaría un conjunto de normas diversas que abarcarían instituciones tanto de derecho privado como de derecho público, estas últimas con un contenido político más acentuado. A este respecto, es preciso señalar que el objeto del presente documento es el estudio de las relaciones financieras y tributarias entre los territorios vascos y el Estado español, por lo que en el mismo se hará referencia al contenido de los Fueros que alcance a instituciones de derecho público.

El término «Fuero» encuentra su origen en las cartas de fundación de las villas y ciudades durante la Edad Media. En tales cartas, se solía recoger un complejo sistema de privilegios y exenciones, cuyo fin era promover la concentración de población en determinados lugares, considerados de especial interés, para los fines del Estado.

Sin embargo, al referirnos a las provincias vascas, hay que subrayar que no se trataría de normativa de carácter local como las expuestas en el párrafo anterior, sino que hablamos de normas de carácter general, fruto de unas pautas de actuación mantenidas a través del tiempo.

El origen de los Fueros es de carácter consuetudinario, es decir, basados en el «*ius moris*», a través de la cual se recogían normas, tanto de derecho público como privado, tal y como se expone más arriba, en las cuales se basaban tales provincias para regular su administración.

En este sentido, el fuero no nace de súbito como las constituciones; es elaborado progresivamente... su fundamento es la propia naturaleza de la comunidad humana. Pero esa naturaleza es una naturaleza histórica. Por ello, las formulaciones forales no pueden decantarse en razón de su insuficiencia; están continuamente naciendo y renovándose, y no encuentran justificación última en otras formulaciones anteriores. Por tanto cada formulación es un hito en su elaboración total¹¹.

De este modo, se puede apreciar el verdadero carácter de los Fueros, en cuanto recopiladores de una suerte de usos y costumbres que expresan el status peculiar de un pueblo a través del tiempo y dan plasmación normativa a una singular forma de organización política.

Adicionalmente, conviene señalar que se ha venido equiparando en numerosas ocasiones el término «fuero» con «privilegio», como algo concedido por parte de la autoridad de forma graciosa y con carácter de especialmente beneficioso para quienes lo reciben.

En las anteriores afirmaciones se encuentra un diáfano error de concepto, al tratar de equiparar el concepto de «fuero» al de «privilegio» en base a una caracterización del fuero como fruto de concesión graciosa por la autoridad.

A este respecto, se encuentra respuesta a tal cuestión en las palabras de algún autor, que señala que *nada encuentra en común el origen de los fueros de las provincias vascas con la actuación graciosa de una autoridad prepotente, sino en la repetida forma de actuar de una comunidad. Para que una comunidad pueda elaborar estos fueros es necesario que sea autónoma, es decir, que pueda darse a sí misma un ordenamiento jurídico suficiente con el cual desarrollar todas sus actividades. Cabría definir entonces a los Fueros no como una «gratia», sino como un «ius»*¹².

II.2.2. El Sistema Foral

El Sistema Foral, como conjunto de pautas de organización y convivencia de unos pueblos, basado en las tradiciones y plasmado en normas de carácter jurídico a través de la costumbre, representa, tal y como se expuso en el punto anterior, la libertad de que gozaban los mismos, la cual viene a ser no «otorgada» sino «reconocida» a través de ellos.

¹¹ Cita de Sardina, J. A., «El concepto de fuero. Un análisis filosófico de la experiencia jurídica», en Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

¹² Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

En este sentido, tras la incorporación de los territorios vascos a la Corona de Castilla, durante largo tiempo, los monarcas castellanos continuaron respetando tales usos y costumbres acuñados por estos pueblos.

De este modo, el Sistema Foral implicaba un auténtico límite al Poder Real, alcanzándose incluso la posibilidad por parte de las instituciones competentes de las provincias vascas de conceder o negar la validez a las disposiciones legales en cuanto a su aplicación a tales territorios se refería, a través de la institución del *Pase Foral*.

En el ámbito tributario, los Fueros implicaban que *el Rey carecía de la facultad de imponer contribuciones a estos territorios, por lo que su participación en el levantamiento de las cargas de la Monarquía se reducía a la concesión de esporádicos «donativos», aprobados por las Juntas Generales vascongadas a solicitud del Rey, en los que se hacía constar de forma expresa el carácter voluntario de la entrega*¹³, si bien tal carácter de esporádico varió sustancialmente a lo largo del tiempo.

II.2.3. Crisis del Sistema Foral

El Sistema Foral ha pasado por distintas épocas, caracterizadas por un progresivo recorte de los Fueros, en aras del centralismo y la unidad de la Corona, lo que permite hablar del comienzo de una situación de crisis en los mismos, hasta alcanzar su casi total abolición en 1876, aunque no lo fuera en sentido estricto.

En este sentido, las Instituciones Forales, si bien continuaron firmemente vigentes a lo largo de los siglos XVI y XVII, entraron en decadencia a partir de la Guerra de Sucesión (a comienzos del siglo XVII), tras el acceso al trono de España de Felipe V y con la implantación de una monarquía de estilo francés. Este eliminó casi totalmente los restos de autonomía política, administrativa y jurisdiccional de Castilla, Aragón, Cataluña, Valencia y Mallorca, territorios que apoyaron al otro pretendiente al Trono en la Guerra. Se mantienen sin embargo, las peculiaridades de las Provincias Vascongadas y de Navarra.

Así, a partir de este momento, se producen diferentes ataques contra los Fueros en sí o contra elementos fundamentales de los mismos, tratando de equiparar las provincias vascas a las del resto del Estado.

¹³ Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución del 78*.

La importancia de los cambios que se tratarían de introducir en el Sistema, fue más allá de una mera adecuación de los Fueros a los tiempos, ya que se comienza a fraguar una concepción distorsionada de los mismos, asimilándolos a concesiones efectuadas por los monarcas. Es decir, se desvirtúa su sentido como algo originario de esos pueblos, pasando a considerarse como una «concesión graciosa» del Rey.

Por otra parte, a pesar del carácter consuetudinario de los Fueros, es cierto que a partir de finales del siglo XVIII se aprecia en los mismos cierto anquilosamiento en su vertiente económica (mantenimiento de un sistema proteccionista a ultranza) que no encajaba en las más recientes tendencias económicas, lo que dio lugar a la disconformidad por parte de ciertos sectores, que ya apuntaban tendencias liberales.

II.2.4. Las Guerras Carlistas. Consecuencias para los Fueros

II.2.4.a) Primera Guerra Carlista

Al morir en 1833 el Rey Fernando VII, se originó en España una guerra civil, en la cual se mezclaron diversos factores de carácter político, junto a cuestiones dinásticas en torno a la sucesión en el Trono.

Con este telón de fondo, los territorios vascos toman partida mayoritariamente por la parte de Don Carlos, hermano del Rey fallecido, identificándose esta posición de forma plena con la defensa de los Fueros, según opinión de algunos autores, si bien es posible considerar que fueron diversos factores los que condicionaron, en mayor o menor medida, tal posicionamiento.

Mucho se ha discutido si los Fueros tuvieron o no un papel determinante en la primera guerra carlista. Lo evidente es que la derrota carlista provocó fuertes restricciones en el régimen foral; y que el tema foral estaba en las mentes de todos lo demuestra el propio Convenio de Vergara en el que... se pone fin a la guerra, y en el cual el primer punto es un compromiso de respeto a los Fueros aunque en términos tan ambiguos e inconcretos que podían dar lugar a toda clase de interpretaciones¹⁴.

Así se llegó, finalmente, en 1839, a un Convenio entre ambos bandos, en el cual los vencedores se comprometen a proponer a las Cortes la concesión o modificación de los Fueros.

¹⁴ Celaya Ibarra, A., *Derecho Foral y Autonómico Vasco*.

II.2.4.b) La Ley de 25 de octubre de 1839

La idea de poner fin a la guerra a través de un acuerdo entre las partes, reforzada por el hecho de tratar, desde las filas carlistas, de salvar en la medida de lo posible los Fueros, dio impulso a la idea de buscar un acuerdo, que finalmente cristalizaría en lo que se ha denominado «el abrazo de Vergara», entre representantes de ambos bandos, alcanzándose un pacto que puso final al enfrentamiento bélico, si bien con un carácter tan abierto que prácticamente se limitó a un compromiso entre las partes para proceder a la revisión de la cuestión foral.

En desarrollo del compromiso, adquirido en el Convenio de Vergara, mediante el cual se puso fin a la guerra, de revisar los Fueros y su Sistema, se promulgó la Ley de 25 de octubre de 1839, en la cual se reconocen los Fueros, con el siguiente tenor literal: se *confirman los Fueros de las Provincias Vascongadas y Navarra, sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía.*

*Según Celaya, «la alegada unidad constitucional» no era un núcleo de normas básicas fundamentales, sino que, como en todas las constituciones de la época, se crea una centralización uniformista que impone una única Administración, una Justicia uniforme, una Hacienda también centralizada. Era difícil encontrar en la unidad constitucional un resquicio para el régimen foral y buena prueba de ello son las leyes que se dictaron para el desarrollo de la ley de 1839 que, con unas expresiones equívocas, bien puede considerarse como ley abolicionista del régimen foral*¹⁵.

Con esta Ley, que aparentemente es favorable a los Fueros, se acomete en realidad un proceso abolicionista de los mismos, el cual alcanzará su plasmación definitiva en 1876, tras la Segunda Guerra Carlista.

A este respecto, bastaría con observar dos detalles de la redacción del precepto citado en el segundo párrafo de este apartado. En primer lugar, los Fueros son *confirmados*», como si del poder regio dependiese su mantenimiento o no, e incluso se cuestionase su propio origen. En segundo lugar, al añadirse la mención de la *unidad constitucional*», se deja la puerta abierta a la abolición de las Instituciones Forales, suprimiéndose aquellas con mayor tradición foral, al no considerarse compatibles con la Constitución.

Posteriormente, la Ley de 25 de octubre de 1839 es desarrollada por varios Decretos, que tras diversos avatares, terminan por

¹⁵ Celaya Ibarra, A., *Derecho Foral y Autonómico Vasco*.

restituir las Juntas y las Diputaciones, pero se deja fuera el pase foral, el régimen judicial y las aduanas interiores.

II.2.4.c) Segunda Guerra Carlista

Tras la Revolución de 1868 y la instauración de la República, cuya Constitución de tipo federal parecía, en principio, que podría favorecer las tesis de los foralistas, se gestó la Segunda Guerra Carlista, con un transfondo que vino a culminar el proceso de abolición de los Fueros, con la Ley de 21 de julio de 1876.

La *unidad constitucional*, ya esgrimida en la Ley de 1839, va a ser de nuevo utilizada como instrumento para terminar con el sustrato básico de los Fueros, es decir, con la exención militar y fiscal.

La idea de equiparación entre «Fueros» y «privilegio» se fue extendiendo fuera de los territorios vascos y, de este modo, la preparación de la Ley aboloria de los mismos tuvo el camino allanado.

II.2.4.d) La Ley de 21 de julio de 1876

En esta Ley, si bien no se hace referencia expresa a la abolición de las Instituciones Forales, Juntas Generales y Diputaciones, en la práctica, éstas quedan en cierto modo sin contenido, al ser suprimidas sus principales atribuciones.

Entre otros aspectos que se plasman en la citada Ley, se señala en su artículo primero que *los deberes... de acudir al servicio de armas cuando la ley los llama y de contribuir en proporción de sus haberes a los gastos del Estado se extiende, a los habitantes de las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava, del mismo modo que a los demás de la Nación.*

Así, para los autores, el origen del régimen de Concierto Económico se encuentra en la Ley de 21 de julio de 1876. La obligación impuesta a los habitantes de las tres Provincias Vascongadas de contribuir a las cargas del Estado, al igual que el resto de la Nación, en la proporción que les corresponda, se materializa en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878, conocido como primer Concierto Económico.

II.2.5. Acontecimientos posteriores

Tras diversos avatares, se promulgó el Real Decreto de 13 de noviembre de 1877, en el cual se puede afirmar que se ven recogidas las bases de lo que serán los futuros Conciertos Económicos.

En el citado Real Decreto se fijan unos cupos para las provincias de Vizcaya, Alava y Guipúzcoa, por razón de la contribución del

pan al ejército, así como por las obligaciones del culto y clero, dejando de pagar, desde el momento en que éstos se ingresen a la Administración del Estado, la citada contribución, y haciéndose esta administración cargo de las obligaciones del culto y clero.

*Así, si bien la mayor parte de los historiadores consideran que el primer Concierto Económico es el aprobado por el Real Decreto de 28 de febrero, de 1878, sin embargo, la verdad es que esta disposición se halla estrechamente relacionada con el Real Decreto de 13 de noviembre de 1877, que ya señaló unos cupos... y estableció las normas para la negociación inmediata de los demás tributos, que, como es sabido, culminó en el acuerdo de 1878*¹⁶.

Para algún autor, lo más reseñable de este Real Decreto es que *permite a las Diputaciones adecuar la recaudación del cupo exigido..., con las circunstancias del país, y proponer al Gobierno la forma de su recaudación*¹⁷.

Por último, señalar que, mediante una Real Orden del Gobierno, de 12 de diciembre de 1877, las Diputaciones vascas tendrían facultades para crear y establecer arbitrios en los pueblos de sus respectivas provincias pero, eso sí, previa su aprobación por el gobernador civil. Adicionalmente, las Diputaciones recaudarían el Cupo de la forma que estimasen conveniente.

Estos últimos principios se verán recogidos posteriormente en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878, el cual, tal y como se ha expuesto previamente, se considera el primer Concierto Económico.

En resumen, podemos observar que, si bien por un lado se pone punto final a los Fueros Históricos al acabar con la exención fiscal, por otro, los tributos que se introducen en las Provincias Vascas lo harán de forma gradual y sin intervenir la Hacienda del Estado en su recaudación directamente, sino a través de cupos globales.

II.2.6. Génesis del Concierto Económico

En un punto de encuentro intermedio entre quienes propugnaban la abolición total y definitiva del Sistema Foral y todo lo que implicaba, y quienes lo defendían, surge otra opinión, según la cual se conservaría la administración autonómica del País Vasco y cier-

¹⁶ *Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. El debate en las Cortes Generales.* Ministerio de Economía y Hacienda.

¹⁷ Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca.*

tas peculiaridades, buscando la conciliación entre los derechos históricos de las provincias vascongadas y el poder del Estado.

De este modo, en la base de lo que se ha dado en denominar como «Ley abolitoria de los fueros», aparece de nuevo la idea de tratar de lograr un arreglo sobre la cuestión foral, que pueda tener un alcance de futuro.

Así, la Ley de 1876 se promulgó en un momento en el cual había propuestas de todo tipo, algunas de carácter radical en cuanto a la supresión total de los Fueros. En este sentido, *para la aplicación de la ley, Cánovas inició una hábil política haciendo ver que la alternativa era la pérdida de todo vestigio autonómico. El País Vasco se dividió entre transigentes, partidarios de la negociación, e intransigentes, cuyo lema era «o todo o nada». Las Diputaciones fueron abiertamente intransigentes..., pero al final el Gobierno llevó adelante el desarrollo de... una fórmula que se llamó Concierto Económico, promulgado por primera vez en 28 de febrero de 1878*¹⁸.

A este respecto, cabe señalar que eran muchos los vascos que veían en los Conciertos Económicos una prolongación de sus antiguos Fueros, aunque sea exigua. Así, en palabras de Castells, *los Conciertos eran algo más que los acuerdos entre el Gobierno y las Diputaciones sobre los cupos que se debían pagar anualmente. Suponían la capacidad que tenían las provincias para, por medio de las Diputaciones, administrarse a sí mismas en determinadas materias, poseyendo la facultad de atender una serie de servicios...*¹⁹.

En este sentido, el Concierto Económico podría ser definido, en palabras de algún autor, como *la forma en que el Gobierno adopta un acuerdo con las Diputaciones vascas, para cumplir con el deber constitucional impuesto a las Provincias por la Ley de 21 de julio de 1876, de pagar en la proporción que les corresponda las contribuciones, rentas e impuestos que se consignen en los Presupuestos Generales del Estado. Las Diputaciones de las Provincias quedan obligadas a pagar un cupo por los impuestos concertados, respondiendo de su ingreso en el Tesoro, y reservándose el derecho a emplear los medios que consideren más convenientes para recaudar el cupo*²⁰.

Las implicaciones derivadas del Sistema de Conciertos, sitúan al País Vasco en un punto de auténtica autonomía fiscal, reconocien-

¹⁸ Celaya Ibarra, A., *Derecho Foral y Autonómico Vasco*. Tomo II.

¹⁹ Cita de «Fueros y Conciertos Económicos. La Liga Foral Autonomista de Guipúzcoa (1904-1906)», en Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

²⁰ Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

do a las Provincias Vascas amplias capacidades en el orden tributario, suponiendo una forma singular de tributar al Estado y de regular las relaciones de carácter tributario entre ambas partes.

II.2.7. Los Conciertos Económicos

Desde el Primer Concierto Económico, fruto del Real Decreto de 28 de febrero de 1878, hasta el actualmente en vigor, aprobado por Ley de 13 de mayo de 1981, han existido diversos Conciertos. Antes de entrar a relacionarlos, es conveniente resaltar que los Conciertos Económicos anteriores al actualmente en vigor se han negociado entre cada una de las provincias y el Estado, plasmándose en un documento único, que establece sin embargo un Cupo específico para cada provincia. Por tanto, el Concierto Económico de 1981, actualmente en vigor, es el primero que se refiere de forma unitaria a todo el País Vasco.

II.2.7.a) Primer Concierto Económico

Este Concierto fue aprobado mediante Real Decreto de fecha 28 de febrero de 1878, fruto de las negociaciones previas habidas entre las Diputaciones de las provincias vascas y los representantes del Gobierno.

A partir de este momento se establece que los habitantes de las Provincias Vascongadas deben contribuir a financiar las cargas comunes del Estado, si bien con un sistema propio, basado en la facultad de las Diputaciones para regular las contribuciones e impuestos, así como en el pago al Estado de unas cifras globales predeterminadas, lo que les permitirá conservar buena parte de la autonomía tributaria de que venían disfrutando.

Según Lábarri y Larrea; es en el *Real Decreto de 28 de febrero de 1878 en donde se acuña, por vez primera, la expresión «Concierto Económico», al expresar su Exposición de Motivos, si bien con un significado distinto, que «falta sólo que entrasen aquéllas (las Provincias Vascongadas) en el Concierto Económico»*²¹.

Según otros autores; «Concierto Económico» significa, por tanto, dejar de ser Provincias «exentas» para entrar a formar parte del orden económico general. Pero entrar a formar parte de una manera peculiar y distintiva con respecto al resto de los habitantes del Estado²².

En este Concierto, la provisionalidad fue una de sus notas dominantes, al tratarse de alcanzar un arreglo con los Territorios

²¹ Lábarri y Larrea, *El Concierto Económico*.

²² Beldarrain, M.; Escribano, M.; Ugalde, P., *La autonomía fiscal en Euskal Herria*.

Vascos tras la Segunda Guerra Carlista, según la idea ya fraguada en la misma, de forma que a través de un compromiso se consiguiesen apaciguar los ánimos crispados del momento.

En el Concierto se reconoce autonomía a los Territorios Vascos en el orden fiscal, de forma que se evitase la intervención directa del Estado en la recaudación de los tributos, resultando por otra parte las Diputaciones obligadas a contribuir al Estado con una cantidad cifrada de antemano.

II.2.7.b) Posteriores Conciertos Económicos

A partir de 1878, fecha de aprobación del Primer Concierto, tal y como se expuso con anterioridad, se han sucedido a través de los años otros siete Conciertos Económicos, viviéndose innumerables vicisitudes relacionadas con los mismos, que alcanzaron incluso a su derogación para las provincias de Vizcaya y Guipúzcoa en 1937.

Así, los Conciertos aprobados con posterioridad al Primero y que se han celebrado con cada una de las Provincias Vascas han sido los siguientes:

- Segundo Concierto: artículo 14 de la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1887.
- Tercer Concierto: Real Decreto de 1 de febrero de 1894.
- Cuarto Concierto: Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.
- Quinto Concierto: Reales Decretos de 9 de junio de 1925 y de 24 de diciembre de 1926.

Como nota destacada del Segundo Concierto Económico, es de señalar que *a través del mismo el Concierto adquiere el carácter de sistema definitivo, al decir el artículo 14 de la Ley que «las provincias de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya contribuirán en lo sucesivo con arreglo a...».* Además, se da la posibilidad, dado el carácter permanente de los cupos, de modificar su cuantía cuando las circunstancias económicas o tributarias lo aconsejen²³.

No obstante, en posteriores Conciertos se volverá al criterio de temporalidad, marcándose una duración determinada para los mismos.

En el Quinto Concierto, además de conseguirse mejoras de carácter técnico y adaptaciones al sistema entonces vigente, se afirma

²³ Lambarri y Larrea, *El Concierto Económico*.

explícitamente la facultad de las Diputaciones Forales para establecer el sistema tributario que estimen procedente. Las únicas limitaciones consistían en la prohibición de adoptar disposiciones que pudieran estar en contradicción con los acuerdos internacionales suscritos por España, o que se refirieran a contribuciones, rentas o impuestos reservados al Estado.

Adicionalmente, podemos señalar que a esta relación de Conciertos habrían de añadirse, por una parte los dos celebrados sólo con Alava, y por otra, el actualmente en vigor, celebrado con el País Vasco de forma unitaria, de los cuales se tratará posteriormente.

II.2.8 La Constitución de 1931

La Constitución de la República, en 1931, configuraba un Estado descentralizado, por lo que, en principio, se hacía necesario proceder a diseñar, aunque fuera de modo somero, las principales líneas de la financiación de las Autonomías.

Así, la experiencia constitucional, en sentido estricto más reciente, vivida con carácter previo a la promulgación de la Constitución de 1978, fue la Constitución de 1931, la cual dejaba prácticamente entera libertad a las Comunidades para que regulasen en sus respectivos Estatutos de Autonomía las cuestiones financieras, al no establecerse en la propia Constitución las bases y principios referentes a tales cuestiones.

De este modo, el final de la Constitución de 1931, además de otros factores, como el paso de un sistema absolutamente centralista a un modelo de descentralización, invitaba al constituyente de 1978 a no hacer alardes de detalle en la regulación de estas cuestiones y, en cierto modo, a dejar abierto el sistema de financiación autonómica, para su posterior desarrollo.

Del Pozo, en la comparación entre ambas respecto a tratamiento autonómico, señala: *Y aunque la distribución de competencias entre el Estado y las regiones presente ciertas similitudes entre la Constitución de 1931 y la de 1978, la Constitución actual recoge unos principios generales no incluidos en la de 1931, estableciéndose unos recursos para las Comunidades Autónomas con mucha claridad, persiguiendo con ello, que la autonomía financiera no quede en una mera declaración doctrinal*²⁴.

²⁴ Cita de Del Pozo, J., «Análisis comparativo del régimen financiero y tributario de las Constituciones de 1931 y 1978», en Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

En cuanto a la cuestión foral, en los debates previos a la aprobación de la Constitución se trató la cuestión de los territorios forales y en concreto del Concierto, resultando haber opiniones de todas clases, algunas que incluso propugnaban su extinción.

Sin embargo, finalmente se opta por preservar los regímenes fiscales peculiares de los territorios forales, si bien mediante la fórmula de silenciar completamente el tema en la Constitución, dejando el campo abierto para su posterior reconocimiento expreso y desarrollo en el Estatuto de Autonomía.

A este respecto, un integrante de la Comisión Constitucional, pronunció las siguientes palabras: *...la Comisión no ha querido pre-juzgar nada que se relacione con Navarra y las Vascongadas, porque sabe cuánto importa a estas provincias conservar un régimen de autonomía que viene tradicionalmente del Fuero, que no va a nacer ahora, en virtud de facultades que el Estado les transmite...*²⁵.

II.2.9. El Estatuto de Autonomía (1936)

Tras haber dejado la Constitución de 1931 sin establecer previsión alguna respecto a los territorios forales y más concretamente al Concierto Económico, el Estatuto de 1936 contempla este hecho y reconoce de un modo diáfano la potestad tributaria foral, dejando el más amplio margen a la regulación de las cuestiones impositivas por parte de los territorios forales.

En este Estatuto de Autonomía, aprobado para el País Vasco el 6 de octubre de 1936, se produce un reconocimiento claro de la potestad foral del País Vasco, entendida como posibilidad de regular su sistema tributario de modo peculiar, pero mediante previo Concierto con el Estado.

El artículo 12 de dicho Estatuto señala:

El País Vasco podrá adoptar el sistema tributario que juzgue justo y conveniente...

El sistema de Concierto fue expresamente reconocido en el artículo 13 siguiente, en el cual se establecía:

Alava, Guipúzcoa y Vizcaya continuarán haciendo efectiva su contribución a las cargas generales del Estado en la forma y condicio-

²⁵ Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución del 78*.

nes sancionadas con fuerza de Ley por las Cortes Constituyentes el 9 de septiembre de 1931.

*Así, el Estatuto, que en general adolecía de una excesiva parquedad en la regulación de la Hacienda, poco más añadiría al respecto; pero la adición era a todas luces sustanciosa, pues el último inciso del artículo 12 confería una amplísima libertad al País Vasco para el ejercicio de su poder tributario*²⁶.

A este respecto, cabe señalar que la vigencia de este Estatuto se vio agotada de forma temprana al estallar la Guerra Civil.

Ahora bien, como señala Medina Guerrero: *Sin embargo, el Concierto y el Convenio en cuanto instituciones no sufrieron menoscabo alguno en este período; es más, saldrían robustecidos de la Dictadura por el sólo hecho de resistir incólumes en el seno de un Estado férreamente centralizado. Y ello a pesar de que los primeros Concierto y Convenio que se negociaron tras la Guerra Civil intentaron erosionar el carácter paccionado de los mismos*²⁷.

II.2.10. Supresión en 1937 de los Concierdos con Vizcaya y Guipúzcoa

El Decreto-ley de 23 de junio de 1937 deroga para Vizcaya y Guipúzcoa el régimen de Concierdos, mientras que lo declara subsistente para Alava, al haber sido declaradas las dos primeras provincias «traidoras» por haber tomado parte contra los vencedores en la guerra.

Merece la pena destacar una de las contradicciones más significativas del Real Decreto citado, el cual en el propio preámbulo califica el sistema de concierdos como un «notorio privilegio», que implica un «agravio para las restantes provincias», declarando vigente, sin embargo, el sistema para la provincia de Alava, por motivos políticos.

Este Real Decreto se derogó de forma paulatina, a través de una curiosa fórmula mediante la cual, en un primer momento fueron derogadas las alusiones a las «provincias traidoras» contenidas en el preámbulo. Este hecho no contribuyó sino a hacer más patente la incoherencia expresada más arriba, ya que subsiste el párrafo en el cual se *funda la abolición del Concierto en su carácter de privilegio, por lo que suprimidos los restantes argumentos fundados en hechos de*

²⁶ Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución del 78*.

²⁷ Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución del 78*.

guerra, se caía en la incoherencia de mantener en Alava y Navarra un sistema, que carecía de base argumental²⁸.

Con posterioridad, tras diversos avatares, el Real Decreto-ley de 30 de octubre de 1976 establecía la derogación íntegra del Decreto-ley de 1937, si bien cabe afirmar que la norma que realmente abre de nuevo las puertas a la efectiva recuperación del sistema de conciertos para Vizcaya y Guipúzcoa, será la Constitución Española de 1978.

II.2.11. Los Conciertos Económicos con Alava

A raíz del Decreto-ley de 1937, explicado en el apartado anterior, por el cual se derogaba el régimen de Conciertos para Vizcaya y Guipúzcoa, mientras subsistía para Alava, tuvieron lugar con esta provincia exclusivamente los siguientes conciertos:

- Sexto Concierto Económico con Alava: Decreto de 29 de febrero de 1952.
- Séptimo Concierto con Alava: Real Decreto de 26 de noviembre de 1976.

Respecto a este último Concierto citado, es de destacar su especial valor, al realizarse en un momento histórico en el cual todo el Estado se encontraba inmerso en un profundo proceso de cambio político y con la vista puesta en la elaboración de una Constitución. Por ello, el constituyente no podía pasar por alto la cuestión foral, plasmada en Alava, en ese momento, a través del Concierto.

De este modo, su inserción en un nuevo contexto político constitucional, eliminó la polémica existente en torno al sistema. El contenido de dicho Real Decreto sirvió de modelo a las Cortes Constituyentes a la hora de perfilar la cláusula de amparo y respeto a los derechos históricos de los territorios forales²⁹.

En este sentido, en el propio Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, se establece que el Concierto Alavés servirá de modelo en el cual basarse el futuro Concierto Económico, según se establece en la Disposición Transitoria Octava:

El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido

²⁸ Según Celaya Ibarra, A., *Derecho Foral y Autonómico vasco*, en Pérez Arraiz, J.

²⁹ Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

material del vigente Concierto Económico con la provincia de Alava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia...

II.2.12. Especial referencia a las normas de armonización

En este punto del trabajo, entendemos que, dado que el mismo se refiere a los principios y normas de armonización establecidos en el CEPV, debe realizarse una somera exposición de lo que eran normas de armonización en los Conciertos anteriores.

Puede decirse que las normas de armonización en el sentido que les damos en el presente documento no tienen un arraigo histórico en los diferentes Conciertos. La primera norma que aparece es la de *respeto a los pactos internacionales ajustados por España con las naciones extranjeras*. Esta norma surge en el Cuarto Concierto Económico, aprobado por Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, y se repite en los posteriores Conciertos hasta nuestros días.

En cuanto a otros principios de armonización, hemos de esperar ³⁰ hasta el Concierto Económico suscrito con Alava mediante el Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, que, además de reiterar el respeto a los pactos internacionales, hace referencia a la facultad de *alta inspección de la Administración del Estado en cuanto al cumplimiento de los fines del Concierto*, así como a la *aplicación en Alava de las normas fiscales de carácter excepcional o coyuntural que el Estado decida aplicar en Territorio Común*.

Finalmente, si bien no se trata de una norma armonizadora en sí, hemos de resaltar que la necesidad de armonización ha sido tenida en cuenta en el desarrollo y ejecución de todos los Conciertos. Así, por ejemplo, traemos a colación lo indicado en el Decreto de 18 de mayo de 1931 (vigente el 5.º Concierto aprobado por Real Decreto de 9 de junio de 1925) en su artículo 1.º:

Las cuestiones que surjan entre el Gobierno y las Diputaciones Vascongadas, con motivo de la interpretación y aplicación del régimen de Concierto Económico, se resolverán siempre de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y dichas Diputaciones, y cuando no pudiera llegarse al acuerdo se resolverán por expediente en que habrán de ser oídas con la mayor amplitud las representaciones vascongadas, quienes podrán evacuar la audiencia, oralmente o por

³⁰ Salvo la mención referida exclusivamente a la Contribución Especial sobre Beneficios Extraordinarios, esto es, sin carácter de generalidad, incluida en la modificación del 5.º Concierto (R.D. de 9 de junio de 1925) mediante Decreto de 9 de mayo de 1942, que prohíbe la aplicación, por parte de la Diputación Foral de Alava, de tarifas inferiores ni normas de liquidación distintas a las del Estado.

escrito. De las conferencias que celebren los representantes del Ministerio y de las Diputaciones se levantarán actas haciendo constar siempre en la última la terminación de trámite, con o sin acuerdo. Cumplidos estos requisitos, y oyendo siempre al Consejo de Estado, el Ministro de Hacienda dictará en definitiva la resolución que crea procedente. Contra ella cabe, en su caso, para las Diputaciones, el recurso contencioso-administrativo³¹.

II.2.13. Resumen

Se constata la existencia de unos derechos de los territorios forales con profundas raíces históricas, los cuales han mantenido su virtualidad en las relaciones con el Estado central, soportando las lógicas modificaciones debidas a los cambios políticos habidos a lo largo del tiempo, pero, en todo caso, peculiares respecto al resto de los territorios integrantes del mismo.

Concretamente, respecto de la figura histórica de los Fueros en los territorios vascos, y su posterior derivación en el plano de la hacienda y las finanzas, plasmada en el CEPV, resulta posible afirmar que el vigente Concierto 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.

II.3. Encuadre jurídico constitucional

II.3.1. El marco jurídico-político vigente

Con el nuevo marco jurídico-político creado con la aprobación y entrada en vigor de la Constitución (CE), de 27 de diciembre de 1978, el tema de la financiación de la Autonomía Vasca y la problemática generada en torno al mismo, alcanza una nueva dimensión.

A la hora de elaborar la CE, eran muchas las cuestiones que debían ser abordadas en torno a un sistema político radicalmente distinto al del anterior régimen, y entre ellas presentaba especial trascendencia la descentralización autonómica.

En este sentido, la CE configura un nuevo modelo de Estado, articulado en cuanto a su organización territorial se refiere, en

³¹ Zurita Sáenz de Navarrete, *Cien años de Concierto Económico*.

torno al principio fundamental del reconocimiento de las peculiaridades de cada uno de los distintos territorios. En el propio texto constitucional, en su artículo 2, se contiene el enunciado básico de este principio:

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación Española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

Adicionalmente, el Título VIII de la CE, cuya rúbrica es *De la organización territorial del Estado*, se encabeza con el siguiente precepto (artículo 137):

El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

A este respecto, cabría tratar de forma amplia y detallada la nueva distribución territorial de competencias entre el Estado y los nuevos Entes Territoriales recogidos en la CE, las Comunidades Autónomas, así como las tareas previas a su plasmación constitucional y los prolijos debates que surgieron en torno a su configuración, extensión, poderes y límites, si bien el objeto del presente documento se refiere fundamentalmente a las competencias que afectan a su financiación y, en especial, al País Vasco.

De este modo, se hará mención al sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas recogido en la CE, así como al modelo apuntado en la misma respecto del País Vasco y Navarra, los cuales siguen sus propios cauces.

11.3.2. Antecedentes inmediatos

El antecedente más inmediato de la CE fue la Constitución de 1931, en la cual, el tema de la financiación autonómica quedó sin precisarse, en espera de lo que determinasen los propios Estatutos de Autonomía que se habrían de elaborar. En este sentido, nos remitimos a lo expuesto en 11.2.8 anterior.

II.3.3. La financiación autonómica en la Constitución Española

II.3.3.a) Introducción

La CE dedica su Título VIII, bajo la rúbrica *De la organización territorial del Estado*, a sentar las bases de las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, prestando de igual manera atención a la problemática de la financiación de las mismas.

A lo largo del presente apartado, se extraerán los preceptos constitucionales que pueden revestir mayor interés al objeto del trabajo, por su relación con la materia de la financiación autonómica, las potestades de las Comunidades Autónomas al respecto, así como por sus limitaciones.

La existencia de distintos niveles de decisión, autónomos entre sí, derivados de la previsión constitucional de la figura de las Comunidades Autónomas, implica la necesidad de efectuar una distribución de competencias, el establecimiento de recursos para su financiación, así como de configurar ciertos mecanismos encaminados a garantizar la equidad.

II.3.3.b) Principio general: autonomía financiera

La CE articula el sistema referente a la financiación de las Comunidades Autónomas en base a un principio general de *autonomía*, tal y como lo especifica en su artículo 156, apartado 1:

Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

A continuación, en el artículo 157 de la CE, el cual se encuentra reproducido literalmente en el apartado II.3.3.d), a continuación, se contienen una serie de disposiciones en las cuales se detallan las fuentes de recursos de las que las Comunidades Autónomas pueden disponer para alcanzar la realización efectiva del principio general plasmado en el artículo anterior.

En cuanto al País Vasco se refiere, si bien existen diversas previsiones en el texto constitucional en relación con las autonomías y su financiación, en general, resulta necesario hacer desde este momento mención a la singularidad de la autonomía vasca, constitucionalmente reconocida en una disposición de fundamental importancia, la Disposición Adicional Primera, la cual será tratada con detalle en un apartado posterior:

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.

II.3.3.c) Limitaciones en el ejercicio de la autonomía financiera

En la propia CE se establecen diversas pautas de actuación que las Comunidades Autónomas han de observar en el desarrollo de las facultades que se les reconocen en cuanto a su financiación.

En este sentido, en primer lugar nos encontramos con las referencias efectuadas en el propio artículo 156, en el que se consagra el principio de autonomía financiera según se expuso anteriormente:

- *coordinación* con la Hacienda Estatal, y
- *solidaridad* entre todos los españoles.

Adicionalmente, a lo largo del texto constitucional, nos encontramos con otras referencias a pautas que habrán de respetarse por las Comunidades Autónomas a la hora de desarrollar su autonomía financiera. Por otra parte, se incluyen ciertas previsiones constitucionales que, si bien no se encuentran en relación directa con la financiación, serán objeto de comentario en el apartado IV de este documento. Así:

- Solidaridad. Artículos: 2, 138, 156 y 158. En cuanto a este principio constitucional, nos remitimos al punto IV.
- Justicia tributaria. Artículo 31: *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*
- Igualdad de derechos y obligaciones. Artículo 139.1: *Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.*
- Libertad de circulación y establecimiento. Artículo 139.2: *Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.*
- Política económica nacional. Artículo 148.1: *Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias: ... 13.º*

El fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma, dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.

- Relaciones internacionales. Artículo 149.1: *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...* 3.º *Las relaciones internacionales.*
- Régimen aduanero. Artículo 149.1: *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...* 10.º *Régimen aduanero y arancelario...*
- Sistema monetario. Artículo 149.1: *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...* 11.º *Sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación del crédito, banca y seguros.*
- Planificación general de la actividad económica. Artículo 149.1: *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...* 13.º *Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.*
- Estadística para fines estatales. Artículo 149.1: *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...* 31.º *Estadística para fines estatales.*
- Legislación mercantil y penal. Artículo 149.1: *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...* 6.º *Legislación mercantil, penal.*

11.3.3.d) Coexistencia de dos sistemas de financiación de las Comunidades Autónomas

La CE del 78 sienta las bases del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, con carácter general, y a su vez, se dota de rango constitucional a la cuestión de los territorios forales, reconociendo de forma expresa sus particularidades derivadas de unos «derechos históricos» previos a la propia CE, los cuales deberán ser actualizados en el marco de la misma y del Estatuto de Autonomía que habría de elaborarse.

Del estudio de los preceptos más arriba citados puede deducirse que la CE establece como principio general respecto a la financiación de las Comunidades autónomas, el de autonomía financiera, recogido en su artículo 156.

A su vez, la propia CE, en el mismo artículo 156, establece dos limitaciones a este principio fundamental de autonomía financiera: coordinación y solidaridad.

Adicionalmente, según se señala en II.3.3.c) anterior, a lo largo del texto constitucional existen otras referencias a pautas de necesaria observancia por parte de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de tales competencias.

No obstante, del análisis del citado artículo 156 de la CE se pudiera deducir que la autonomía financiera se refiere exclusivamente al gasto y no a los ingresos, al establecerse *para el desarrollo y ejecución de sus competencias*, si bien la autonomía vasca y la navarra se desmarcan del resto y siguen cauces propios para alcanzar la autonomía más allá del mero gasto, abarcando igualmente al ámbito de los ingresos.

En este punto cobra especial relieve la Disposición Adicional Primera de la CE, anteriormente citada y en la cual se plasma, otorgándole rango constitucional, el reconocimiento de la existencia de unos «derechos históricos» de los territorios forales, los cuales les conceden singularidad propia en distintos ámbitos y, entre ellos y de manera destacada, en el financiero y tributario.

En conclusión, podríamos hablar de la coexistencia en el Estado español de dos sistemas de financiación de las Comunidades Autónomas:

- El Sistema de Concierto y Convenio, aplicable a las Comunidades Autónomas de Régimen Foral, es decir, País Vasco y Navarra.
- La modalidad de financiación que se viene denominando como de «régimen común», aplicable al resto de las Comunidades Autónomas.

II.3.3.e) Sistema de régimen común

La estructura del sistema de financiación diseñado para ordenar las relaciones financieras y tributarias entre las Comunidades Autónomas y el Estado, se ha plasmado a través de lo dispuesto en los distintos Estatutos de Autonomía aprobados, así como en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Este último sistema, el común, es el que se tratará de comentar someramente en el presente apartado, a fin de poder observar la singularidad del Sistema de Conciertos Económicos, que es el objeto propio de nuestro trabajo.

La regulación del citado sistema de financiación viene concretada por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación

de las Comunidades Autónomas (LOFCA), la cual proclama, en su artículo 1, de nuevo, el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, plasmado en el artículo 156 de la CE. Entre ambos artículos se aprecia cierta similitud, aunque no cabe hablar de equivalencia. De hecho, en el artículo 1 de la LOFCA no se hace referencia a los principios de coordinación y solidaridad del artículo 156 de la CE.

1. *Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las leyes y sus respectivos Estatutos.*
2. *La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades...*

Las fuentes de ingresos para las Comunidades Autónomas se recogen, tal y como se indicó en el punto II.3.3.b) anterior, en el artículo 157 de la CE y, adicionalmente, en el artículo 4 de la LOFCA.

Así, el artículo 157 de la CE establece lo siguiente:

1. *Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*
 - a) *Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*
 - b) *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*
 - c) *Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*
 - d) *Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*
 - e) *El producto de las operaciones de crédito.*

Respecto de los tributos propios, éstos podrían ser definidos como aquellos cuya regulación y titularidad corresponde a las propias Comunidades Autónomas.

Respecto a los tributos cedidos, nos remitimos a lo que explica Castells, al decir

*Por otra parte, los tributos cedidos son figuras impositivas de titularidad estatal, es decir, cuya capacidad normativa corresponde al Estado, y cuyo rendimiento es atribuido a las Comunidades Autónomas. Al existir un origen de derivación territorial, estos ingresos pueden considerarse una forma de participación en los rendimientos de la imposición del Estado en el territorio, con la particularidad de que el porcentaje de participación es del 100 %*³².

En cuanto a las transferencias provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial, las mismas serán comentadas posteriormente, mientras que una parte de las fuentes de ingreso previstas en los apartados d) y e) del artículo transcrito no serán objeto de comentario por exceder el ámbito de este documento.

II.3.3.f) El Proyecto de Ley de Modificación parcial de la LOFCA

En estos momentos, se encuentra en trámite parlamentario el Proyecto de Ley de Modificación parcial de la LOFCA, entre cuyas novedades de mayor interés al objeto de este documento, se encuentra el otorgamiento de capacidades normativas a las Comunidades Autónomas respecto a los impuestos cedidos a las mismas. Es decir, a la cesión de parte o toda la recaudación derivada de los denominados «tributos cedidos», se le incorpora a partir de este momento la capacidad normativa, con el fin de profundizar en la *corresponsabilidad fiscal* entre los distintos niveles de gobierno.

Hasta el momento, las cesiones de tributos que se habían producido desde el nivel central a las Comunidades Autónomas de régimen común, solamente han tenido por objeto la recaudación de los tributos en cuestión, por lo que este esquema de funcionamiento ha venido siendo un mero sistema de financiación para estos territorios, basado en el paulatino progreso desde un sistema basado en transferencias desde el nivel central al autonómico, hacia otro tendente a obtener dicha financiación en mayor medida a través de la participación directa en la recaudación de ciertos tributos.

En este proceso de cambio en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, encaminado a posibilitar su real autonomía financiera, tal como se prevé en la CE, se ha venido observando la necesidad de incorporar fórmulas que permitan hacerlo compatible con el ejercicio de la *corresponsabilidad fiscal* entre los distintos niveles de gobierno, en base a lo cual se introducen las potestades normativas en este Proyecto.

En este sentido, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley citado, señala que *en orden a la materialización de ese principio de*

³² Castells, A., *Hacienda Autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*.

corresponsabilidad fiscal efectiva... se adopta la medida de proceder a... la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos...

Se debe llamar la atención sobre que el término de corresponsabilidad fiscal que se está utilizando no resulta claro, al menos del texto de la Ley. Para aclarar su significado, debe acudirse al término anglosajón de «accountability»³³, como referido a un sistema en el que el responsable de las decisiones de *gasto* sería igualmente responsable de las decisiones que impliquen una mayor o menor *carga tributaria* para sus ciudadanos. Este concepto se recoge en el Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio del Ministerio de Economía y Hacienda, en julio de 1990, que propugna el aumento de corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, iniciando la senda continuada con el Proyecto de Ley recientemente comentado.

Respecto a los territorios forales, les resulta de aplicación en esta materia el sistema plasmado en el Concierto Económico, por lo que en principio, el sistema diseñado en la LOFCA no es trasladable a los mismos, salvo que lo fuere de forma parcial y con carácter supletorio en base, entre otros motivos, a lo dispuesto en la Disposición Adicional 1.^a de la misma, que indica:

El sistema foral tradicional de Concierto Económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía.

En todo caso, resulta interesante señalar cómo se eleva sustancialmente la categoría del principio de corresponsabilidad fiscal a un plano de primer orden, tratando de hacer, a las Comunidades Autónomas, responsables de parte del sistema. En este sentido, cabe señalar que el sistema financiero y tributario del CEPV resulta estar no sólo en esta línea, sino en un plano más avanzado, al ser esta Comunidad Autónoma plenamente responsable de cuanto se recaude en su territorio, asumiendo el riesgo derivado de tal mecanismo, de forma completa.

En este sentido, resultan muy expresivas las palabras pronunciadas por el Diputado Foral de Hacienda de Bizkaia, el cual en una conferencia recientemente pronunciada ha señalado, en referencia a los Territorios Históricos del País Vasco, que *tenemos facultades, sí, para establecer y regular los tributos exigibles en el País, pero simultáneamente y, en contrapartida, nos incumbe sólo a nosotros la responsabilidad de financiar el País con el producto de la recaudación*

³³ Informe Comisión Layfield sobre la Hacienda Local Británica.

*de tales tributos, y no sólo por ésta, sino también la de pagar al Estado el Cupo por los servicios comunes. Y si el producto de nuestra recaudación no alcanzara para mantener los servicios y las infraestructuras con las que queremos o debemos dotar al País, o incluso si no alcanza para pagar el Cupo, aquí no vale ir a pedir sopitas a la Administración Central o a meter la cuchara en el puchero del Estado. El Concierto Económico lo tenemos a nuestro riesgo y ventura*³⁴.

Por otra parte, el sistema de régimen común diseñado por la LOFCA pone claramente de manifiesto la relación directa existente entre las capacidades normativas y la responsabilidad del nivel autonómico, respecto de los resultados del sistema tributario y financiero. Así, podría concluirse afirmando que el sistema de CEPV, que hace recaer plenamente la responsabilidad en la Comunidad Autónoma, según lo que denominamos riesgo unilateral (ver apartado II.4), necesariamente ha de venir dotado de las máximas competencias normativas como contrapartida del mismo.

Por último, conviene apuntar que en todo caso, con el nuevo sistema de régimen común diseñado por la LOFCA, las Comunidades Autónomas a las que resulta de aplicación tal régimen continúan teniendo la garantía de ver completadas sus necesidades de financiación mediante transferencias desde el Estado, en la medida en que la cesión de tributos no las complete, manteniéndose esta diferencia respecto al sistema de CEPV.

II.3.3.g) El Fondo de Compensación Interterritorial

Otra de las modalidades fundamentales de ingreso para las Comunidades Autónomas son las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), previsto en el artículo 158 de la CE, que establece lo siguiente:

1. *En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.*
2. *Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo*

³⁴ Del texto de la Conferencia pronunciada en la Cámara de Comercio de Bilbao, el día 14 de octubre de 1996, por Fernando Olmos Barrio, Diputado Foral de Hacienda de Bizkaia, titulada *El Concierto Económico y sus circunstancias*, en el curso del acto de presentación de la obra editada por la Comisión de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, *La Economía Vasca, hoy: Euskadi ante el futuro*.

de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.

El citado Fondo es dotado con cargo a una partida de los Presupuestos Generales del Estado y tiene, a efectos del Cupo a pagar por el País Vasco al Estado, la consideración de carga no asumida por la Comunidad Autónoma. En consecuencia, resulta que el País Vasco contribuye a dicho Fondo a través de la aplicación de la propia fórmula para la determinación del Cupo.

En el caso de cumplirse por parte del País Vasco los parámetros que determinarían la percepción de cantidades provenientes del citado Fondo por parte de esta Comunidad Autónoma, así se procedería. Este hecho no determinaría quiebra alguna de la característica del sistema de Conciertos, de asunción del riesgo de forma unilateral por parte del País Vasco, puesto que los citados parámetros se basan en otras consideraciones distintas, aplicables con generalidad a todas las Comunidades y a su vez, según se ha expuesto, el País Vasco contribuye a dotar dicho Fondo en la cuantía correspondiente, vía Cupo.

II.3.3.h) Garantía de servicios mínimos fundamentales

Por otra parte, según lo previsto en el apartado primero del artículo 158 de la CE, las Comunidades Autónomas tendrían garantizado un nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales. Esta previsión, si bien en la CE no se precisa nada al respecto, se encontraría íntimamente relacionada con el sistema de financiación de las Comunidades de lo que denominamos de «régimen común», según se expone a continuación.

El desarrollo legislativo de tal precepto constitucional se ha efectuado, al igual que en el caso del FCI, a través de la LOFCA, que en su artículo 16 comenta y define el nivel mínimo de prestación de servicios al que se hace referencia en la CE. Si bien dicha previsión está garantizada con carácter general por la CE, al efectuarse su desarrollo a través de una norma como la LOFCA en la que se diseña un sistema de financiación para las Comunidades Autónomas de régimen común, pudiera no ser trasladable de modo inmediato a los territorios forales.

Sin embargo, este hecho no pondría en cuestión la característica del sistema que venimos denominando como de «riesgo unilateral», ya que la cifra predeterminada del Cupo habría de ser ingresada igualmente al Estado, y de hecho así se ha efectuado, independientemente de los importes recaudados en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

De este modo, al analizar el caso del singular sistema de financiación del País Vasco, se puede afirmar que, al estar fijada de antemano la cifra que éste ha de pagar al Estado en concepto de Cupo por las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma (entre las cuales según se ha señalado se encuentra las aportaciones al FCI), la consecuencia lógica es que tal garantía con la que cuentan otras Comunidades, no resultaría plenamente aplicable a los territorios vascos. En cuanto a una profundización de estas implicaciones, nos remitimos al capítulo IV posterior, y en concreto, al análisis del principio de solidaridad.

11.3.3.i) Sistema de régimen foral

Respecto al Sistema de financiación de los Territorios Forales, el cual es tratado con detalle a lo largo de este trabajo, a diferencia del régimen común, se basa en la titularidad legislativa del sistema impositivo por parte de las instituciones forales, bajo ciertos condicionamientos, así como en una peculiar fórmula de contribuir por parte del País Vasco al Estado por las cargas que éste continúa asumiendo, cuya cifra fijada de antemano es «el Cupo».

*Así, estos rasgos definitorios propios del Sistema de Concierdos, sitúan a esta hacienda en una fase superior de perfeccionamiento que las haciendas autonómicas de régimen común. Es el caso, notablemente, de la competencia autonómica en materia de administración tributaria y del peso de los rendimientos impositivos en el territorio en la configuración de la hacienda autonómica, lo que permite establecer un vínculo mucho más claro entre los ingresos y los gastos derivados del gobierno autonómico a los ciudadanos, y por tanto mejorar su capacidad de control del gobierno autonómico*³⁵.

Así, según el propio Informe de la Comisión de Expertos encargados de elaborar la LOFCA, *las diferencias entre el sistema de Concierto y el sistema recogido en la LOFCA, serían que en el primero la Comunidad Autónoma tiene derecho sobre la recaudación generada en su territorio, financiando con ella sus gastos y entregando al Estado un cupo con el cual se contribuye a las cargas generales. Por el contrario, en el sistema recogido en la LOFCA, la Comunidad Autónoma no tiene derecho sobre la recaudación generada en su territorio, sin embargo el Estado garantiza la cobertura de los servicios públicos asumidos por la Comunidad, garantía que no existe en el Sistema de Concierto*³⁶.

En todo caso, esta afirmación, a nuestro juicio, debe ser matizada con lo expuesto en el punto anterior.

³⁵ Castells, A., *Hacienda Autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*.

³⁶ Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

II.3.4. El «hecho diferencial»: los derechos históricos de los territorios forales

Tal y como se ha señalado previamente, los Territorios Históricos del País Vasco disponen de un sistema específico y singular para articular su financiación.

Las raíces de tan peculiar sistema de financiación han sido expuestas anteriormente, así como su evolución y posterior desarrollo, en el apartado II.2.

En este punto, se trataría de analizar cuál es el enlace de tales singularidades, plasmadas en lo que nos atañe, en un específico sistema de ordenación de las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado, así como de financiación de dicha Comunidad Autónoma, el Concierto Económico, con el nuevo marco jurídico-político creado a partir de la aprobación en 1978 de la CE.

En este sentido, conviene recordar que adicionalmente a la regulación de la forma de articularse los nuevos entes creados tras la Constitución, las Comunidades Autónomas, con el poder central, y concretamente las relaciones financieras (Título VIII), existe una disposición específica en la CE que resulta de aplicación singular a los territorios forales. Se trata de la Disposición Adicional Primera, ya citada con anterioridad.

Numerosos estudiosos del tema se han cuestionado cuál es el alcance real y actual de los citados «derechos históricos» que ampara la CE, si bien parece pacífico señalar que *la expresión Derechos Históricos hace referencia a unos Derechos que han existido en el pasado, y que son preexistentes a la propia Constitución, y aunque no extraigan de ella su validez, sí extraen su garantía a la hora de ser ejercitados*³⁷.

En todo caso, es preciso puntualizar que se trata de una cuestión compleja y debatida, *máxime cuando el conjunto de normativa de carácter foral no ha sido nunca algo fijo e inmutable; por otra parte, los derechos históricos de los territorios forales nunca llegaron a ser totalmente liquidados*³⁸.

Respecto a estos «Derechos Históricos», el hecho de que sean recogidos en la propia CE, les otorga el rango constitucional y resulta justo señalar que alcanzan el reconocimiento de su existen-

³⁷ Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

³⁸ Lambarri y Larrea, *El Concierto Económico*.

cia, anterior a la propia CE, pero no como una mera referencia histórica, sino como algo vivo y en desarrollo, con los únicos límites del propio marco constitucional y estatutario.

En este sentido, debido a la compleja y polémica tarea de que se trataba, el constituyente adoptó la postura de no incluir, dentro del tema de la descentralización financiera del Estado, alguna precisión mayor en torno al alcance y significado preciso de tales derechos. Así, prácticamente desde el principio, se renunció a ello y desde el propio Anteproyecto se remite a la Ley para regular tales cuestiones, pudiendo en este sentido calificar al texto constitucional de abierto en este punto.

Pero, en cualquier caso, parece oportuno señalar que la ausencia de detalle y mayor concreción en el desarrollo constitucional de tal precepto no impide encontrar un perfecto encuadre constitucional para los regímenes de Concierto.

Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional, 76/1988, 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. Y en concreto, señala la citada Sentencia al Concierto Económico como parte de ese núcleo foral garantizado, al expresar que el sistema de conciertos... constituye parte del contenido mínimo de la garantía institucional de ese régimen, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse la pervivencia de la foralidad.*

De este modo, la idea de equiparación de Concierto con privilegio, no encaja, por tanto, en este respeto constitucional, y posteriormente estatutario, un fiel reflejo de la validez legal de tal institución en nuestros días, a la cual se ha dotado del más alto reconocimiento.

La plasmación del desarrollo de tal precepto constitucional en el ámbito de la autonomía financiera de la CAPV se efectúa a través de la recuperación de la figura del Concierto Económico, la cual sólo ha sido borrada temporalmente y no en todo el Territorio Vasco y Navarra a raíz de enfrentamientos bélicos.

La plasmación concreta, dentro del ámbito hacendístico y financiero, de tales derechos se ha efectuado mediante la recuperación de la figura de los Concierdos Económicos para Vizcaya y Guipúzcoa, así como de su actualización para Alava.

De este modo, los derechos históricos de los territorios forales encuentran un pacífico encaje en el nuevo marco jurídico-político diseñado por la CE y los Estatutos de Autonomía que se aprueban a partir de ella, remarcándose esta idea con la postura mantenida al respecto por el Tribunal Constitucional.

En este sentido, ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal, entre otras, en la Sentencia 181/1988, en la cual llega a afirmar que *la excepción de los regímenes singulares de concierto con el País Vasco y Navarra (está) constitucionalmente legitimada*.

Resulta interesante resaltar las palabras del Ministro de Hacienda, García Añoveros, durante la tramitación de la Ley del CEPV, quien expresa que el mismo *no significa un intento de proyectar sobre la actual realidad española la sombra de una institución arcaica y desfasada, sino que, por el contrario, supone la revitalización, en el ámbito geográfico de las provincias de Vizcaya y Guipúzcoa, de una institución de enorme profundidad histórica que, por otra parte, se ha mantenido vigente desde sus comienzos hasta nuestros días, pues la supresión para Vizcaya y Guipúzcoa por Decreto de 1937 no eliminó la institución que quedó vigente para Alava, y fue un claro hecho de guerra*.

Continúa el Ministro diciendo que *El CEPV es, por tanto, un Derecho Histórico plenamente vigente. La CE de 1978 consagra en su disposición adicional primera el respeto a los derechos históricos de los territorios forales, garantizando su amparo y ordenando la actualización de los mismos, actualización que no significa restauración, sino adaptación de un régimen tradicional y foral a una nueva realidad política y jurídica surgida de la propia Constitución y en el seno de la cual ha de llevarse a cabo*³⁹.

II.3.5. El Marco Estatutario

El EAPV recoge en su Título III, bajo la rúbrica *Hacienda y Patrimonio*, la regulación de las bases del sistema financiero de la CAPV. Es en los artículos correspondientes al citado Título donde se recoge y plasma de forma explícita el reconocimiento del sistema foral como base del orden tributario y de los principios que han de presidir las relaciones de tal carácter entre el Estado y la CAPV.

En este sentido, enlazando con lo expresado en el apartado correspondiente a los «Derechos Históricos» de los territorios forales, cabe señalar que es precisamente a través del EAPV como se procede a actualizar en primer término el contenido genérico

³⁹ Cita del Sr. García Añoveros (Ministro de Hacienda). *El Concierto Económico. El debate en las Cortes Generales*. Ministerio de Economía y Hacienda.

de la Disposición Adicional primera de la CE y, en lo que primordialmente nos atañe, en cuanto al sistema financiero de la CAPV.

En palabras del Ministro de Hacienda; *La fijación concreta de los términos en que se ha de proceder a la actualización de esta institución foral ha sido una labor realizada esencialmente en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, ya que es este texto legal el que ha diseñado el marco en el que debe encuadrarse el primer Concierto que se celebre tras la entrada en vigor del referido Estatuto*⁴⁰.

II.3.5.a) Referencia normativa

A continuación, se pasa a transcribir de manera parcial, los fragmentos de los artículos correspondientes al Título del EAPV anteriormente citado:

El artículo 40 da carta de naturaleza a una Hacienda Autónoma, concepto que no vuelve a aparecer en el marco legislativo tras el EAPV:

Para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma.

Por su parte, el artículo 41 consagra el sistema de Concierto para regular las relaciones con el Estado:

1. *Las relaciones de orden tributario entre el estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico y Convenios.*
2. *El contenido del régimen de Concierdos respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:*
 - a) *Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto...*
 - b) *La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio*

⁴⁰ Cita del Sr. García Añoveros (Ministro de Hacienda). *El Concierto Económico. El debate en las Cortes Generales*. Ministerio de Economía y Hacienda.

Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

- c) *Las instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al Territorio Común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.*
- d) *La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.*
- ...
- f) *El régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución...*

Es precisamente esta disposición la que viene a regular y reafirmar de manera expresa el sistema del Concierto Económico.

Esta reafirmación expresa también viene recogida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, tal y como lo regula su Disposición Adicional Primera, anteriormente reproducida de forma literal en el apartado II.3.3.d) anterior.

II.3.5.b) Contenido financiero y tributario

En cuanto al contenido de lo dispuesto en el citado artículo 41 del EAPV, en el mismo se establecen los principios que han de regir en cuanto a las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado, y por otra parte los correspondientes a establecer el marco en el cual se desarrollarán las relaciones de carácter financiero entre ambas partes.

Así, tal y como se ha expresado anteriormente, se establece en el propio Estatuto, como antesala del CEPV, que *las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario...* [artículo 41.2.a)].

Adicionalmente, señala el propio artículo estatutario, a continuación, que tal autonomía fiscal ha de respetar ciertas pautas, de modo que el desarrollo de estas facultades sea efectuado *atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para*

la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto... [artículo 41.2.a)].

Por otra parte, se establece que corresponderá a las Diputaciones Forales *la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales...»,* reconociendo de este modo plena capacidad normativa y de gestión a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, si bien con las limitaciones ya expresadas.

En cuanto a las relaciones puramente financieras entre ambas partes, éstas se instrumentan a través de la fórmula del Cupo que se ha de pagar al Estado por las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, tal y como expresa el artículo 41.2.d) del EAPV.

Por otra parte, en el propio artículo 41.2, en su apartado f), se incorpora una precisión según la cual debe aplicarse en el régimen de Conciertos el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la CE. En este sentido, nos remitimos a lo expresado en el capítulo IV, en cuanto al cumplimiento efectivo de tal principio por el sistema de Concierto Económico.

Por otra parte, ha de considerarse que si bien los Conciertos Económicos con Vizcaya y Guipúzcoa fueron suprimidos en el año 1937, a raíz de la Guerra Civil, el Concierto con Alava continuó vigente tal como se ha señalado con anterioridad. Este hecho hubo necesariamente de considerarse a la hora de tratar la recuperación del sistema de Conciertos para los territorios que lo habían perdido debido a la guerra, así como para, en cualquier caso, proceder a su actualización.

Finalmente, hacemos referencia a la previsión contenida en la Disposición Adicional del propio EAPV, que viene a remarcar la vigencia de los derechos históricos del País Vasco y a reforzar la idea de su preexistencia respecto al marco estatutario, así como la necesidad de proceder a su actualización dentro del nuevo contexto jurídico-político:

La aceptación del régimen de autonomía que se establece en el presente Estatuto no implica renuncia del Pueblo Vasco a los derechos que como tal le hubieren podido corresponder en virtud de su historia, que podrán ser actualizados de acuerdo con lo que establezca el ordenamiento jurídico.

11.3.6. El Concierto Económico

11.3.6.a) Definición y contenido

Según lo dispuesto en el anteriormente citado artículo 41 del EAPV, el CEPV regulará las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco.

En este sentido, en cumplimiento de lo dispuesto en el citado precepto, el CEPV es aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, según prevé el EAPV. Se trata de una Ley de artículo único, que establece:

Se aprueba el Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, a que se refiere el artículo cuarenta y uno de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

De este modo, al hacer referencia a los artículos específicos contenidos en el CEPV, se está queriendo señalar a los preceptos, no de la Ley 12/1981, puesto que sólo tiene uno, sino a los del texto incorporado a la misma como anejo.

De esta manera y, enlazando con lo establecido por la Disposición Adicional Primera de la CE y las previsiones del artículo 41 del EAPV, resulta posible afirmar que el CEPV representa el resultado de la actualización de un sistema tradicional foral en el marco de la CE y como desarrollo del EAPV.

En conclusión, el sistema procede del reconocimiento constitucional (Disposición Adicional Primera) de los derechos históricos de los territorios forales. Posteriormente, en el Estatuto de Autonomía del País Vasco (especialmente art. 41) se concreta el alcance de estos derechos en el terreno hacendístico, al establecer que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrían reguladas por el sistema tradicional de concierto económico. Finalmente, la Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma de Euskadi, y determinó el primer Cupo.

11.3.6.b) Naturaleza del CEPV

En este sentido, el CEPV puede ser considerado desde distintas perspectivas que, lejos de ofrecer visiones radicalmente distintas del mismo, vienen a complementarse y a facilitar el acceso a la realidad compleja que representa.

En base a estas consideraciones, el somero tratamiento que se realizará a continuación acerca de la naturaleza del CEPV, se efectuará teniendo en consideración diversas perspectivas. Así, el

CEPV se puede enfocar, al menos, desde una triple perspectiva: material, formal y política.

i) Perspectiva material

El CEPV representa desde este punto de vista, un método de financiación aplicable a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La definición de lo que el CEPV representa, en cuanto a su contenido, se encuentra plasmada en el anteriormente citado artículo 41 del EAPV, al considerarlo como un sistema encaminado a regular las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco.

Así, pudiéramos considerar que es en este artículo donde se explica de forma sintética la materia sobre la que versa el CEPV, que no es otra sino la tributaria y financiera, y en concreto su dimensión Estado-País Vasco.

Sin embargo, hacer abstracción de una frase concreta tendente a definir la materia propia del CEPV, resulta a todas luces parcial y fragmentario, no pudiendo olvidar que en el propio artículo que venimos comentando, se adjetiva el sistema de CEPV con las palabras «foral tradicional», representando algo más que un sistema aséptico ideado de la nada para dar tratamiento a las citadas relaciones tributarias y financieras.

La inclusión de tales previsiones en el EAPV, definiendo el marco de concertación, resulta de especial interés si se tiene en consideración que los Estatutos de Autonomía integran lo que se ha dado en denominar «bloque de constitucionalidad», según el término acuñado por el propio Tribunal Constitucional, como conjunto de normas a considerar por el mismo a la hora de apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas.

*Así, la norma institucional básica del País Vasco se encarga de definir el propio ámbito de la concertación, lo cual, lejos de significar una merma de la autonomía financiera vasca, entraña una apreciable garantía de la misma, puesto que la determinación de los impuestos concertados ya no queda al albur de una azarosa negociación periódica con el poder central, sino que adquiere la sólida firmeza que le presta el Estatuto, dada la extremada rigidez de su procedimiento de reforma*⁴¹.

⁴¹ Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978*.

ii) **Perspectiva formal**

El CEPV reviste desde un punto de vista formal el carácter de Ley, aprobada por las Cortes Generales en la fecha de referencia. Ello es consecuencia de lo expresamente previsto en el EAPV, en su artículo 41.2.c), anteriormente reproducido, el cual exige tal rango normativo para la aprobación del CEPV.

Adicionalmente, conviene señalar que la elaboración y tramitación de la Ley 12/1981, aprobatoria del CEPV, se realizó mediante un procedimiento muy particular, que se ha de tener presente para valorarlo en sus justos términos al tratar de su contenido político.

Así, en primer lugar, se creó una Comisión Mixta, designada al efecto, integrada por representantes de la Administración del Estado y de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El texto consensuado en esta Comisión, fue firmado el 29 de diciembre de 1980 y aprobado por el Consejo de Ministros al día siguiente.

Posteriormente, el mencionado texto fue aprobado por las Juntas Generales y las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos, así como por el Gobierno Vasco.

Además, la tramitación en las Cortes Generales se realizó por el procedimiento de urgencia, como proyecto de Ley de artículo único. De este modo, esta Ley admite en su tramitación exclusivamente enmiendas a la totalidad; es decir, el Congreso se habría de limitar a aceptar o rechazar en bloque el CEPV.

A este respecto, en el debate que tuvo lugar en el Congreso y en la Comisión de Hacienda se plasman distintas opiniones en las que se recoge de forma clara el espíritu del CEPV, su contenido político, su carácter de pacto.

iii) **Perspectiva política**

Resultaría totalmente sesgado el análisis que del CEPV se pudiera realizar si no se tuviera en consideración el carácter de pacto que entraña.

En este sentido, el CEPV representaría una suerte de pacto entre el País Vasco y el Estado en el cual se sientan las bases que han de presidir las relaciones tributarias y el sistema de financiación propio de la Comunidad Autónoma, y a través del que se «amparan y respetan» unos derechos históricos que, según reconoce reiteradamente el propio Estado, asisten a los territorios forales.

Argumentos no faltan para predicar del CEPV tal carácter de pacto, ni posicionamientos de autores favorables a tal tesis, pero bastaría en principio para entrar en contacto con dicha idea la lectura del

artículo I del propio CEPV, en el cual se explicita que el mismo es el fruto de un acuerdo entre dos voluntades, la del Estado y la del País Vasco:

El presente Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco, conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía...

El alcance fundamental de este punto, que para el tratamiento bajo un enfoque correcto del CEPV ha de darse, se pone de manifiesto de forma meridianamente clara por algún autor cuando señala que *el carácter pacticio constituye uno de los esenciales rasgos definitorios del Concierto...*, para a continuación exponer que... *los componentes pacticios del Concierto mediatizan notablemente la capacidad de decisión del Estado en punto al reparto de las competencias financieras, condicionamiento del que carece, naturalmente, en relación con la regulación de las facultades financieras de las Comunidades Autónomas de régimen común*⁴².

Remarcando el carácter de pacto del CEPV, se pueden observar diversas circunstancias relacionadas con el mismo, tales como su peculiar forma de elaboración y tramitación parlamentaria, las palabras de los propios diputados en el parlamento respecto del Concierto, así como diversas disposiciones contenidas en el mismo, que nos inducen a realizar la afirmación de que el CEPV alcanza el carácter de «pacto».

En este sentido, señalar que se ha venido reconociendo por parte de las autoridades del Estado el carácter de pacto del CEPV de forma expresa, a través de lo plasmado entre otros, en el Real Decreto de 6 de marzo de 1919, en el cual se define al Concierto como *un acuerdo inserto en una Ley*. Adicionalmente, se añaden precisiones en cuanto a las pautas que han de seguirse para interpretar el CEPV, derivadas del carácter pacticio del mismo. Así, en el citado Real Decreto se establece que *ninguna interpretación puede dar una de las partes al contrato por su sola autoridad*, y a continuación califica de forma expresa al Concierto como *pacto*.

Considérese que el principio fundamental que rige las relaciones entre la Administración Central del Estado y las Administraciones Autonómicas en determinadas ocasiones es de carácter paritario, basado en el principio de competencia y no de jerarquía⁴³.

⁴² Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978*.

⁴³ Idea recogida por García de Enterría y Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I.

En cuanto a su peculiar forma de elaboración y tramitación, nos remitimos a lo expuesto en el apartado correspondiente a la perspectiva formal del CEPV, por estar íntimamente ligado al mismo.

En todo caso, el procedimiento de sometimiento a las Cortes Generales en forma de Proyecto de Ley de artículo único, supone *un acuerdo global, refleja un pacto no susceptible de ser modificado* ⁴⁴.

En el debate del Informe en la sesión conjunta de la Comisión Constitucional del Congreso y de la Delegación de Parlamentarios Vascos, precisamente, se puso de manifiesto esta cuestión y a este respecto se solicitó una aclaración por parte del diputado Guerra sobre *si esa ley es una ley que sólo se ratifica o si se puede enmendar o en todo caso si el Concierto de una manera específica es algo que se ha de negociar entre las instituciones competentes y el Estado...* A esta pregunta se dio respuesta por dos diputados *Fernández Ordóñez y Bandrés*, quienes evidenciaron el carácter de pacto del CEPV, al manifestar que *Concierto se refiere a un acuerdo previo que luego a su vez, se remite al Parlamento*, en palabras del primero; *o la palabra Concierto...*, *es la voluntad pactada, la voluntad concorde, el acuerdo, en definitiva, entre los dos poderes...*, en palabras del segundo ⁴⁵.

En este sentido, distintas intervenciones efectuadas con posterioridad, en la tramitación parlamentaria de la Ley del CEPV ponen de relieve el carácter de pacto que se le ha querido dar al mismo, recogido en las palabras dirigidas por el entonces Ministro de Hacienda, *García Añoveros*, así como por miembros de las distintas formaciones políticas con representación parlamentaria.

Así, lo que es fundamental del pueblo vasco, es la negociación entre el poder político que existe en el País Vasco y el poder político a nivel general, entre la Administración central y la Administración vasca. Esa propia negociación que, traducida a términos parlamentarios, sería entre la mayoría, en teoría, de este Congreso y la mayoría del Parlamento Vasco. Eso es lo que más fuerza le da y lo que entronca con lo que es la negociación y con lo que es el concepto foral de los Concierdos Económicos... ⁴⁶.

Como expresan otros autores, en efecto, *el Concierto permite a las instituciones competentes de los territorios vascos mantener, establecer*

⁴⁴ Lambarri y Larrea, *El Concierto Económico*.

⁴⁵ Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución del 78*.

⁴⁶ Cita del Sr. Arredonda Crecente (Grupo Parlamentario Andalucista). *El Concierto Económico. El debate en las Cortes Generales*. Ministerio de Economía y Hacienda.

y regular su propio régimen tributario. Sin embargo, esta capacidad normativa de la Comunidad Autónoma vasca no se proyecta de forma unilateral, ya que está sujeta a las limitaciones impuestas por el Concierto, el Concierto que es una norma pactada⁴⁷.

Así, la expresión «Concierto Económico» que, de forma curiosa, fue utilizada por vez primera en el sentido señalado en el apartado II.2.7.a), ha resultado ser plenamente concordante con el carácter de pacto que el mismo representó desde un primer momento y que alcanza hasta nuestros días.

Por otra parte, tras afirmar la naturaleza pacticia del Concierto, conviene apuntar que la idea de equiparar al mismo con un privilegio, decae en el sentido que este último concepto implicaría el otorgamiento o concesión del mismo por una voluntad unilateral de la parte que está en condiciones de hacerlo, lo cual no resulta compatible con algo que es acordado entre dos voluntades que negocian entre sí.

Adicionalmente, la forma prevista para las futuras modificaciones del CEPV, para su posible adaptación a alteraciones de especial relevancia en materia impositiva, así como la tramitación de su desarrollo reglamentario, evidencian igualmente el carácter de pacto del CEPV.

En cuanto al procedimiento para proceder a su modificación, se dispone en el propio CEPV (Disposición Adicional 2.^a-1) que será necesario para ello seguir el mismo utilizado para su aprobación:

1. *Cualquier modificación del presente Convenio (sic) se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación.*

En cuanto a la posibilidad de tener que proceder a la alteración del CEPV, debido a cambios de especial relevancia en la estructura impositiva, la propia Disposición Adicional Segunda, establece en su apartado 2 que:

2. *En el caso de que se produjese una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a todos o alguno de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto a las modificaciones que hubiesen experimentado los referidos tributos.*

⁴⁷ Luquin y Sainz de Baranda, *El Concierto Económico con el País Vasco. Reflexiones sobre la Ley 12/1981, de 13 de mayo.*

En este sentido, han sido hasta la fecha cuatro las ocasiones en las que se ha necesitado actuar así:

- La primera para proceder a implantar en España el Impuesto sobre el Valor Añadido (1985).
- La segunda, con motivo de adaptar el CEPV a la Ley de Haciendas Locales (1990).
- La tercera, con ocasión de la modificación de la concertación en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades (1990).
- La cuarta y última hasta la fecha, para la concertación del nuevo Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte y la inclusión de las operaciones intracomunitarias en el IVA (1993).

Por otra parte, en el artículo 5.2 del CEPV se establece un mecanismo de comunicación entre las Administraciones Forales y la Central, a fin de facilitarse recíprocamente los proyectos relevantes en materia tributaria. A este respecto, consideramos que supone, además de un mecanismo de coordinación entre las distintas Administraciones Tributarias implicadas, un soporte más en el que puede observarse la intención pacticia del CEPV.

Finalmente, cabe señalar que el carácter del CEPV como pacto ha resultado refrendado por el propio Tribunal Constitucional, el cual ha tenido la oportunidad de reconocerlo expresamente en su Sentencia 76/1988, en donde se afirma que *históricamente, la determinación de las aportaciones de las Haciendas forales a la estatal ha venido realizándose mediante el sistema de conciertos, que implica un elemento acordado o pactado, integrante del núcleo del régimen foral (y en forma casi exclusiva desde la Ley de 21 de julio de 1876) y que constituye, por tanto, parte del contenido mínimo de la garantía institucional de ese régimen, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse pervivencia de la foralidad.*

II.3.7. Resumen

El CEPV es una institución cuyo carácter complejo y singular obliga a estudiarlo desde diferentes perspectivas en aras de conseguir una comprensión en toda su dimensión, de todo su alcance y significado, así como realizar un análisis detallado de su encuadre en el marco jurídico vigente.

La CE instaura el «Estado de las Autonomías», concediendo a éstas autonomía financiera. En ella se marcan las pautas en materia de

financiación que con carácter general serán de aplicación a las Comunidades Autónomas. que integran el Estado, si bien el País Vasco mantiene un sistema propio y específico de ordenación de sus relaciones financieras y tributarias con el Estado.

El sistema de financiación general de las Comunidades Autónomas ha dejado hasta el momento, un escaso margen competencial en materia tributaria y financiera a las mismas, aunque se aprecia una evolución hacia mayores grados de corresponsabilidad fiscal

El sistema de Concierto Económico con el País Vasco, cuyo entronque histórico se ha puesto anteriormente de manifiesto, encuentra un perfecto encuadre en el marco jurídico político constitucional vigente a través del «amparo y respeto», que la propia CE en su Disposición Adicional I.^a hace de los derechos históricos de los territorios forales. Posteriormente el EAPV concreta el alcance de estos derechos en el terreno financiero y tributario, al establecer que las relaciones de este orden entre el Estado y el País Vasco se regularán por el sistema tradicional de Concierto Económico, de modo que éste se halla no sólo garantizado por la propia CE, sino adicionalmente por la norma institucional básica de la Comunidad Autónoma (EAPV), lo cual refuerza su garantía de virtualidad y pervivencia.

En cuanto a la naturaleza del CEPV, del propio encuadre legal anteriormente referido, resulta el carácter pacticio del mismo, refutándose de este modo las ideas de determinados sectores doctrinales en el sentido de su consideración como privilegio.

II.4. Implicaciones Económicas del Sistema de Concierto. Especial Referencia al Cupo

Como ya se ha explicado en apartados precedentes, a lo largo de los distintos Conciertos Económicos, el contenido de los mismos ha girado en torno a dos grandes cuestiones: la potestad normativa y capacidad de exacción en el ámbito tributario, por una parte, y el Cupo o las relaciones de ámbito financiero entre el País Vasco y el Estado, por otro.

La idea central del Cupo es la de contribución de la Comunidad Autónoma del País Vasco al sostenimiento de las cargas generales del Estado correspondientes a competencias no asumidas por el autogobierno vasco. Esto significa que, dado que es la Comunidad Autónoma la que recauda, en términos generales, los impuestos, y dado que debe contribuir a financiar determinados gastos del Estado en materias que correspondan al mismo, se trata de articular un flujo

financiero que, en principio, es favorable al Estado, dando lugar a una cantidad a pagar, conocida como Cupo a pagar al Estado.

El Cupo es una contribución del País Vasco para hacer frente a la financiación de las competencias que asume el Estado en la Comunidad Autónoma vasca. Correlativamente, del Cupo se descontarán los impuestos no concertados recaudados en el País Vasco por el Estado.

II.4.1. Metodología de determinación del Cupo

Respecto a la metodología de cálculo del Cupo, el artículo 48 del Concierto indica que la metodología de señalamiento del Cupo se determinará cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo.

De forma simplificada, y de acuerdo con la metodología de determinación contemplada en el actual Concierto Económico, la determinación del Cupo vendrá dada por el siguiente cálculo:

$$C = i \cdot (CNA - INC)$$

siendo:

i, Índice de imputación.

CNA, Valoración de las Competencias No Asumidas por el País Vasco.

INC, Importe total de Ingresos del Estado No Concertados con el País Vasco.

El índice de imputación representa, la capacidad de contribución relativa del País Vasco respecto al conjunto del Estado, que en la práctica se determina en función de la renta, conforme al artículo 53 del Concierto Económico.

La determinación de índices en base a la renta, en función de los cuales un territorio debe contribuir, es habitualmente un apartado de resolución complicada, debido a los intereses evidentemente contrapuestos de ambas partes. Por ello, no es cuestión sencilla fijar el indicador concreto que mida la renta (Producto Interior Bruto, Producto Nacional Bruto, Renta Familiar Disponible, Valor Añadido Bruto, etc., medidos además de distintos modos: a coste de los factores o a precios de mercado), ni siquiera la fuente de la que obtener el dato estadístico para el período de que se trate.

El propio Concierto Económico determina dicho índice para el año 1981 y establece que serán las Leyes Quinquenales de Cupo las

que lo determinen para cada uno de los períodos. Así, la Disposición Transitoria 7.^a del Concierto Económico se deduce que el índice de imputación del País Vasco para 1981 es el 6,24 %, porcentaje que se ha mantenido invariable para los quinquenios 1982-1986, 1987-1991 y 1992-1996.

Cabe preguntarse si el mantenimiento del 6,24 % a lo largo de 16 años ha beneficiado o perjudicado al País Vasco, por comparación con la evolución relativa real de su economía, de su renta y, en definitiva, de su capacidad de contribución.

Respecto a la metodología de valoración de las Cargas No Asumidas por el País Vasco, consiste en asignar a cada crédito presupuestario de gasto del Estado la consideración de «carga asumida» o «no asumida» en cada momento. Uno de los puntos claves para la determinación anual del Cupo es la delimitación cuantitativa de las cargas asumidas por el País Vasco, y, en consecuencia, de las cargas no asumidas. Según algunos autores, de la misma forma que puede haber competencias cuya conceptualización como carga asumida o no asumida puede ser clara y sencilla, también puede haber áreas difícilmente delimitables en cuanto a la asunción competencial, áreas en las que las funciones y servicios son prestados por las Instituciones competentes del País Vasco sin haber mediado un decreto de traspaso, o áreas que suponen una duplicación de funciones.

Esta circunstancia condujo a evitar la necesidad de definir anualmente la valoración de las Cargas no Asumidas, para lo cual se introdujo un mecanismo de actualización anual del Cupo durante el quinquenio mediante un índice de actualización que no depende de aquéllas.

En todo caso, en lo que respecta a esta delimitación de Cargas No Asumidas, el propio Concierto Económico determina que, entre otras, tendrán ese carácter:

- Las cantidades correspondientes al Fondo de Compensación Interterritorial, a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución [tal y como se ha indicado en el punto II.3.3.d) anterior].
- Las transferencias y subvenciones del Estado en favor de Entes Públicos, en la medida en que éstos desempeñen competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma.
- Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

Por último, debemos referirnos al criterio de determinación de los Ingresos No Concertados.

En la práctica, el Estado sigue manteniendo intacta la capacidad de recaudación íntegra a nivel estatal procedente de tres fuentes de ingresos:

- Los tributos no concertados con el País Vasco (TNC), que son la Renta de aduanas, los tributos recaudados a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes.
- Los ingresos de naturaleza no tributaria (INT), como los de carácter financiero, patrimonial o las transferencias y subvenciones recibidas.
- El déficit público (DP), que presentan los Presupuestos Generales del Estado, en el caso de que éste se diera, situación que en la práctica se ha venido produciendo de una manera estructural. Es una magnitud que en la práctica coincide con la necesidad de emisión bruta de deuda pública durante el ejercicio.

Respecto a la metodología operativa de determinación del Cupo, no podemos dejar de mencionar que en el primer año de aplicación de cada ley quinquenal del Cupo se obtiene un «Cupo base» a partir de la valoración de Cargas Asumidas y Tributos Concertados de los Presupuestos Generales del Estado correspondientes a ese primer ejercicio, «Cupo base» que es actualizado en años posteriores en función del coeficiente R_t , cuya formulación matemática es:

$$R_t = R_t / R_0$$

siendo:

R_t , Recaudación por Tributos Concertados del Estado en el año t .
 R_0 , Recaudación por Tributos Concertados del Estado en el año 0.

De manera que el Cupo del año t , salvo tratamiento específico de las competencias del INSALUD y del INSERSO, y de la financiación de la Policía Autónoma, se calcula:

$$C_t = i R_t C_0$$

Finalmente, se ofrece en el cuadro II.2 una ilustración de los volúmenes absolutos y porcentuales sobre la Recaudación por Tributos Concertados del País Vasco que ha supuesto el Cupo Líquido del período 1981-1994. (En millones de pesetas.)

CUADRO II.2

Ejercicio	Recaudación Tributos Concertados	Cupo Líquido	Porcentaje s/Tributos Concertados
1981	N/A	37.525	N/A
1982	145.064	53.905	37,16
1983	171.296	65.054	37,98
1984	216.597	74.783	34,53
1985	244.670	87.885	35,92
1986	303.692	97.417	32,08
1987	377.334	110.830	29,37
1988	438.275	101.118	23,07
1989	502.999	75.141	14,94
1990	561.169	70.562	12,57
1991	625.863	76.298	12,19
1992	671.996	48.974	7,29
1993	686.399	34.122	4,97
1994	685.713	34.938	5,10

Del cuadro anterior se desprende que la proporción que ha venido suponiendo el Cupo respecto a la recaudación por tributos concertados ha seguido una tendencia marcadamente descendente, pasando de ser un 37 % en 1982 a un 5 % en 1994. La explicación de este fenómeno hay que buscarla en el aumento paulatino del nivel competencial del País Vasco, con especial incidencia de la financiación vía Cupo del Insalud, Inserso y Policía Autónoma.

II.4.2. Resumen

El sistema del Cupo supone que el Estado no participa de la recaudación tributaria obtenida por el País Vasco, ni asume la cobertura de los gastos públicos, sino que es el País Vasco —a través del mecanismo del Cupo— el que contribuye al sostenimiento de las cargas generales del Estado. Esta contribución no se efectúa en función de los ingresos recaudados, sino que depende de variables exógenas: los gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado para esas competencias. Consecuentemente, los beneficios o pérdidas que se deriven de una buena o mala gestión tributaria corresponden en exclusiva al País Vasco.

PARTE A

LAS NORMAS DE ARMONIZACION FISCAL

CAPITULO III

EL CONCEPTO DE ARMONIZACION FISCAL A NIVEL COMPARADO

III.1. Objetivos y directrices para la armonización fiscal

La teoría de la armonización y coordinación fiscales a nivel internacional es uno de los aspectos más complicados de la financiación pública internacional. La Armonización Fiscal se puede definir como el proceso de eliminar las disparidades impositivas para evitar la distorsión en la imputación de recursos ¹.

Pueden distinguirse dos enfoques en materia de armonización fiscal en uniones económicas y dos enfoques hacia la implantación de la armonización fiscal.

- En cuanto a los enfoques hacia la armonización fiscal, se puede distinguir entre el método de equiparación y el método de diferenciales, o de diversidad fiscal. En el primero, se defiende la estandarización, es decir, la uniformidad de la base impositiva y la equiparación de los tipos impositivos entre los Estados miembros de la unión. Dicha estandarización puede llevarse a cabo con o sin la unificación del sistema fiscal bajo los auspicios de una única autoridad fiscal. El enfoque de equiparación asume, implícitamente, que pueden existir incompatibilidades entre las metas de la unión y las de los Estados miembros considerados individualmente, y da prioridad a las metas comunes de la unión respecto a las de dichos Estados. El enfoque de diversidad fiscal se basa en el principio de que el sistema fiscal de un país constituye un instrumento de la política económica del mismo.

¹ Westaway, T., *The Fiscal Dimension of 1992*.

En principio, los países han de tener la posibilidad de seguir su propia política económica mientras al mismo tiempo minimizan los aspectos externos del sistema fiscal. Por lo tanto, puede ser deseable que los miembros de una unión económica cooperen entre sí para implantar un mínimo grado de armonización, particularmente en la gestión de los impuestos. El enfoque centrado en la diversidad fiscal propone, implícitamente, que el bienestar de los países miembros coincide con el de la unión en su totalidad, y que corresponde a cada Estado miembro elegir el sistema fiscal que maximiza su propio bienestar y, por consiguiente, el de la unión.

- En cuanto a la implantación de la armonización fiscal, existen dos métodos posibles. El primero consiste en imponer la armonización sobre los miembros de la unión de forma administrativa. Una alternativa a la implantación administrativa la constituye la implantación a través de las fuerzas del mercado, es decir, la competencia impositiva. La competencia impositiva se basa en el hecho de que los miembros de una unión son diferentes en diversos aspectos. Por ejemplo, los miembros podrían tener preferencias diferentes respecto a distintos impuestos. Los Estados miembros también podrían, por ejemplo, tener opiniones diferentes en cuanto al papel que desempeña la imposición en sus economías. Además, algunos impuestos simplemente no son aceptables en determinados países de la unión. Finalmente, los países miembros suelen tener preferencias dispares respecto al tamaño del sector público. Como consecuencia de dichas diferencias, se afirma que los impuestos han de basarse en el lugar de residencia. Si éste es el caso, los gobiernos, probablemente, competirán por los recursos escasos y móviles, así como por las recaudaciones más altas. Esta circunstancia ejercerá una influencia moderadora sobre los gobiernos respecto a la tendencia de fijar impuestos demasiado altos o gastar demasiado dinero, y al mismo tiempo creará un suministro eficaz de bienes públicos, además de fomentar la convergencia de los sistemas impositivos de la unión.

En el presente capítulo describiremos los principios económicos de la fiscalidad internacional. La teoría económica, tradicionalmente, se ha ocupado sobre todo de la distribución eficaz de los recursos y por tanto requiere que las normas fiscales internacionales se basen en la neutralidad de las decisiones respecto a las cargas impositivas efectivas relativas, tanto nacionales como internacionales. Aparte de los criterios de la eficacia, la armonización fiscal internacional también se ha analizado desde la perspectiva de los criterios de distribución y estabilización macroeconómica.

En los análisis económicos internacionales de la fiscalidad, la armonización fiscal suele defenderse como una manera de evitar distorsiones. Normalmente se identifican dos tipos de distorsiones, a saber, las generales y las específicas.

- Las distorsiones generales son las que tienen un impacto idéntico en todas las decisiones sobre el consumo, la producción, la utilización de factores y la titularidad de los factores. Implican, por ejemplo, la existencia de un impuesto idéntico sobre el consumo de los bienes y servicios o un impuesto idéntico sobre las rentas.
- Por otra parte, las distorsiones específicas ejercen su influencia solamente sobre unos productos o unos factores de producción específicos. Por ejemplo, se puede citar el caso de las tarifas sobre las importaciones.

Como regla general, los impuestos siempre provocan ambos tipos de distorsiones. No obstante, la teoría económica de la fiscalidad internacional se ocupa especialmente de las formas en que pueden evitarse las distorsiones específicas. El motivo aquí es que las distorsiones generales no afectan el patrón internacional de la producción, el consumo y otras decisiones, y por tanto implica la neutralidad de los regímenes fiscales respecto a tales decisiones. Es decir, cuando los regímenes fiscales son neutrales, no importa que en un país se imponga un tipo impositivo global más alto que en otro, ya que la neutralidad supone una situación en que las decisiones tomadas por los agentes económicos no se ven afectadas, como si no existiesen diferencias entre los impuestos a escala internacional. En cambio, las distorsiones específicas resultan en la realización de ajustes artificiales a las ventajas comparativas naturales de los países y, por tanto, pueden dar pie a la existencia de países que se especializan según su desventaja comparativa.

Aunque existan distorsiones específicas, ello no implica que deban ser eliminadas automáticamente. Dependerá, en primer lugar, de la importancia de las mismas, es decir, de que afecten gravemente o no el funcionamiento del mercado interior. En segundo lugar, algunas distorsiones se derivan de elecciones realizadas deliberadamente por los gobiernos, y se imponen sobre el sistema económico por motivos distintos de la política económica (por ej., consideraciones de equidad respecto a la distribución de las rentas). Así, lo que al experto en temas fiscales parece a primera vista ser una distorsión de la competencia, puede representar el resultado de la toma de decisiones gubernamentales en que la eficacia económica tiene que buscar un equilibrio con unos objetivos socialmente deseables, y que simplemente refleja la necesidad de

recaudar fondos públicos de la forma más expeditiva posible. En cuarto y último lugar, la conveniencia de eliminar distorsiones específicas también depende del nivel de integración económica que los países involucrados deseen alcanzar. Si se desea que la integración entre dichos países se limite a las áreas de libre comercio, puede defenderse que ello en sí no hace necesario una armonización muy amplia de sus políticas. Si se pretende que la integración vaya más allá para comprender también la libre circulación de los trabajadores y el capital, las cargas fiscales pueden desplazarse fácilmente, y pueden existir argumentos más fundados a favor de un cierto grado de armonización de algunas políticas.

Así pues, aunque se observe la presencia de distorsiones específicas, puede resultar posible aprovechar la especialización internacional que implica el libre comercio. Sin embargo, surge la cuestión de hasta dónde pueden aumentarse dichas ventajas mediante una modificación de las políticas gubernamentales que provoque ineficiencias económicas.

El criterio de la eficacia o la neutralidad da resultados distintos respecto, por una parte, a los impuestos indirectos y, por otra, a los impuestos directos. En ambos casos, la neutralidad necesita que las decisiones «antes de impuestos» y las decisiones «después de impuestos» sean iguales, es decir, que el impuesto no tenga influencia alguna en las decisiones que tomen las personas físicas o legales. Se analizan a continuación las implicaciones de la neutralidad para ambos tipos de impuestos.

III.2. Armonización de impuestos indirectos

III.2.1. La teoría económica de la armonización

Primero vamos a aplicar el requisito de la eficiencia en la imputación a los impuestos indirectos. Como es obvio, los impuestos indirectos se pueden recaudar en base al principio de destino o en base al principio de origen. Según el principio de destino, los impuestos se recaudan en el país de destino. Las diferencias internacionales entre tipos impositivos se suelen solucionar mediante ajustes fiscales en frontera, gravando las importaciones con impuestos indirectos nacionales y devolviendo los impuestos indirectos sobre las exportaciones. Mediante este sistema, todos los bienes de características idénticas se gravan a tipos impositivos idénticos, sea cual sea el país de producción. Por tanto no hay discriminación entre el consumo de bienes de producción nacional y extranjera, es decir los impuestos de destino son impuestos no discriminatorios sobre el consumo. La situación sería distinta si el

impuesto se basara en un sistema de origen, es decir cuando el país de origen exige un impuesto nacional sobre las mercancías, independientemente de si se venden en el propio país o en el extranjero. Dado que los impuestos de origen son impuestos sobre la producción nacional, los ajustes fiscales en frontera son innecesarios.

El requisito de la neutralidad de los impuestos indirectos se basa en una muy conocida propuesta de la teoría del comercio internacional: que todos los países se beneficiarán si se especializan de acuerdo con su ventaja comparativa. Esta «optimización» del libre comercio significa que cuando los países se especializan de acuerdo con su ventaja comparativa, ambos obtendrán un nivel de ingresos reales más alto de lo que sería el caso en una situación sin libre comercio.

Para determinar la ineficiencia de los impuestos de destino y de origen, el factor clave es la medida en que un impuesto afecta a los precios relativos de los bienes de producción nacional y de los bienes importados. Si estos precios cambian como consecuencia de un determinado impuesto, los consumidores sustituirán los bienes de producción nacional por bienes de producción extranjera, o viceversa, y el impuesto no será neutral ya que cambia el lugar de producción.

¿Qué principio —origen o destino— es preferible desde el punto de vista de la eficiencia? El argumento es más fácil de desarrollar si empezamos con la hipótesis de tener tipos de cambio flexibles y tipos impositivos uniformes sobre todos los bienes que se fabrican o que se comercializan en un país. Empecemos con este caso: el país A tiene una ventaja comparativa respecto de la producción del bien X, mientras el país B tiene una ventaja comparativa en la producción del bien Y. Vamos a suponer que el país A grava a ambos bienes, X e Y, con un impuesto indirecto de un 50 %, y que el país B aplica un tipo impositivo de un 20 %.

Si el impuesto se recaudara en base al principio de destino, todas las exportaciones estarían exentas de imposición. Dado que el país A podría potencialmente exportar ambos bienes, X e Y, el hecho de tener un impuesto de un 50 % no afectaría la ventaja comparativa de A. Hay que tener en cuenta también que los bienes que entran en el país A como importaciones se gravarían igual que los bienes de producción nacional, por lo que los precios relativos de los bienes importados y de los bienes de producción nacional no se verían afectados. Por lo tanto, los impuestos indirectos que se aplican de manera uniforme no tienen impacto, ni sobre el comercio, ni sobre los tipos de cambio.

Si el impuesto se recaudara en base al principio de origen, gravaría a todos los bienes de producción nacional, incluidos aquellos que se van a exportar. Por tanto, ambos bienes, X e Y, están sujetos al mismo impuesto e, igual que antes, no hay efecto sobre los costes comparativos. Sin embargo, el impuesto sí que afectará el precio de exportación de estos bienes en relación al precio de los bienes extranjeros. Dado que el país A tiene una ventaja comparativa para la producción del bien X, el precio de ese bien en relación al precio del bien X en el país B aumentará. Esto producirá como consecuencia la disminución de las exportaciones del país A. Al mismo tiempo, el precio de los bienes de importación en el país A (Y) subirá respecto de los bienes Y fabricados por el país B. Es probable que esto dé lugar al aumento de las importaciones en el país A. Tanto la disminución de las exportaciones como el aumento de las importaciones tendrán un efecto negativo sobre la balanza de pagos de A, y dado el tipo impositivo extranjero del 20 % y el tipo impositivo nacional del 50 %, la moneda del país A se devaluará con un factor 1.2-1.5, para compensar los efectos negativos sobre el comercio.

El anterior ejemplo demuestra claramente que los impuestos de origen y de destino son equivalentes desde un punto de vista económico². Por lo tanto, sea cual sea el sistema que se elija, el volumen y la estructura del comercio exterior no debiera verse afectado. La misma conclusión es válida incluso si los tipos impositivos uniformes difieren entre un país y otro. Por decirlo de otra manera, suponiendo que haya tipos de cambio flexibles, e impuestos internos uniformes, los impuestos indirectos no tienen por qué afectar la especialización según ventaja comparativa, y permiten que ambos países disfruten de los beneficios del libre comercio.

La equivalencia también implica que el hecho de cambiar de un sistema a otro no surta efectos a largo plazo sobre el comercio. Esto se debe a que nos trasladamos de un sistema neutro a otro. Así, en el caso de que las instituciones competentes decidieran cambiar de un sistema de destino a otro de origen, tal cambio, al menos a largo plazo, no debería ser perjudicial para la balanza comercial de dicho país. Esto no quiere decir, sin embargo, que no existen repercusiones comerciales a corto plazo. Por ejemplo, pueden surgir algunos beneficios y gastos considerables a corto plazo cuando se cambia de sistema. Los exportadores podrían verse obligados a facturar precios más altos, y consiguientemente tener que soportar una reducción en sus beneficios. El caso de los importadores sería similar. A largo plazo, sin embargo, estos cam-

² E. G. Berglas.

bios se verían neutralizados y se volvería a una situación de precios adecuados en el nivel correcto de equilibrio comercial.

La cuestión que surge es en qué medida depende esta equivalencia de las hipótesis utilizadas. Primero, hay que pensar qué ocurre si los países recaudan el IVA utilizando tipos no uniformes. En este caso, el sistema fiscal ya no será neutral, es decir ya no será posible optimizar tanto la producción como el comercio. Por lo tanto, hay que elegir entre lograr la eficiencia en la producción por una parte y la eficiencia en el cambio por la otra. En este sentido, el principio de destino es consistente con el objetivo de lograr la eficiencia en la producción, mientras el principio de origen es consistente con el objetivo de lograr eficiencia en el cambio.

Para ver por qué esto es así, vamos a considerar el caso en que el país A aplica distintos tipos impositivos del IVA a efectos internos, de tal manera que los bienes X se gravan a un 50 % y los bienes Y se gravan a un 30 %. Como ya hemos visto, el impuesto no afectaría los precios de fabricante netos de impuestos si se grava en base al principio de destino. Esto sería así tanto para los fabricantes X como para los fabricantes Y en el país A y en el país B. Los fabricantes, por tanto, harían que sus precios de fabricación correspondieran con sus costes marginales de producción y estos costes marginales serían idénticos para todos los fabricantes de la unión, así que con este sistema se lograría la eficiencia en la producción. Sin embargo, los tipos impositivos diferenciales afectarían el comportamiento de los consumidores. A medida que va disminuyendo el precio relativo de los bienes Y, los consumidores del país A consumirán más bienes Y y menos bienes X. Dado que los precios relativos para los consumidores de los dos países son distintos, con el sistema de destino no se conseguirá eficiencia en el cambio, y el comercio entre país A y país B quedará distorsionado.

Esto no ocurriría con el principio de origen. Dado que la competencia hará que los precios en los países A y B sean iguales, los precios de fabricante netos de impuestos quedarán afectados de manera no proporcional. De esta manera, la igualdad de los precios relativos para los consumidores asegura que haya eficiencia en el cambio, aunque con este sistema no se consigue eficiencia en la producción.

Es obvio que la neutralidad depende de la uniformidad del tipo impositivo. También está claro que una vez hayan sido introducidos tipos impositivos no uniformes, ya no se puede depender del tipo de cambio para restaurar la neutralidad, ya que para eso harían falta dos tipos de cambio para la misma moneda.

Otra desviación de las hipótesis estándar se refiere a la posibilidad de que el tipo de cambio sea fijo en vez de flexible. Cuando eliminamos la hipótesis de los tipos de cambio flexibles, adquieren mucha importancia las cuestiones relacionadas con la balanza de pagos. Si impone un impuesto de origen más alto, la balanza de pagos del país A se deteriorará y acabará con un déficit de pagos. Hay que señalar que este efecto sobre la balanza de pagos no es el mismo que habría surgido con una tarifa: en el caso de una tarifa, la balanza de pagos habría mejorado. Como consecuencia del impuesto de origen, los productos de exportación del país A subirán en el país B, y por lo tanto el país A exportará menos. A la inversa, como los precios nacionales del país A subirán en relación a los bienes importados, las importaciones en el país A aumentarán. El país A, por tanto, acaba con un déficit en su balanza de pagos. Por lo tanto, los efectos sobre la balanza de pagos de un impuesto general de origen son iguales que los efectos de una revalorización de la moneda del país A³. Los efectos negativos de este impuesto de origen sobre la eficiencia en la producción y sobre la balanza de pagos se podrían evitar si el país A introdujera una desgravación a la exportación y derechos de importación compensatorios. Otra alternativa sería compensar los efectos negativos con una disminución de los precios de los factores, lo cual produciría los mismos efectos que unos tipos de cambio flexibles. Es interesante señalar que con los tipos de cambio fijos, los impuestos de destino podrían seguir siendo neutrales, ya que siguen sin afectar los precios de los fabricantes.

Otro aspecto negativo de la imposición de origen con tipos de cambio fijos es que anima a los fabricantes a manipular los precios para beneficiarse de los diferenciales fiscales. Por ejemplo, las compañías que exportan y son residentes en países con impuestos altos podrían decidir facturar de menos por las exportaciones y facturar de más por las importaciones. Las distorsiones administrativas de este tipo no se producen con el sistema de destino ya que la valoración de las importaciones y de las exportaciones no tiene efecto sobre el impuesto a pagar. Hay que recordar que con este sistema las exportaciones están exentas de imposición y el menor impuesto de importación debido a la infravaloración de las importaciones será compensado por un menor crédito fiscal que la compañía que importa puede aplicar⁴.

La falta de uniformidad en los tipos impositivos dentro del mismo país puede provocar fallos en el resultado de la equivalencia tam-

³ Musgrave y Musgrave, *The Theory of Public Finance*.

⁴ Bovenberg y Horne, *Taxes on commodities*. Investigación en Kopitis, *Tax harmonization in the European Community*.

bién, por diversos motivos. La no uniformidad puede implicar la existencia de diferentes tipos impositivos respecto a distintos bienes; asimismo, puede significar que determinados bienes queden exentos de impuestos. Prácticamente todos los países con IVA permiten la exención de diversos bienes «necesarios», o aplican tipos reducidos a dichos bienes. Por otra parte, los países de la OCDE utilizan numerosas exclusiones además de los bienes considerados como necesarios. Normalmente, los servicios financieros, los seguros de vida, la educación y los servicios sanitarios o las organizaciones religiosas están exentos a efectos del IVA. El tratamiento fiscal preferente suele aplicarse a un gran número de bienes no comercializados. Como consecuencia de ello, es previsible que tal sistema de exenciones tenga repercusiones comerciales. El motivo es obvio: considérese el caso de bienes no comercializados con un tipo de cero. Si el IVA se aplicara a los bienes comercializados y a los no comercializados, aumentarían los precios relativos de los bienes exportables frente a los no comercializados, y de los importables frente a los no comercializados. De esta forma, se introduce un diferencial impositivo entre las distintas clases de bienes. O bien aumentará el coste para el consumidor de los bienes importables y/o exportables frente a los no comercializados, o bien se reducirán los beneficios de los negocios derivados de los exportables/importables frente a los no comercializados. En ambos casos, se perjudica el consumo de bienes comercializables frente a los no comercializables y/o se reducirá el importe de las inversiones en el sector de los comercializables respecto al sector de los no comercializables. Por consiguiente, la exención que afecta principalmente a los bienes no comercializables tiende a perjudicar la producción de bienes comercializables.

El problema de permitir la exención de determinados bienes se hace aún más complejo cuando dichos bienes son comercializables (alimentos). Si los bienes exentos pertenecen a la categoría de comercializables, es posible, en principio, que la exención provoque su exportación.

Los tipos preferentes (exenciones) se aplican con frecuencia como solución a la naturaleza regresiva de los sistemas de IVA. No obstante, han sido objeto de críticas por diversos motivos. En primer lugar, los tipos preferentes se consideran como una forma extremadamente ineficaz y costosa de reducir la regresividad. Es mucho más eficaz buscar remedios fuera del régimen del IVA: por ejemplo, concediendo deducciones fiscales o transferencias directas de ingresos. En segundo lugar, los tipos preferentes provocan ineficacias puesto que distorsionan la elección de los consumidores y los fabricantes. En tercer lugar, pueden reducir significativamente la base impositiva del IVA y, a largo plazo, pueden incluso tener

efectos negativos sobre el comercio como consecuencia del hecho de que los menores ingresos fiscales hayan de ser compensados con otros impuestos; por ejemplo, los impuestos de sociedades.

El resultado consistente en la neutralidad, aunque es muy atractivo desde un punto de vista intelectual, es muy frágil, tal como demuestra el anterior análisis. Por tanto, como guía de política, su valor es limitado. ¿Cómo, entonces, deben elegir entre impuestos de origen e impuestos de destino los responsables de formular la política fiscal? Sea cual sea el sistema elegido, siempre habrá distorsiones, bien en la eficiencia de la producción o bien en la eficiencia del cambio. Según la conclusión muy persuasiva sacada por Diamond y Mirrlees, un sistema fiscal óptimo preservará la eficiencia en la producción, es decir un sistema de destino es preferible a un sistema de origen.

Aun así, la aplicación del principio de destino puede todavía dar lugar a varias distorsiones no deseables. Se trata principalmente de distorsiones de tipo administrativo y de cumplimiento, que surgen con frecuencia como consecuencia de las exenciones y de los tipos impositivos diferenciales dentro de y entre los países. Por ejemplo, las exenciones suelen ser para sectores como pequeños negocios, instituciones financieras, instituciones públicas y sin ánimo de lucro, y fabricación casera e informal. Las exenciones tienen dos consecuencias principales. En primer lugar, como las empresas exentas no tienen el derecho de aplicar créditos fiscales, es probable que transmitan el efecto de los costes más altos a sus consumidores, lo cual hace que los precios de sus servicios sean más altos y crea distorsiones en el consumo. En segundo lugar, las empresas exentas pueden también dar lugar a distorsiones en la producción, ya que los precios más altos que cobran por sus productos aumentan los costes de aquellos fabricantes que utilizan el producto exento como aportación en su propio proceso de fabricación. Como consecuencia, puede producirse en cierta medida un efecto cascada. Además, las empresas que están exentas del pago del IVA se animarán a producir determinados servicios ellos mismos (las lavanderías de los hospitales) en vez de comprar estos servicios de otras empresas. De esta manera, se distorsionan también sus decisiones sobre aportaciones. En último lugar, aparte de esta distorsión en la producción, la exención de determinadas empresas puede también dar lugar a distorsiones en el comercio, ya que las empresas exentas no pueden aplicar créditos del IVA en la exportación de sus productos.

Algunos autores han afirmado que los sistemas de origen son preferibles ya que las distorsiones de tipo administrativo y de cumplimiento a las que dan lugar suelen ser mucho más pequeñas.

Además, incluso con un sistema de destino es probable que surjan algunas distorsiones ya que los consumidores estarán tentados de hacer compras transfronterizas. De hecho, muchos autores han sugerido que en situaciones donde los controles de frontera han sido eliminados (p. ej. en los mercados internos), la posibilidad de que se realicen compras transfronterizas constituye un argumento poderoso a favor de la imposición de impuestos de origen.

Un sistema alternativo que podría utilizarse cuando no hay controles de frontera es el sistema del principio de origen restringido, donde el sistema de origen se utiliza para todo el comercio interno dentro de la unión, pero el principio de destino se aplica al comercio con países de fuera de la unión. Este sistema requeriría ajustes fiscales en las fronteras externas de la unión. Aunque es una opción interesante, la imposición en base al principio de origen restringido conlleva sus propias complicaciones. Un problema con un sistema que grava a las importaciones desde fuera de la unión aduanera en base al destino del país que realiza la importación, y luego trata a los movimientos del producto dentro de la unión aduanera en base al origen, es que hará que todas las importaciones en la unión aduanera entren a la unión a través del Estado miembro que tenga los tipos impositivos más bajos. Estas importaciones pueden ser vendidas luego en cualquier lugar de la unión aduanera sin que se imponga ningún impuesto adicional. Esta situación, que se conoce como desviación del tráfico comercial, implica que el tipo impositivo más bajo será el tipo impositivo efectivo para las importaciones, y que el miembro de la unión aduanera que tenga los impuestos más bajos se llevará todos los ingresos por impuestos.

El problema de la desviación del tráfico comercial se podría resolver, en principio, de dos maneras. En primer lugar, se podría decidir que las importaciones se gravarán según su último destino. Esta opción, sin embargo, sería difícil de gestionar, y al ser discriminatoria crearía distorsiones. En segundo lugar, se podría imponer un impuesto externo común para las importaciones. Está claro, sin embargo, que esta opción también crearía distorsiones si las importaciones no se gravan igual que la producción nacional.

Georgakopoulos y Hitiris han sugerido una razón muy interesante para pensar que un sistema de origen restringido podría ser eficiente. Ellos sostienen que la desviación del tráfico comercial que sería inherente a un sistema de este tipo podría compensar otras causas de distorsión, especialmente las distorsiones producidas por tarifas altas o por la imposición diferencial ineficiente de bienes y servicios. Vamos a suponer, por ejemplo, que las tarifas son altas y que como consecuencia hay grandes ineficiencias en la unión aduanera. La aplicación del sistema de origen restringido, con la

desviación del tráfico comercial que esto conlleva, reducirá el precio de los bienes de importación, aumentando así la eficiencia.

Como resumen de esta sección, y considerando todos los argumentos expuestos, se establece una presunción de que los impuestos de destino ofrecen mejores garantías para proteger la eficiencia en la producción. Las pérdidas de consumo que son inherentes a este sistema no producen grandes distorsiones en la competencia entre los miembros de la unión. Es probable que las potenciales ineficiencias en la producción creadas por un impuesto de origen sean más importantes que las distorsiones en el consumo causadas por un impuesto de destino. Además, es probable que las distorsiones en el consumo introducidas por un impuesto de destino las lleve el país que impone el impuesto, mientras las ineficiencias en la producción introducidas por un impuesto de origen probablemente sean compartidas por todos los Estados miembros de la unión.

Al comienzo del proceso de integración en Europa, existían diferencias muy marcadas entre los sistemas fiscales de los seis países fundadores de la Comunidad. En primer lugar, entre los impuestos sobre ventas: algunos de los países aplicaban el IVA, otros utilizaban impuestos acumulativos sobre el tráfico de las empresas, y otros tenían impuestos sobre el valor bruto. Había también grandes diferencias entre los sistemas para impuestos especiales, tanto en los tipos impositivos como en los bienes gravados. Además, los sistemas para el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre sociedades eran también muy diferentes.

El Tratado de Roma contenía un capítulo separado sobre disposiciones fiscales, que se fijaba únicamente en los impuestos indirectos. El artículo 99 de este Tratado especificaba que «la armonización de las legislaciones sobre impuestos sobre el tráfico de empresas, impuestos especiales y otras formas de imposición indirecta» sería un objetivo principal de la Comunidad. Para los impuestos sobre la renta y sobre sociedades, el artículo 100 permitía que la Comunidad actuara únicamente para lograr las medidas necesarias para el buen funcionamiento del mercado común. En realidad, esto significaba que la autoridad de la Comisión quedaba limitada en este ámbito a la eliminación de la doble imposición de empresas que realizan actividades transfronterizas y a la eliminación de impuestos que restringirán los movimientos de capitales, en lugar de intentar armonizar o limitar los tipos impositivos de los distintos Estados. Esta autorización limitada de la CE contrasta con el derecho del gobierno federal de Estados Unidos de recaudar impuestos de las compañías y de las personas físicas.

III.2.2. La armonización de los impuestos indirectos: IVA

En el momento de crearse la Comunidad existían grandes diferencias entre los sistemas de imposición indirecta de los distintos países de la CE. La tabla III.1⁵ indica los sistemas que existían en 1967. Aparte de los impuestos especiales o impuestos selectivos sobre el consumo, había también dos clases de impuestos generales sobre ventas.

Impuestos de una sola fase, de los que había tres tipos:

- impuestos sobre ventas del fabricante (que gravaba las ventas de fabricantes a mayoristas);
- impuestos sobre ventas al por mayor (que gravaba las ventas de mayoristas a minoristas);
- impuestos sobre ventas al por menor (que gravaba las ventas de minoristas a consumidores).

Impuestos multifásicos —que se aplican cada vez que una mercancía o sus componentes se venden— de los que hay dos tipos:

- impuestos sobre el valor añadido (IVA), donde se pueden deducir los impuestos pagados en fases anteriores del proceso de producción;
- los impuestos en cascada, donde tales deducciones no suelen ser permitidas.

TABLA III.1
Sistemas de impuesto sobre el consumo 1967

Fabricantes	Vencimiento único		Vencimientos múltiples	
	Por mayor	Detalle	Acumulativo (cascada)	No acumulativo
Grecia	Dinamarca Irlanda Portugal Reino Unido	Irlanda Suecia	Austria Bélgica Francia Alemania Grecia Italia Luxemburgo Holanda España	Finlandia Francia

⁵ OECD, *Tax reform in OECD countries*.

La tabla III.1 indica los sistemas de impuestos generales sobre ventas que estaban utilizando los Estados miembros en 1967. Demuestra que todos los miembros originales de la CE tenían impuestos en cascada, con la excepción de Francia, que tenía un sistema de IVA, aunque sólo se aplicaba parcialmente. La tabla III.2 indica los años en que los países de Europa introdujeron sistemas de IVA, y los cambios en sus tipos generales del IVA desde su introducción. El Informe Neumark, publicado en 1962, recomendó la introducción de un sistema de IVA común en la Comunidad. Esta recomendación se hizo porque aunque los sistemas de cascada son, en principio, fáciles de administrar, tienen algunos defectos claros en comparación con los impuestos IVA. En primer lugar, los impuestos en cascada no son impuestos sobre bienes acabados, sino básicamente impuestos sobre consumos empresariales. En segundo lugar, los impuestos en cascada dan una ventaja a las compañías verticalmente integradas en comparación con las compañías con niveles de integración relativamente bajos. En tercer lugar, el cálculo de las desgravaciones a la exportación y de los recargos a la importación es prácticamente —si no totalmente— imposible bajo un sistema de cascada.

TABLA III.2
Año de introducción del IVA

País	Año de introducción	Tipo general en el año de introducción	Tipo general en 1991
Dinamarca	1967	10	22
Francia	1968	20	18,6
Alemania	1968	10	14
Holanda	1968	12	18,5
Suecia	1968	11,1	23,5
Luxemburgo	1970	8	12
Bélgica	1971	18	19
Irlanda	1972	16,4	23
Austria	1973	16	20
Italia	1973	12	19
Reino Unido	1973	10	15
Portugal	1986	16	17
España	1986	12	12
Grecia	1987	18	16

En 1967, el Consejo aprobó dos directivas para la armonización de los impuestos sobre ventas en base al modelo de valor añadido. Todos los Estados miembros estaban obligados a adoptar el sistema del IVA a más tardar el 1 de enero de 1970 (se concedieron extensiones para Italia y Bélgica). Los nuevos Miembros tenían también la obligación de introducir un sistema impositivo tipo IVA. Directivas posteriores, fundamentalmente la Sexta, de los años setenta establecieron la base (la entrega de bienes y servicios) para

la recaudación de este impuesto. Desde entonces, el comercio intracomunitario se ha gravado en base al principio de destino. Los ajustes fiscales en frontera aseguran que las exportaciones salgan del país de fabricación libres de impuestos para gravarse luego en el país de destino. Un objetivo de la Comisión desde hace largo tiempo, sin embargo, es cambiar la imposición del comercio intracomunitario del principio de destino al principio de origen, para eliminar las barreras fiscales y los controles de frontera. Desde 1985, cuando comenzó el programa del mercado interno, la Comisión Europea ha presentado varios «paquetes de propuestas» sobre la armonización del IVA, un tema que ha resultado ser uno de los más controvertidos del proyecto de mercado interno.

La primera propuesta de la Comisión era de agosto de 1987 [COM(87)320 a 328]. Lord Cockfield, el Comisario responsable en esa época del mercado interno, propuso la aplicación general de la imposición en el país de origen mediante la abolición de la distinción de operaciones entre Estados miembros y aquellas realizadas dentro de un único Estado miembro. La propuesta contemplaba también la aproximación de los tipos impositivos del IVA (tipo general de 14 a 20 %, y tipo reducido de 5 a 9 %) y la introducción de un mecanismo administrativo para asegurar la asignación correcta del impuesto al país donde se consume el producto. Dos años más tarde, en mayo de 1989, la Comisión presentó unas propuestas nuevas [COM(89)260] como respuesta a ciertas preocupaciones expresadas por algunos Estados miembros. La Comisario Scrivener, responsable de los asuntos fiscales, modificó las propuestas de Cockfield, pero mantuvo los objetivos de eliminación de fronteras fiscales y alineamiento de los tipos impositivos. Las nuevas directrices se basaban en un período transitorio de convergencia hasta 1992, con procedimientos aduaneros simplificados y el incremento sustancial de las mercancías que los viajeros pueden ingresar a un país sin pagar impuestos. También se propuso un tipo impositivo mínimo como solución alternativa a la aproximación de los tipos impositivos del IVA. Finalmente, la propuesta de Scrivener de 1989 contempló también un mecanismo simplificado para la devolución del IVA, en base a un sistema macroeconómico.

Como respuesta a un mandato del Consejo Europeo de junio de 1989 en Madrid, el Consejo de los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) llegó a la conclusión, en 1989, que el cambio hacia la imposición en el país de origen sigue siendo un objetivo a medio plazo, pero que durante un período transitorio y limitado, el impuesto se tendrá que recaudar en el país de destino. El Consejo ECOFIN acordó también que el sistema transitorio que se introduzca tendrá que eliminar los trámites en

frontera, aliviar la carga sobre las empresas y sobre las administraciones, y proporcionar un medio eficaz para evitar el fraude. Además, los Estados miembros han acordado incrementar los diferenciales entre sus tipos impositivos del IVA, y han decidido que sus tipos generales deben cambiarse sólo para acercarse a la banda 14 a 20 %, o sólo dentro de esa banda.

La Comisión presentó un nuevo paquete de tres propuestas sobre la armonización del IVA en mayo de 1990. La primera propuesta [COM(90)182/2] trata sobre los términos del sistema provisional del IVA, válido desde 1/1/93 a 31/12/96 a más tardar. La segunda propuesta [COM(90)183/definitivo] es un Reglamento sobre cooperación administrativa entre los Estados miembros, mientras la tercera propuesta [COM(90)177-SYN 181] trata sobre los aspectos estadísticos.

En su reunión del 24 de junio de 1991, el Consejo Ministros de Finanzas de la Comunidad tomaron una decisión básica sobre la eliminación de las fronteras fiscales y la aproximación de los tipos impositivos del IVA y de impuestos especiales. El acuerdo estipula que los sistemas transitorios deben aplicarse durante el período 1993 a 1996, en espera de la entrada en vigor del sistema de imposición en el país de origen. Las directrices adoptadas se resumen a continuación:

- i) Desde el 1 de enero de 1993 los conceptos de exportaciones e importaciones en el comercio intracomunitario han sido abolidos y cruzar una frontera ya no da lugar a una obligación impositiva como fue el caso anteriormente; es la venta de un producto en el país destinatario de lo que resulta en el gravamen de IVA. El sistema de bonificaciones impositivas sigue en vigor para operaciones comerciales menores («ventas a distancia», la importación temporal de vehículos), aunque continúa en vigor para terceros países. No obstante, el sistema de tiendas libres de impuestos sigue en vigor en aeropuertos y puertos hasta 1999, justificando así la aplicación de los límites de valor y cantidad en los viajes intracomunitarios.
- ii) Desde el 1 de enero de 1993 los bienes y servicios pueden moverse dentro de la comunidad sin tener que cumplir con ninguna formalidad al cruzar una frontera intracomunitaria, de acuerdo con los acuerdos transitorios aplicables hasta 1997. Estos acuerdos cubren la carga de IVA en el país de destino y la desgravación del IVA en el país de origen, en función de las declaraciones periódicas de la empresa interesada. La eliminación de las verificaciones

y comprobaciones aduanera en las fronteras internas ha eliminado unos sesenta millones de formularios utilizados cada año anteriormente. Cualquier control necesario se realiza a través de un sistema de cooperación entre las autoridades fiscales de cada Estado miembro por una red informatizada utilizada para intercambiar información.

- iii) Desde el 1 de enero de 1993 cada Estado miembro aplica una tasa de IVA estándar, que no puede ser menor del 15 %. Además de la tasa estándar de IVA, los Estados miembros tendrán la opción de aplicar una tasa inferior, que no puede ser menos que el 5 %. Asimismo, algunos bienes están exentos de IVA.
- iv) El proceso de armonización de la base fiscal comenzó en 1977. Las Directivas adoptadas desde entonces han dejado en vigor una serie de excepciones que en principio iban a ser eliminadas en 1992. Estas excepciones se aplican particularmente a bienes de segunda mano, obras de arte, artículos de coleccionismo y antigüedades, etc.

III.2.3. Armonización fiscal indirecta en la UE: impuestos especiales

La UE ha efectuado esfuerzos en diversas ocasiones para armonizar los impuestos especiales, dado que se considera que los mismos hacen peligrar el correcto funcionamiento del mercado común. No obstante en este caso, el proceso de armonización ha resultado aún más lento que el del IVA. Estos impuestos se pueden aplicar a una variedad de productos. Una propuesta de la Comisión en 1972 sugirió que los impuestos especiales sobre labores de tabaco, bebidas alcohólicas y petróleos de hidrocarburos deberían armonizarse. En la práctica los miembros de la UE aplican los impuestos especiales sobre muchos otros productos también, como bebidas no alcohólicas, café, té, azúcar, electricidad y hasta coches.

Los esfuerzos iniciales sobre la armonización fiscal comenzaron con la definición de los productos «fiscalizables». No sólo se mencionaron los productos a que la fiscalización debería limitarse sino que también hubo esfuerzos de acordar definiciones comunes de labores del tabaco y de establecer una gama de relaciones entre los componentes específicos y ad valorem de los impuestos especiales. Desde un inicio, la discriminación que antes existía entre productos domésticos y extranjeros en el campo de los impuestos indirectos también se abolió. En este sentido, Francia e Italia antes empleaban impuestos especiales substancialmente más altos para

bebidas y tabacos extranjeros. Este tipo de discriminación basado en la nacionalidad fue abolido por el Tribunal de Justicia.

Entre los esfuerzos más recientes en cuanto a la armonización de los impuestos especiales, habría que mencionar dos áreas: el lado administrativo de los impuestos especiales y las tasas impositivas. En cuanto al lado administrativo, la eliminación de los controles fronterizos en el mercado internacional dio lugar a la necesidad de cambios en este campo. El lado administrativo del impuesto está relacionado con la manera en la que se recauda. En la mayoría de los países de la Comunidad se asegura el pago a través de una serie de «sellos» o «banderoles». Esto significa que los productos por los que se ha pagado su impuesto llevarán el sello y serán fácilmente distinguidos de los que no lo han pagado. El sistema alternativo para el pago del impuesto especial es el sistema de depósitos aduaneros en el cual se almacenan los productos y sólo se paga el impuesto especial cuando los productos salgan del depósito aduanero.

La Comisión ha propuesto un sistema de depósitos aduaneros asociados para controlar el movimiento de productos sujetos a impuestos especiales entre los Estados miembros. En este sistema los productos pueden transferirse a y desde los depósitos sin pagar en impuestos. No obstante, una vez que los productos salgan del depósito para su venta final se habría que pagar el impuesto y después estaría en circulación libre en toda la Comunidad. Esto podría significar en principio que los productos sólo se distribuirían desde el país con el menor tipo impositivo en cuanto a los impuestos especiales.

En cuanto a la armonización de los tipos, las propuestas de la Comisión del 1987 argumentaron que se deberían unificar todos los tipos especiales. En teoría era necesario para que el mercado interior funcionase correctamente. Existen buenas razones para defender que se debería «armonizar los impuestos especiales en vez de los tipos de IVA. En primer lugar, las diferencias entre los tipos especiales suelen ser mucho mayor que los tipos de IVA. Además, normalmente se aplican los tipos de IVA sobre el precio del producto que ya incluye el impuesto especial, acentuando así las diferencias de precios entre los Estados miembros. En segundo lugar, los impuestos especiales son impuestos «de una sola vez» que no dan lugar a devoluciones. Esto supone un incentivo para comprar los productos en el país con los tipos menores. En tercer lugar, al contrario del IVA, los productos sujetos a los impuestos especiales que entran en el proceso de producción distorsionarán la estructura de costes, precisamente debido a que no existen devoluciones de los mismos.

En 1989 la Comisión cambió sus propuestas originales al sugerir que la UE debería adoptar unos tipos mínimos y unos tipos de convergencia (a que todos los países tendrían que converger en el futuro) en el caso de los impuestos especiales sobre el alcohol y labores del tabaco. El Consejo aceptó esta propuesta en 1993 y fijó tipos mínimos para los impuestos especiales que habrán de ser revisados cada dos años.

III.3. Armonización de impuestos directos

III.3.1. Teoría económica de la armonización de los impuestos sobre rendimientos del capital

Las cuestiones sobre eficiencia son fundamentales también en el debate de política sobre la imposición internacional de los rendimientos del capital. Hay dos condiciones que deben cumplirse para lograr la eficiencia en las inversiones internacionales. En primer lugar, la inversión debe estar ubicada en la zona que tenga los costes de producción más bajos. En segundo lugar, debe realizar la inversión la compañía capaz de producir al coste mínimo, es decir, la compañía que produce al menor coste. La primera condición se refiere al «dónde» de las inversiones, y la segunda al «quién» de las inversiones. En la literatura sobre la imposición internacional de los rendimientos del capital, estas dos condiciones han sido traducidas en dos conceptos distintos de la neutralidad fiscal, a saber, la «neutralidad de las exportaciones de capital» (NEC), y la «neutralidad de las importaciones de capital» (NIC).

Se dice que hay NEC cuando el inversor se encuentra con el mismo tipo impositivo efectivo sea cual sea la ubicación de la inversión. Por decirlo de otra manera, si los tipos impositivos difieren entre los países y las compañías están invirtiendo en un país con impuestos bajos, incluso si los costes de producción en ese país son más altos que en el país de impuestos altos, no existe neutralidad de las exportaciones de capital. La NEC, por tanto, está relacionada con la decisión de dónde invertir, y para lograr la NEC, una compañía debe encontrarse con el mismo tipo impositivo efectivo en todos los lugares. Las siguientes cifras son un ejemplo de la ausencia de NEC:

País	A	B
Costes de producción	1.000	1.500
Precio	2.000	2.000
Beneficio	1.000	500
Impuesto sobre beneficio	800	100
Beneficio después de impuestos	200	400

Si no hubiera impuesto, la compañía que produce el producto en nuestro ejemplo optaría por producir en el país A. Sin embargo, debido a la existencia de un diferencial en el impuesto sobre beneficios, esta compañía optará por invertir en el país B, donde puede conseguir un beneficio después de impuestos más alto. Por tanto, no hay NEC y el hecho de haber diferencias en los impuestos sobre sociedades desvía las inversiones del país A al país B. Desde el punto de vista de la eficiencia en la producción, esta inversión implica un derroche de los recursos productivos, y por lo tanto reduce el nivel global de bienestar en la comunidad de los países A y B. Podría haber NEC si los dos países tuvieran los mismos tipos impositivos efectivos.

La NIC, por contraste, se refiere a la cuestión de quién invierte. También podríamos decir que la NEC está relacionada con la imputación internacional de las inversiones, mientras la NIC está relacionada con la imputación internacional de los ahorros. Se dice que hay NIC cuando todas las operaciones en una determinada jurisdicción se enfrentan al mismo tipo impositivo efectivo. La NIC, entonces, produce principalmente eficiencia en el cambio. El siguiente ejemplo indica el significado de la NIC:

Firmas de país	A	B
Precio sin impuesto	100	110
Precio con impuesto	120	110

Este ejemplo se basa en la hipótesis de que las compañías de los países A y B suministran un determinado producto al mercado del país C. Si no fuera por el impuesto sobre sociedades, las compañías del país A serían los productores más baratos. Como consecuencia del impuesto, sin embargo, las compañías del país A pueden decidir cobrar precios más altos, ya que tendrán que generar suficientes beneficios para poder proporcionar a sus accionistas un nivel de rendimiento aceptable. Dado que la compañía menos eficiente del país B no está sujeta al impuesto (o está sujeta a un impuesto más bajo), obtendrá la mayor parte del mercado del país C. La situación sería distinta si se armonizaran los tipos impositivos ya que se eliminaría la ventaja artificial para las compañías del país B. Por lo tanto, para que haya NIC, todas las compañías deben tener el mismo tipo impositivo efectivo, sean cuales sean su nacionalidad y su ubicación, para que la imposición no afecte las posiciones competitivas relativas de las compañías. Está claro que esta armonización produciría efectos positivos para el bienestar en una unión fiscal de A y B.

El anterior ejemplo deja claro que los beneficios de la armonización fiscal sólo pueden aprovecharse si hay diferencias en la eficiencia

productiva y cuando la compañía más eficiente se enfrenta a los tipos impositivos más altos. Si ambas compañías fueran igual de eficientes y las compañías del país B tuvieran tipos impositivos más bajos, o si las compañías más eficientes tuvieran los tipos impositivos más bajos, la armonización no tendría los efectos mencionados sobre el bienestar de la unión en su conjunto. Desde luego, cuando todos los países son igual de eficientes, un impuesto más alto en un país puede dar lugar a una pérdida de producción en ese país, y toda la producción puede tener lugar, como consecuencia, en el otro país, pero esto no produce un derroche de recursos. Al mismo tiempo, cuando todos los lugares de inversión son igual de eficientes, el hecho de que los impuestos en el país B sean más bajos que en el país A sólo les importa a los ciudadanos del país A. Por lo tanto, si no hay un país o lugar más eficiente que otro, no puede haber pérdida de bienestar para la unión en su conjunto si los impuestos hacen que las compañías prefieran una ubicación de compañía o lugar de inversión por encima de otro/a.

La NEC y la NIC se pueden lograr mediante una adecuada elección de principios jurisdiccionales. Las autoridades fiscales tienen a su disposición dos principios jurisdiccionales alternativos para la recaudación de los impuestos sobre beneficios. El primero es el principio de la residencia o principio mundial, según el cual se gravan las rentas totales de los residentes, independientemente de donde se hayan obtenido. Esto significa que las compañías o los grupos de compañías están sujetos a imposición sobre sus rentas generadas por todo el mundo. El segundo principio es el principio de origen o territorial, según el cual se gravan todas las rentas generadas dentro de la jurisdicción fiscal, independientemente de que hayan sido obtenidos por residentes o por no residentes. Como regla general, la NEC se logra mediante la aplicación uniforme del principio de residencia. Se logra la NIC mediante la aplicación uniforme de la imposición en origen.

Cuando los gobiernos aplican la imposición en origen en el país que importa el capital, se puede lograr algo cercano a la NEC si operan un sistema de «crédito» en el gravamen de las rentas de origen exterior. Esto significa que el país de residencia deduce todos los impuestos pagados en el exterior sobre rentas generadas en el exterior, pagándose la diferencia (positiva) al gobierno del país de residencia. De esta manera, no hay incentivo para que las compañías intenten aprovecharse del sistema fiscal más relajado de un país extranjero. Pero incluso con un sistema de crédito fiscal, siguen siendo posibles algunas distorsiones de la NEC. Consideremos, por ejemplo, una situación en que el tipo impositivo del país de residencia es más bajo que en el exterior. Cuando las autoridades fiscales no devuelven el exceso impositivo pagado en el

exterior, no habrá NEC ya que las compañías tienen un incentivo para invertir en las jurisdicciones con impuestos bajos. También es posible que no se logre la NEC si las compañías retrasan la repatriación de los beneficios. Finalmente, la NEC puede ser difícil de conseguir en el caso de las inversiones de cartera, ya que es muy difícil asegurar que las rentas de origen exterior se declaren a las autoridades fiscales del país que exporta el capital. Cuando no se produce tal declaración, normalmente sólo se pagan los impuestos de origen.

La NIC se puede lograr, en principio, cuando la imposición se produce en el lugar de origen, es decir cuando los impuestos se gravan sobre los beneficios nacionales. Se puede lograr algo cercano a la NIC cuando los países de residencia conceden una exención para todas las rentas de origen exterior obtenidas de las exportaciones de capital. También es posible que no se logre la NIC por una serie de razones. En primer lugar, puede haber retenciones sobre los dividendos. En segundo lugar, existe una preferencia en contra de la financiación mediante emisiones de acciones y a favor de la financiación mediante endeudamiento en la mayoría de los sistemas fiscales, ya que los pagos de intereses suelen ser deducibles. Por lo tanto, las compañías que no cuenten ya con un flujo de beneficios en un país extranjero normalmente están obligadas a obtener su financiación mediante la emisión de acciones, y, como consecuencia, deberían obtener tasas de rendimiento antes de impuestos más altos, lo cual impide que se logre la NIC.

Lograr la NIC y la NEC al mismo tiempo normalmente sólo es posible si todos los países tienen el mismo tipo impositivo efectivo o si tienen un régimen fiscal común (con los mismos tipos, bases, bonificaciones, etc.), que incluye la compensación de pérdidas entre países. Pero esta situación no suele darse, y entonces hay que elegir entre NIC y NEC ya que los países no pueden operar al mismo tiempo un sistema de crédito y un sistema de exención. Si no es posible establecer un sistema fiscal común, ¿cuál es preferible, la NIC o la NEC?

El punto de partida para esta cuestión podría ser una vez más la conclusión sacada por Diamond y Mirrlees: que una estructura fiscal óptima preserva la eficiencia en la producción. Esto respalda el argumento de que es preferible la NEC. Además, las desviaciones de la NEC se suelen considerar más costosas que las desviaciones de la NIC. Basándonos en la hipótesis —no irrazonable— de que las compañías son más sensibles a las diferencias entre cargas fiscales a la hora de tomar decisiones acerca de sus inversiones que los hogares cuando toman decisiones acerca de sus ahorros, las variaciones en los tipos impositivos efectivos entre países pueden ser

más perjudiciales que las variaciones en tipos impositivos efectivos dentro de los países. Esto sería otro argumento a favor de lograr la NEC.

Sin embargo, las desviaciones de la NIC también conllevan sus costes. Esto ocurre, por ejemplo, si la competencia es imperfecta y las ventajas fiscales permiten a los productores de costes altos expulsar a los competidores de costes bajos. Esto produciría una pérdida de eficiencia productiva, lo cual podría ser un argumento para dudar del principio de residencia. Además, la aplicación del principio de residencia podría ser muy difícil en la práctica, ya que requeriría que las compañías elaboraran cuentas consolidadas. Además, si las compañías matrices se gravaran en base a su residencia, una filial extranjera podría tener un valor distinto para distintas matrices, es decir las compañías matrices en países de residencia con impuestos bajos podrían tener un incentivo para tener filiales en países con impuestos altos. Esto podría dar lugar a un nivel de concentración de negocio no deseable.

Las consideraciones sobre justicia o equidad también apuntan hacia la imposición en base al origen. En este sentido, se entiende que la equidad tiene dos dimensiones. En primer lugar, está la equidad entre países, lo cual implica una distribución equitativa de los ingresos por impuestos entre los países exportadores de capitales y los países importadores de capitales. Se podría argumentar que la imposición en origen es simplemente una manera de compensar los servicios públicos ofrecidos por el gobierno del país que importa el capital, y que este país debería tener derecho por lo menos a una parte de los beneficios obtenidos por la compañía extranjera en su territorio. En segundo lugar, la equidad entre sujetos pasivos podría implicar que no es justo que las compañías se graven de manera distinta simplemente porque residen en jurisdicciones fiscales diferentes. Además, como los propietarios de capitales extranjeros tienen mejores oportunidades para ocultar sus rentas generadas en el exterior de sus propias autoridades fiscales, la aplicación del principio de residencia podría tener como consecuencia la erosión de la base del impuesto sobre sociedades, lo cual haría que la carga impositiva fuera cambiándose hacia factores menos móviles, como mano de obra, terrenos, propiedad inmobiliaria y consumidores. Está claro que esto podría dar lugar a regímenes de imposición sobre la renta de las personas físicas menos equitativos.

En resumen, aunque parece que hay fuertes argumentos a favor de lograr la NEC, tampoco está del todo claro que sea preferible a la NIC. Pero esto no es tan decepcionante como podría parecer a primera vista. La razón es que muchas de las propuestas para

reformas fiscales pueden aumentar tanto la NIC como la NEC. Un ejemplo es la eliminación de las retenciones sobre el pago de dividendos. Otros ejemplos incluyen la eliminación o reducción de los incentivos fiscales de hecho para los inversores directos extranjeros.

Aparte de las distorsiones puramente económicas a las que dan lugar las diferencias entre regímenes del impuesto sobre sociedades, hay otros tipos de distorsión relevantes⁶. Las distorsiones administrativas surgen porque la planificación fiscal, la recaudación y la elusión legal de los impuestos han creado una enorme industria de administración fiscal, dentro del gobierno y dentro de las empresas. Hoy en día las grandes compañías multinacionales tienen importantes departamentos fiscales cuya tarea es minimizar los costes fiscales y averiguar la mejor manera de enfrentarse a las distintas normas internacionales del impuesto sobre sociedades. Además, se han establecido considerables burocracias fiscales gubernamentales para reparar las lagunas creadas por las diferencias entre los regímenes del impuesto sobre sociedades de distintos países y asegurar que las compañías cumplen con sus obligaciones fiscales. Desde un punto de vista estrictamente económico, las actividades de la industria de la administración fiscal deben considerarse un derroche de recursos que carece de utilidad social.

Las distorsiones organizativas surgen porque las diferencias entre regímenes fiscales internacionales cambian la manera en que se organizan las compañías transnacionales. Los distintos gobiernos suelen dar distintos incentivos fiscales con el fin de fomentar determinadas actividades en determinadas jurisdicciones. Puede ocurrir, por lo tanto, que una compañía establezca su departamento de investigación y desarrollo en un determinado país, su departamento de contabilidad en otro país, y una sociedad matriz en otro país distinto. Si no hay motivos comerciales sólidos para ubicar estos distintos departamentos en distintos países, la respuesta ante diferencias internacionales entre incentivos fiscales implica una reducción de la eficiencia organizativa.

Las distorsiones financieras surgen porque los diferenciales societarios internacionales pueden cambiar la estructura financiera de las compañías internacionales. En este sentido, reiterar que la mayoría de los sistemas fiscales favorecen la financiación a través del endeudamiento por encima de la autofinanciación o la emisión de nuevas acciones. Esto es porque los pagos de intereses suelen ser deducibles, mientras los pagos de dividendos no lo suelen ser. En el contexto del negocio internacional y de las inversiones

⁶ Pearson, *Corporate Tax Harmonization in the EC*.

transnacionales, vemos también que los regímenes fiscales suelen favorecer la financiación mediante endeudamiento por encima de la financiación mediante emisiones de acciones. En muchos casos, los pagos de intereses en el extranjero llevan retenciones fiscales más pequeñas que los pagos de dividendos en el extranjero. Como consecuencia, se fomenta entre las compañías transnacionales la financiación mediante endeudamiento en vez de la financiación mediante emisiones de acciones. La posibilidad del arbitraje fiscal entre los países agrava este problema. El arbitraje fiscal surge cuando se conceden bonificaciones de países con impuestos bajos a países con impuestos altos. Las compañías que operan en un país con tipos impositivos estatutarios altos pueden tener un incentivo para maximizar la cantidad de intereses sobre sus pagos, sobre todo si estos pagos de intereses van al exterior, a países con tipos impositivos estatutarios bajos. De esta manera, el arbitraje fiscal anima a las compañías a utilizar un nivel de endeudamiento aún mayor. Está claro que el fomentar una fuerte dependencia sobre la financiación mediante endeudamiento y la concentración de pagos de intereses en determinados países son dos distorsiones no deseables que surgen como consecuencia de las diferencias internacionales entre impuestos sobre sociedades.

III.3.2. Armonización de Impuestos Directos en la UE: El Impuesto sobre Sociedades

La armonización de la imposición directa no es un objetivo en sí mismo en la UE. El marco legal para la armonización de la imposición sobre sociedades está constituido por el artículo 100, que contempla la armonización de las leyes en general. Esta armonización general es obligatoria solamente en lo concerniente al establecimiento o funcionamiento del mercado interior. Es decir, la armonización de las leyes no es un objetivo declarado de los Tratados pero contribuye a la salvaguardia del proceso de integración. La armonización de la imposición sobre sociedades contribuye a garantizar las cuatro libertades y a eliminar las distorsiones de la libre competencia en el mercado interior. En la práctica, la armonización de la imposición directa ha sido mínima al estar limitada por los objetivos de la Comunidad. En tanto las disposiciones fiscales de cada Estado no sean discriminatorias en razón de nacionalidad o que no amenacen a la libertad del mercado interior, el margen de maniobra para cualquier acción de la Comunidad Europea está muy limitado. El Tratado de Maastricht complicó más aún el tema con la introducción del principio de subsidiariedad. Este principio implica que en áreas que no sean competencia exclusiva de la Comunidad (como es el caso de la imposición directa), la Comunidad solamente puede actuar cuando los objetivos de las medidas propuestas son mejor alcanzados

mediante la actuación de la Comunidad en vez de la de los Estados miembros. Previamente a una acción por parte de la Comunidad, los Estados miembros están obligados a modificar la legislación propia que contravenga los fines de la Comunidad (artículo 5).

Esto supone que la Comunidad solamente actúa cuando los Estados miembros no modifican su legislación o no desean hacerlo. Por añadidura, la armonización solamente es necesaria por cuanto la no armonización tendría como consecuencia distorsiones de la competencia en el mercado interior.

Por consiguiente, el tema de la armonización de la imposición directa es extremadamente complicado. Sin embargo, la armonización fiscal hasta cierto punto se considera cada vez más como un requisito necesario para el adecuado funcionamiento del mercado interior.

¿Qué se ha conseguido, pues, en el campo de la armonización de la imposición societaria? Los primeros intentos de armonización de la imposición societaria dedicaron parte de su energía al espinoso asunto de la armonización de los sistemas de imposición societaria. El sistema de imposición depende del grado de integración entre la imposición sobre la renta societaria y la imposición sobre la renta personal. Se pueden encontrar cuatro sistemas en la Comunidad, concretamente:

- Sistema clásico, caracterizado por una separación completa de la imposición sobre renta personal y renta societaria; es decir, bajo este sistema la renta se grava a los accionistas y a las sociedades como contribuyentes separados. Las rentas gravables obtenidas por una sociedad y posteriormente repartidas entre los accionistas en forma de dividendo son gravadas dos veces: una vez a la sociedad y otra al accionista a la hora de recibir el dividendo.
- Sistema de doble tipo, que utiliza dos tipos impositivos distintos para los beneficios distribuidos y no distribuidos, en el cual los beneficios distribuidos son gravados a un tipo inferior al de los beneficios no distribuidos.
- Sistema de crédito o imputación parcial, diseñado para evitar en parte la doble imposición característica del sistema clásico. La doble imposición se evita parcialmente imputando parte de la imposición sobre las rentas de la sociedad en las rentas personales del accionista.
- Sistema de plena imputación, en el cual la sociedad se considera como una asociación de accionistas donde las rentas de la

sociedad son imputadas directamente a los accionistas, que son gravados vía impuesto sobre la renta. Por lo tanto, el impuesto de sociedades de hecho no existe, sino que las rentas se imputan plenamente a los accionistas mediante el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En la actualidad la mayoría de los Estados miembros operan un sistema de imputación parcial. Holanda y Luxemburgo operan un sistema clásico, Alemania un sistema de plena imputación y los demás países operan un sistema de imputación parcial.

Las primeras propuestas fueron elaboradas por la comisión Neumark en 1963. En ella se propuso que la Comunidad adoptara el sistema impositivo de doble tipo («split system») ⁷. Un informe posterior, el de Van den Tempel, propuso la adopción de un sistema impositivo clásico en 1971. Finalmente, la Comisión propuso en una directiva de 1975 (OJ, C253 del 5/11/75) que la Comunidad adoptara un sistema de imputación parcial (para entonces la mayoría de los Estados miembros ya habían adoptado el sistema de imputación) ⁸. De momento no se ha declarado preferencia alguna por ningunos de los sistemas.

Las directivas de la Comisión Europea han venido guiadas por la filosofía de procurar que las empresas puedan ejercer su actividad en todo el territorio comunitario sin que las decisiones acerca de la localización o de la naturaleza de una inversión y su financiación, se vieran afectadas por las disposiciones fiscales de los Estados. El objetivo a largo plazo de estas directivas ha sido el abolir las distorsiones de la libre competencia y el establecimiento de la neutralidad fiscal, especialmente respecto a los flujos de ingresos entre Estados. Se pueden distinguir cuatro áreas de especial actividad de la Comisión:

- La eliminación de obstáculos fiscales a la cooperación entre empresas de distintos Estados miembros.
- La aproximación de sistemas de imposición corporativa.
- La aproximación de las reglas para la determinación de renta gravable.
- Medidas fiscales relativas a la liberalización de los movimientos de capitales.

⁷ Bajo el sistema clásico.

⁸ La Comisión propuso un sistema de imputación parcial en lugar de un sistema de plena integración, ya que los Estados miembros temían que una deducción del 100 % tendría consecuencias presupuestarias inaceptables.

El área de mayor éxito de las que la Comisión ha estado trabajando ha sido la primera. Durante mucho tiempo, la cooperación entre empresas de distintos Estados miembros se vio obstaculizada por legislación fiscal que discriminaba a favor de la cooperación entre empresas pertenecientes al mismo Estado miembro, lo cual suponía que la cooperación internacional entre empresas fuera mucho más costosa. La eliminación de dichos obstáculos ha sido un asunto de la mayor prioridad dentro de la estrategia de armonización de la Comisión. En 1990 se adoptaron en esta área tres directivas dignas de reseñar:

- La directiva matriz/filial (90/434/EEC), que se propuso por primera vez en 1969 y que trata la retención por el pago de dividendos por parte de las filiales localizadas en un Estado miembro a matrices localizadas en otro. Estas retenciones solían constituir un importante obstáculo a la circulación de capitales dentro de la Comunidad. La directiva elimina la doble imposición por tales pagos de dividendos.
- La directiva de fusiones (90/435/EEC), que también ha estado pendiente desde 1969, y que trata no solamente las plusvalías producidas en caso de fusiones a nivel comunitario, sino también las plusvalías producidas por la transferencia o realización de activos, la aportación de activos o el intercambio de acciones de dos sociedades domiciliadas en Estados miembros distintos. La directiva garantiza que las plusvalías no sean gravables en el momento de la fusión, sino cuando se realizan. Visto así, la directiva podría contribuir a la formación de sociedades europeas.
- La convención de arbitraje sobre la valoración de transferencias (90/436/EEC), que tiende a la eliminación de la doble imposición sobre el ajuste de beneficios de sociedades vinculadas⁹. Originariamente, esta convención de arbitraje tuvo carácter de propuesta para una directiva en 1976. Estaba estudiada para eliminar la doble imposición que tiene lugar cuando la autoridad fiscal de un Estado miembro incrementan la cuantía de los beneficios de una sociedad y tal incremento no se refleja en el Estado miembro donde la sociedad vinculada está domiciliada. Las autoridades fiscales de un Estado miembro pueden incrementar la cuantía de los beneficios de una sociedad mediante la aplicación de reglas de valoración de transferencias. Cuando no existen reglas comunes de valoración de transferencias, y/o no se aplican con uniformidad, tales prácticas perjudicarían las operaciones de

⁹ La adopción de una convención en vez de una directiva evitaba la jurisdicción del Tribunal de Justicia en materia de reglas de valoración de transferencias.

sociedades transnacionales. Se beneficiarían especialmente del establecimiento de una convención de arbitraje las pequeñas y medianas empresas, que carecen de los recursos necesarios para contratar el asesoramiento necesario para enfrentarse a unos procedimientos administrativos y legales tan complejos.

Todas las directivas mencionadas anteriormente han sido adoptadas por los Estados miembros. Desde 1990, la Comunidad no ha adoptado ninguna directiva nueva. La importancia de estas tres medidas no debe exagerarse, ya que el régimen no afecta a la legislación que cada Estado aplica a las operaciones internas. Por añadidura, las medidas son aplicables solamente a determinadas sociedades, es decir, no todos los flujos de renta entre Estados miembros están sujetos a esta jurisdicción. Es aplicable, por ejemplo, a la eliminación de obstáculos fiscales a la distribución de beneficios entre países, pero está limitado a sociedades matrices que tengan en cartera al menos el 25 % de la filial localizada en otro Estado miembro. Es más, aún quedan pendientes varias propuestas de la Comisión, como la directiva referida a pérdidas en sociedades localizadas en el extranjero, o algunas que han sido retiradas, como la propuesta de directiva referida a los intereses y royalties. Si se quiere eliminar las distorsiones y crear un mercado perfecto, son recomendables las iniciativas como el estatuto de sociedades europeas o respecto a la fiscalidad del ahorro.

En cualquier caso, las medidas de 1990 recibieron comentarios positivos por parte de los círculos empresariales. Esto fue debido a que la directiva matriz/filial cubría un campo que previamente estaba regulado por acuerdos bilaterales impositivos de doce Estados miembros¹⁰. La directiva de fusiones fue importante asimismo, al eliminar las barreras impositivas a las fusiones a nivel europeo.

En el pasado se habían llevado a cabo diversos intentos de armonizar el sistema impositivo sobre sociedades a nivel comunitario. En el informe de la comisión Neumark de 1963, se recomendó que los Estados miembros adoptaran el sistema impositivo de doble tipo. Sin embargo, los Estados miembros no accedieron a dicha propuesta. Un informe posterior, el de Van den Tempel en 1971, recomendó la adopción del sistema clásico. Este sistema fue rechazado asimismo por la mayoría de Estados miembros. Finalmente, en 1975 la Comisión recomendaba en una propuesta de directiva la adopción de un sistema de imputación parcial. De hecho, la directiva habría implicado una armonización con grandes consecuencias para los sistemas impositivos de sociedades y en la de-

¹⁰ Radaelli, *La Armonización de la Imposición Directa sobre Sociedades en la UE*.

ducción impositiva de dividendos. Las recomendaciones, entre otras, fueron:

- Cada Estado miembro aplicaría un tipo impositivo único a los beneficios, distribuidos o no;
- el tipo único estaría comprendido entre el 45 y el 55 %;
- los beneficios distribuidos otorgarían derecho a deducción a cualquier receptor residente en un Estado miembro;
- cada Estado miembro fijaría un tipo único de deducción vinculado a los dividendos distribuidos por las sociedades residentes en dicho Estado;
- el tipo de deducción no sería inferior al 45 % o superior al 55 % de la cuantía del impuesto de sociedades considerando la suma de los dividendos repartidos incrementados por el impuesto;
- cada Estado miembro tendría que imponer una retención del 25 % sobre los dividendos repartidos por las sociedades si no se notificaba la identidad de los destinatarios de los dividendos a la autoridad fiscal.

Las recomendaciones de 1975 de la Comisión se realizaron en un momento en el que la «euroesclerosis» imposibilitaba la toma de decisiones difíciles como la del régimen del impuesto de sociedades, y en el que las economías de los países comunitarios atravesaban una profunda recesión. Algunos Estados miembros temían la posibilidad de tener que aumentar los tipos impositivos de sociedades y por razones de competitividad mantuvieron una posición contraria a las recomendaciones de la Comisión. Por otro lado, las recomendaciones de 1975 trataban el sistema fiscal y los tipos impositivos únicamente, sin contemplar la base imponible. El Parlamento Europeo sostuvo en aquel tiempo la necesidad de otorgar preferencia a la armonización de la base imponible del impuesto de sociedades. Las discusiones en torno a las recomendaciones continuaron durante muchos años, y de momento no han originado hechos concretos por parte de la Comunidad.

La armonización de tipos impositivos sin contemplar las importantes diferencias existentes en torno a la base imponible y los incentivos fiscales era poco coherente, como correctamente se observó en el Parlamento Europeo. La base imponible se relaciona con las reglas que determinan los beneficios gravables. Los incentivos fiscales vienen dados con frecuencia vía la determinación de la base imponible. La armonización de la base imponible impediría a los

Estados miembros ofrecer incentivos fiscales por dicha vía, dejando como únicas vías posibles la subsidiación directa o las deducciones.

Los esfuerzos por lograr un conjunto exhaustivo y armonizado de reglas referidas a la determinación de los beneficios gravables en la Comunidad han sido algo decepcionantes. Lo ideal sería que dichas reglas de armonización trataran las depreciaciones, plusvalías, existencias, provisiones, regularizaciones, gastos, etc., y que fueran aplicables a todas las empresas independientemente de su personalidad jurídica. La Comisión no ha elaborado nunca una propuesta exhaustiva, sino que se ha limitado a presentar recomendaciones para armonizar partes de las definiciones de base imponible. Por ejemplo, en 1984 la Comisión propuso una directiva sobre la compensación de pérdidas entre Estados.

La Comisión en cambio, tiene un conjunto de reglas exhaustivo respecto a los incentivos legales dentro del marco de la legislación sobre competencia. Los aspectos del Tratado de Roma referentes a las ayudas estatales dentro del contexto de la política de libre competencia vienen recogidos en los artículos 92 y 93¹¹. El primer artículo describe qué tipos de ayudas se permiten y cuáles no. El artículo 93 se refiere a los procedimientos respecto a las obligaciones de los Estados miembros y al ejercicio del control del cumplimiento de dichas obligaciones por parte de la Comisión. El Tratado declara en su artículo 92 que... *cualquier ayuda concedida por un Estado miembro... en cualquier forma que distorsione o amenace distorsionar la competencia mediante el favorecimiento de determinadas empresas o de la producción de ciertos bienes será, en cuanto afecta al comercio entre Estados miembros, incompatible con el Mercado Común.*

Según la cita, el artículo exige que, para que sean sometidas a control, las medidas de apoyo deben tener un efecto real o potencial en el comercio entre Estados miembros. Este requisito ha sido siempre estrictamente interpretado: aunque una empresa no exporte nada de su producción, cualquier empresa de otro Estado miembro puede estar en competencia en el mercado de aquélla.

Asimismo, el término «Estado» se ha interpretado de tal manera que cubre todo tipo de ayudas procedentes de entidades públicas o agencias actuando en nombre propio, tanto a nivel local como internacional. Esto implica que las ayudas proporcionadas por administraciones locales, provinciales o regionales entran dentro del ámbito del artículo 92.

¹¹ Las ayudas estatales a los sectores del carbón y el acero están reguladas en el Tratado ECSC, artículo 4.

Las formas de ayuda que vienen contempladas incluyen las subvenciones, beneficios fiscales, préstamos a tipos reducidos de interés, prestación de bienes y servicios en condiciones preferenciales, reducción de la cuota empresarial de seguridad social, avales del gobierno, publicidad o promoción de ciertos productos y participaciones o inyecciones de capital en las empresas. A la hora de determinar si una ayuda específica entra dentro del ámbito de la prohibición del artículo 92, la Comisión utiliza el llamado «principio del inversor comercial». Este principio establece que una determinada medida será considerada una ayuda en el caso de que la empresa privada, a falta de tal medida, no pueda obtener la cuantía en cuestión en el mercado de capitales, o que la pueda obtener en condiciones mucho menos favorables. En el caso de que la medida de apoyo se lleve a cabo y las condiciones normales de mercado sean aplicables, la medida no se considerará una ayuda. Un ejemplo de esto sería un préstamo que estuviera sujeto a las condiciones habituales en el mercado de capitales en cuanto al período de amortización, tipo de interés, etc.

La discusión anterior aclara que las reglas referentes a las ayudas estatales cubren una amplia gama de medidas gubernamentales. Ni que decir tiene que muchas medidas gubernamentales podrían distorsionar la competencia dentro de la Comunidad y que entrarían dentro del ámbito de prohibición del artículo 92. Piénsese, por ejemplo, en los efectos distorsionadores que tendría potencialmente una expansión fiscal o un sistema de seguridad social relativamente pobre que otorgara artificialmente ventajas competitivas a las empresas allí establecidas. Sin embargo, dichas ventajas no son habitualmente consideradas ayudas estatales, ya que se llegaría a la paradoja de considerar las situaciones en las que la carga fiscal fuera la mayor como la norma para determinar la naturaleza de las ayudas estatales. Medidas tales como diferentes sistemas de seguridad social y políticas fiscales son en general denominadas «medidas generales», a distinguir de las medidas específicas de ayuda estatal. El procedimiento adecuado en este caso sería la armonización de la diversidad de estas medidas gubernativas. Esto es ciertamente lo que el artículo 101 exige que haga la Comisión. Citando textualmente el artículo: *en caso de que la Comisión hallara que las diferencias establecidas por ley, reglamento o práctica administrativa en los distintos Estados miembros distorsionan las condiciones de libre competencia en el Mercado Común y que dichas distorsiones han de ser eliminadas, consultará a los Estados miembros en cuestión*. El artículo asimismo habilita a la Comisión para proponer medidas en dichos casos.

Las medidas generales se diferencian de la ayuda estatal «específica» porque sus efectos son más difusos y difíciles de cuantifi-

car. Por añadidura, muchas medidas de carácter general que suponen ventajas competitivas pueden ir compensadas por otras medidas que suponen desventajas competitivas. Considérese, por ejemplo, el caso de un Estado en el que la imposición sobre sociedades sea baja, pero a la vez su red de infraestructuras sea deficitaria, o un Estado que combine reglas de amortización relajadas con tipos impositivos altos. Dado que las medidas generales cubren por definición una amplia gama de empresas y productos, las ayudas estatales pueden ser diferenciadas porque éstas se aplican a un número relativamente pequeño de empresas y/o productos. De ahí la inclusión en el artículo 92 de la expresión... *el favorecimiento de determinadas empresas o de la producción de ciertos bienes...*

El artículo 92 también trata ciertas excepciones en las que las reglas definitorias de la ayuda estatal no son aplicables. Sin embargo, solamente hay una categoría restringida de ayudas que se consideran compatibles, como las de carácter social a personas físicas, las encaminadas a reparar los daños causados por desastres naturales, y la ayuda a áreas de la República Federal Alemana que fueron afectadas negativamente por la división de Alemania en la postguerra. Por otro lado, ciertas ayudas pueden ser compatibles por contribuir al desarrollo regional en regiones donde la tasa de empleo o el nivel de vida sean anormalmente bajos, o las que se conceden para grandes proyectos declarados de interés para la Comunidad Europea o para paliar una crisis en un Estado miembro. Todas las ayudas deben ser notificadas a la Comisión. A la hora de pronunciarse sobre la compatibilidad de una ayuda con el Mercado Común, la Comisión debe efectuar un análisis de costes-beneficio de la medida propuesta, en el que se evalúen las ventajas y desventajas (incluyendo la distorsión del mercado) a nivel de la Comunidad entera. De ahí que la Comunidad pueda, en principio, prohibir una medida destinada a incrementar la capacidad productiva de un bien en una región subdesarrollada si se da el caso de que ya exista sobrecapacidad en el resto de la Comunidad.

Los Estados miembros tienen la obligación de notificar a la Comisión todas las ayudas estatales introducidas o los cambios en los planes existentes de ayuda estatal (art. 93). La Comisión puede a continuación iniciar una investigación, en la cual se puede concluir bien que la ayuda es compatible con el Mercado Común, y por lo tanto fuera del ámbito del artículo 92, o que cae dentro de los supuestos del artículo 92. Cuando la ayuda se considera compatible con el Mercado Común, la Comisión notifica a los Estados miembros en cuestión que no hay objeciones a dicha medida de apoyo. En el caso de incurrir en algún supuesto del

artículo 92, y que las excepciones no sean aplicables, la Comisión, tras consultar a todos los Estados miembro, puede decidir prohibir la ayuda. Los planes de ayuda existente son sometidos a continua vigilancia.

El no cumplimiento de los requisitos de notificación de las nuevas ayudas estatales, o cambios en los planes existentes de ayuda estatal, es una violación del Tratado. Ya que la Comisión monitorea cuidadosamente las prácticas en materia de ayuda estatal en los distintos Estados miembro, puede examinar los planes de ayuda que no hayan sido notificados. En el caso de que la Comisión determinase que alguno de dichos planes entra dentro de los supuestos prohibidos del artículo 92, y que pueda considerarse una excepción, se le puede ordenar al Estado miembro en cuestión que el receptor de la ayuda devuelva el importe total de la ayuda y los intereses sobre el principal recibido.

La última área en la que la Comisión ha desarrollado su actividad se refiere a medidas impositivas en relación a la liberalización de los movimientos de capitales dentro del marco del mercado interior. La liberalización de los movimientos de capitales ha creado oportunidades para la evasión fiscal. Esto no es cierto únicamente en el caso de personas físicas que puedan ocultar una parte de sus rentas gravables del fisco al Estado miembro en el que son residentes, sino también para sociedades transnacionales que puedan manipular reglas de valoración de transferencias entre filiales residentes en distintos Estados miembros. En el pasado estos problemas de evasión fiscal se trataron mediante tratados bilaterales entre Estados miembros. En 1977 el Consejo adoptó una directiva de cooperación mutua entre el fisco de los Estados miembros por la cual los Estados miembros podían intercambiar información referida a la imposición directa.

La liberalización de los movimientos de capitales en el mercado interior ha facilitado a los ahorradores transferir sus ahorros e ingresos más allá de las fronteras de sus países de residencia y evitar la declaración de sus rentas de capital mobiliario a las autoridades competentes en sus países de residencia. En vista de que algunos Estados miembros retienen poco o nada de las rentas de capital mobiliario obtenidas por no residentes, la localización del ahorro podría verse afectada por los movimientos de capitales encaminados a la evasión fiscal. Para corregir la situación, la Comisión propuso una directiva para introducir una tasa de retención común mínima del 15 % sobre los intereses percibidos por residentes de la Comunidad. Alternativamente, se proponía la notificación de la percepción de estos intereses a la autoridad competente del país de residencia.

A finales de 1990, la Comisión nombró un comité independiente de expertos en imposición societaria (Comité Ruding), cuya labor era la investigación del papel de la imposición en las decisiones empresariales con respecto a la localización de la inversión y la asignación internacional de beneficios entre empresas. ¿Creaban las diferencias respecto a cargas e imposición societaria graves distorsiones en el funcionamiento del mercado interior? El informe del comité se publicó en 1992 y determinó que las diferencias en los regímenes fiscales de los Estados miembros producían distorsiones significativas en las decisiones de inversión y localización, y por lo tanto sugería una serie de recomendaciones en forma de políticas a implantar a nivel comunitario. Bajo el espíritu del mercado interior, el comité sostenía que la armonización comunitaria debía ser limitada al mínimo indispensable para eliminar las discriminaciones en razón de nacionalidad y los elementos distorsionadores de la competencia más importantes. Se consideraba más apropiado un nivel mínimo de armonización que uno máximo por varias razones, entre ellas la del principio de subsidiariedad, el deseo por parte de los Estados miembros de gozar del máximo de flexibilidad en sus sistemas fiscales, el hecho de que la armonización de los impuestos de sociedades no se puede efectuar aisladamente debido a sus vínculos con la imposición sobre las rentas personales, y al hecho de que otras federaciones no han llegado al punto de armonizar plenamente toda la imposición en sus Estados constituyentes.

Las recomendaciones del comité quedaron divididas en tres categorías. La primera incluía las medidas relativas a la eliminación de la doble imposición en los flujos de ingresos transnacionales. La segunda recogía las recomendaciones relativas a los tres aspectos del impuesto de sociedades, es decir, tipo impositivo, base imponible y el sistema aplicable. La tercera y última era la recomendación de usar los impuestos locales sobre sociedades de forma mixta. De manera más específica, entre los detalles de las medidas propuestas se encontraban los siguientes:

Medidas relativas a la eliminación de la doble imposición en los flujos de ingresos transnacionales:

- Ampliación del ámbito de aplicación de la directiva matriz/filial. Ya que el ámbito de esta directiva varía de un Estado miembro a otro, el comité recomendó que la directiva se ampliara para cubrir a todas las empresas sujetas a impuesto sobre la renta, independientemente de su personalidad jurídica.
- Reducción significativa de los mínimos de participación prescritos en la directiva matriz/filial. La directiva permitía la eliminación

de retenciones sobre los dividendos solamente cuando la participación de la matriz en la filial superaba el 25 %. Este porcentaje debería disminuirse.

- Para accionistas distintos a las empresas matrices, el comité recomendaba una retención uniforme del 30 % en origen sobre los dividendos repartidos por sociedades residentes en la Comunidad Europea.
- La eliminación de retenciones en origen sobre pagos por intereses y royalties entre empresas de distintos Estados miembros: el comité recomendó la rápida adopción de esta directiva (dicha directiva fue retirada por la Comisión).
- Para evitar los problemas de doble imposición en los casos de las reglas de valoración de transferencias, el Comité recomendó la ratificación por parte de todos los Estados miembros de la Convención de Arbitraje lo antes posible.
- Compensación transnacional de beneficios: el Comité recomendó que se otorgara a las matrices la posibilidad de compensar las pérdidas en que hubieran incurrido las filiales localizadas en otro Estado miembro. Para este fin, se apremió a los Estados miembros para que adoptaran la directiva respecto a la compensación de pérdidas transnacionales. Además, el Comité recomendó que el ámbito de esta directiva se ampliara para incluir el supuesto de compensación horizontal de pérdidas transnacionales, es decir, la compensación de pérdidas de las filiales localizadas en un Estado miembro con filiales de otro Estado, así como la compensación de pérdidas con grupos de empresas a nivel comunitario.

Medidas relativas a los tipos impositivos, base imponible y sistemas impositivos. Estas medidas afectaban la soberanía de los Estados miembros y competencias en materia fiscal.

- Respecto a los tipos impositivos, el Comité recomendó el establecimiento de un tipo mínimo del 30 % para todos los Estados miembros, independientemente de la retención o distribución de los beneficios. A largo plazo, la Comunidad podría asimismo adoptar un tipo máximo del 40 %. Preferiblemente, esta banda del 30-40 % para los impuestos sobre sociedades deberían incluir los impuestos locales, de tal manera que la carga fiscal total sobre sociedades no saliera de la banda citada. El establecimiento de tipos mínimos tendría la importante ventaja de reducir el peligro de la excesiva competencia en materia impositiva.

- Base imponible ¹²: el comité argumentó que las diferencias en las reglas de determinación de las rentas gravables crean distorsiones incompatibles con el buen funcionamiento del mercado interior. Además, el Comité sostuvo que la armonización de los tipos impositivos carece de sentido a no ser que simultáneamente se establezca cierto grado de armonización en materia de bases imponibles. Asimismo, se observó que se está generalizando entre los Estados miembros la política de incentivos fiscales, especialmente por vía de base imponible, para atraer empresas. En consecuencia, parece urgente la necesidad de aproximar las reglas de determinación de la base imponible. No es que el comité Ruding favoreciera una armonización completa, pero sí una armonización parcial de aquellos elementos de la base imponible que no puedan ser armonizados mediante las fuerzas de mercado. En dichos casos, el Comité sugirió que la Comisión estableciera un mínimo de normas o reglas. El comité se decantaba por un proceso gradual de armonización de las bases imponibles. Esto implica que unas directivas tratarían por separado los distintos aspectos de la base imponible (p.ej. la definición de rentas gravables, reglas de amortización, tratamiento de los activos inmateriales, el tratamiento fiscal del leasing, valoración de las existencias, régimen de deducciones de las pensiones, imputación de los gastos generales, etc.).
- Incentivos fiscales: el comité Ruding apreció que los Estados miembros están compitiendo entre sí cada vez más con el fin de atraer a nuevas empresas mediante la concesión de incentivos fiscales, especialmente a través de la base imponible. Los incentivos fiscales que se ofrecen a través de la base imponible son por lo general poco transparentes. El comité expresó una clara

¹² La reacción de la Comisión al informe Ruding fue considerar que el tipo mínimo del 30 % sería demasiado alto. La Comisión adujo asimismo que se debería considerar la relación entre tipos y bases imponibles. Es más, la Comisión no se mostró convencida de la necesidad de un tipo máximo, ya que un tipo así podría ser adoptado por cada Estado miembro a título individual, y ello sin necesidad de una acción comunitaria. La reacción de la Comisión al informe Ruding fue admitir que las diferencias en las reglas de determinación de la base impositiva pueden causar distorsiones, no sólo para las inversiones dentro de un mismo Estado miembro, sino también entre distintos Estados miembros. Sin embargo, la Comisión opinaba a su vez que muchas de las recomendaciones del comité Ruding referentes a la base imponible iban demasiado lejos y por tanto en contradicción con el principio de la Comisión de mínima armonización. Tenía una serie de argumentos a favor de esta posición. Primero, el análisis económico del mismo comité muestra que las diferencias en las reglas de determinación de bases imponibles tienen en general un impacto relativamente pequeño en las divergencias del coste de capital entre Estados miembros. En segundo lugar, la Comisión apuntó que las mayorías de las propuestas efectuadas por el comité reducirían la base imponible, y acarrearía por tanto un aumento de los tipos impositivos.

preferencia por el empleo de incentivos directos y transparentes como los subsidios directos en lugar de los incentivos fiscales vía base imponible o deducciones. Sin embargo, reconoció a la vez que los incentivos fiscales podían ser útiles y necesarios en determinadas circunstancias, especialmente cuando la cohesión de la Comunidad estuviera en juego o siempre que fuera necesario para la aceleración del desarrollo económico, en ciertas regiones.

- Los impuestos locales con base mixta: en algunos Estados miembros algunos impuestos locales son recaudados con base mixta. Ya que no hay argumentos económicos en favor de estas bases, el comité recomendó su abolición y sugirió que todos los impuestos locales sobre sociedades fueran reemplazados por un impuesto sobre el beneficio que se recaudara de la misma manera que el impuesto de sociedades por parte del gobierno central.

La Comisión acogió las propuestas del comité Ruding con cierta reserva y precaución. La Comisión citó el principio de subsidiariedad para rechazar algunas de las recomendaciones del comité Ruding. De hecho, ninguna de las recomendaciones del comité ha sido llevada a la práctica, y podría decirse que la armonización de la imposición sobre sociedades está en punto muerto. De momento, 18 propuestas relativas a la armonización de la imposición directa están sobre la mesa del Consejo a la espera de su adopción, mientras que la Comisión ha retirado hasta 30 propuestas.

III.3.3. Otros impuestos directos

Anteriormente, hemos analizado los efectos de la armonización en las áreas de la imposición indirecta (principalmente IVA) y el impuesto de sociedades. Son éstos los campos en los que la CE ha estado más activa. Con la excepción de los aranceles aduaneros de importación, no se ha sometido a los demás impuestos a un alto grado de armonización. Esto resulta más obvio respecto a los impuestos sobre la renta de las personas físicas, en los que no se ha realizado ningún esfuerzo en este sentido. Tal falta de armonización se explica en parte por el hecho de que se requiera una votación unánime para la aproximación de normas de este tipo, según el Tratado de Roma (art. 100). Por otra parte, la reducción en el volumen de ingresos procedentes de los impuestos sobre factores móviles de la producción (capital) ha obligado a los Estados miembros a tratar de recuperar los ingresos mediante el incremento de los impuestos sobre factores inmovilizados, como la mano de obra y los terrenos (menos del 2 % de los trabajadores de la UE se encuentra trabajando en la UE fuera de su Estado de origen).

No obstante, los impuestos sobre la renta de las personas físicas están sujetos a las normas generales del Tratado de Roma sobre la prohibición de discriminar en base a la nacionalidad. Esto implica que los esfuerzos por lograr la armonización se han dirigido, principalmente, a la eliminación de obstáculos técnicos y administrativos a la circulación de personas dentro de la Comunidad, así como a la eliminación de la doble imposición.

III.4. El alcance de la armonización fiscal: alternativas

En los sistemas de gobierno federales, o de múltiples niveles, existen diversos estratos de autoridad pública; por ejemplo, los gobiernos regionales o federales, estatales y centrales. Cada nivel normalmente tiene sus propios gastos, financiados en un grado variable por los impuestos centrales, regionales y locales. La teoría del federalismo fiscal aborda la mejor asignación de las funciones gubernamentales a los distintos niveles de gobierno. ¿Cuáles son las funciones fiscales que deberían traspasarse a la autoridad central, y cuáles deberían continuar siendo responsabilidad de los niveles inferiores de la Administración? ¿Qué criterio ha de aplicarse al traspaso de responsabilidades a diferentes niveles de gobierno?

En los últimos años, estas cuestiones han vuelto a ser objeto de análisis en varios países (Canadá, EE.UU., Bélgica, etc.). En muchos casos, el debate se ha centrado en los méritos de la descentralización de la Administración, que, se supone, produce un gobierno más eficaz y más sensible, capaz de contribuir a una reestructuración de la economía más eficiente mediante la entrega de mejores servicios públicos. La teoría del federalismo fiscal intenta aportar una explicación económica a la descentralización de las responsabilidades fiscales entre los diferentes niveles de la Administración. Normalmente, esta teoría asume que las responsabilidades macroeconómicas y de distribución de los gobiernos deben asignarse a la Administración central. No obstante, esto no es necesariamente el caso de las políticas de distribución.

Un estudio excelente, y bien conocido, del caso a favor de la descentralización lo ha realizado OATES¹³. Según este autor, una desventaja básica del sistema centralizado es la falta de sensibilidad del gobierno central a las diferencias en las preferencias de las distintas regiones. El suministro centralizado de bienes públicos se

¹³ W. Oates, *Federalismo Fiscal*.

basa en un compromiso y por tanto, puede resultar en un suministro de tales bienes excesivamente grande en algunas regiones, y excesivamente pequeña en otras. El suministro local de bienes públicos puede remediar este problema. Adicionalmente, existe una gran diversidad de bienes públicos. Por ejemplo, se puede hacer una distinción entre los bienes públicos globales, regionales y locales, cuyos beneficios tienen fronteras geográficas; es decir, para los bienes públicos locales, los consumidores locales constituyen un grupo de consumo óptimo. Si esto es cierto y si cada nivel de gobierno fuera capaz de establecer impuestos sobre los beneficios de sus propios ciudadanos, sería posible producir un volumen óptimo de bienes públicos para cada región.

El criterio según el cual el gobierno central ha de prestar solamente servicios cuyos beneficios repercuten en la nación entera, y que los servicios regionales deben prestarse de forma regional, y los locales de forma local, sirve como una primera aproximación, pero en la práctica puede ser difícil de implantar. El ejemplo de la iluminación callejera resulta muy oportuno en este sentido: sus beneficios se aprecian localmente, pero cualquier forastero que viaja a otro municipio la aprovecha. Por otra parte, se puede afirmar que, si un gobierno central pudiera obtener información sobre las preferencias en materia de bienes públicos locales, podría suministrar diferentes volúmenes a distintos municipios y, en principio, lograr una eficaz distribución de bienes públicos.

Sin embargo, en el mundo real, las regiones no pueden delimitarse con precisión, por dos motivos. En primer lugar, para cada bien regional pueden producirse excedentes, lo que significa que las regiones colindantes se beneficiarían de (o sufrirían) las actividades de las otras regiones. Ello hace necesaria la cooperación entre los gobiernos regionales, y puede también constituir un motivo por la aportación de compensación económica por los excedentes de beneficios. En principio, tal compensación podría ocurrir sin la intervención de una Administración central. En segundo lugar, las preferencias de los sujetos pasivos en diferentes municipios normalmente son diferentes. Cuando las preferencias particulares de los sujetos pasivos son distintas y éstos no están contentos con el suministro local de bienes públicos, pueden *votar con los pies*, y trasladarse a otros municipios a fin de maximizar su propio bienestar. Esta es la esencia del modelo Tiebout, según el cual, se alcanza una distribución eficaz si personas con unas preferencias similares habitan la misma jurisdicción. Así, algunas jurisdicciones contarán con un sector público más grande que otras. Por tanto, si las personas tienen preferencias distintas, será más probable que se consiga una distribución eficaz si las finanzas públicas se descentralizan dentro de un sistema de múltiples niveles. Esto implica que

una excesiva centralización de las finanzas públicas sería menos eficaz que un tipo de sistema de financiación de múltiples niveles. La teoría del federalismo fiscal parece indicar que cuanto mayor la distribución geográfica de los beneficios derivados de los bienes, mayor debe ser la centralización del suministro de los mismos. Los niveles más altos son especialmente importantes como proveedores de servicios públicos cuando las Administraciones locales no son capaces de prestar los servicios eficazmente (subsidiariedad).

La teoría del federalismo fiscal aborda las responsabilidades de materia de distribución de los gobiernos. De hecho, presupone, quizás implícitamente, que las funciones de estabilización distributiva y macroeconómica de los gobiernos han de corresponder al gobierno central. Aunque el hecho de centrarse en la eficacia de la asignación de responsabilidades fiscales a distintos niveles de la Administración ha permitido que esta teoría alcance conclusiones bastante convincentes, no tiene en cuenta los aspectos de la función gubernamental ligados a la distribución y la estabilización, y por tanto dichas conclusiones pierden valor. No obstante, en esta teoría se limita claramente el alcance de la centralización de las funciones gubernamentales a los casos en que:

- Los votantes/consumidores tienen preferencias homogéneas respecto a los bienes públicos entre las diferentes regiones. Como ya se ha indicado, este argumento en sí no es suficiente para defender la centralización. Aun cuando las preferencias sean homogéneas, puede ser razonable suministrar bienes públicos a través de los niveles inferiores del gobierno si esto resulta más económico que efectuar tal suministro de forma centralizada.
- La existencia de excedentes regionales, que constituye el argumento más fuerte, con diferencia, a favor del suministro centralizado de bienes públicos. En principio, las ganancias mutuas a partir de los excedentes de beneficios regionales podrían hacerse efectivas mediante la coordinación y la cooperación, con el apoyo activo del gobierno central, prestado, por ejemplo, mediante la fijación de unas normas mínimas, así como la determinación del marco legal e institucional de tal coordinación.
- La competencia regional respecto a los factores de producción podría provocar desequilibrios sociales y conflictos, mediante, por ejemplo, unas migraciones a gran escala, lo que implica la existencia de un coste político. Podría ser necesario disponer de un gobierno central para evitar tales conflictos sociales, mediante la fijación, por ejemplo, de normas mínimas de suministro de determinados bienes públicos. La coordinación descentralizada del suministro de bienes públicos suele ser costosa

y podría suponer unos altos costes transaccionales. La toma de decisiones centralizada, pues, podría reducir dichos costes.

- Existe la posibilidad de que una región (o regiones) tenga mucha más influencia que otras y pueda exigir que las demás regiones asuman determinados gastos. En este caso, puede ser útil que exista un gobierno central para que fije unas normas mínimas para los bienes públicos y desarrolle actividades de redistribución a favor de las regiones más débiles.
- Los menores costes transaccionales conseguidos gracias a las economías de escala en el suministro y la financiación de los bienes públicos.
- Es más probable que los estratos inferiores de la Administración respondan a la presión política ejercida por los *lobbies*, ya que suelen estar más próximos geográficamente.

Los anteriores argumentos muestran que la mayor parte de los análisis sobre la centralización del gobierno trata los aspectos de gastos de la política gubernamental, y no los aspectos de recaudación. Ahora, deberíamos preguntar cómo puede defenderse la centralización del gobierno desde la perspectiva de los ingresos. En este sentido, es interesante empezar con Musgrave. Según este autor, la movilidad de las distintas bases impositivas desempeña un papel importante. En la práctica, esto hace pensar que los impuestos con tipos regresivos muy altos deberían imponerse a nivel central, debido a los incentivos perversos que pueden suponer a favor de las migraciones entre regiones. Por otra parte, los impuestos con bases impositivas muy móviles (capital de cartera) deberían ser aplicados por el gobierno central debido a la posibilidad de que surjan distorsiones entre las actividades económicas regionales. Y en tercer lugar, las bases impositivas que se distribuyen de un modo muy desigual entre las regiones (por ej., los recursos naturales) también deberían corresponder al gobierno central, puesto que un impuesto regional correspondiente produciría situaciones de desigualdad, o incluso distorsiones de distribución.

En la opinión de Musgrave, los gobiernos regionales deberían centrarse principalmente en aquellos impuestos cuya base resulta inmóvil, por ejemplo, los impuestos sobre los bienes inmuebles y los relacionados con ventajas regionales específicas (impuestos de usuarios y tasas).

Las opiniones de Musgrave han suscitado bastantes críticas. Se puede afirmar, por ejemplo, que los gobiernos, precisamente porque algunos factores de producción son móviles, están limitados

en cuanto a su capacidad de generar la redistribución. La competencia fiscal, por tanto, constituye un modo eficaz de contener los impuestos del gobierno y sus gastos. Además, resulta difícil entender por qué los gobiernos regionales, que deberían gravar las bases impositivas móviles, no deben poder gravar los recursos naturales. Tampoco resulta claro por qué el gravamen de los recursos naturales ha de provocar una falta de eficacia distributiva de desigualdades.

Las obras dedicadas a las finanzas públicas incluyen más argumentos sobre la centralización o descentralización de la distribución de los impuestos:

- El tema de la valoración de los beneficios, que significa que cada nivel de la Administración debe aplicar sus impuestos según la distribución regional de los beneficios derivados de los servicios públicos. La teoría económica mantiene que la existencia de un vínculo entre la deuda tributaria del contribuyente y el suministro de bienes públicos es la mejor forma de garantizar la eficacia y contener el tamaño del sector público.
- Existe el argumento de Musgrave de que la redistribución ha de ser responsabilidad del gobierno central.
- Según la tesis de la competencia fiscal, las bases impositivas se han vuelto cada vez más móviles y la dificultad que implica la imposición de impuestos locales sobre determinadas bases impositivas (capital de carera) hace necesaria la centralización de la imposición. No obstante, existe la alternativa de la coordinación fiscal entre regiones, que permitiría que las regiones mantuviesen un cierto nivel de legislación fiscal descentralizada.
- El argumento de la arbitrariedad regional afirma que algunos impuestos se distribuyen de forma arbitraria entre las regiones. Por ejemplo, se puede citar el caso de los derechos de aduanas. Las regiones que se han especializado en el comercio exterior normalmente aprovecharán al máximo dichos derechos, con independencia de la utilización final de los bienes importados. Puede decirse lo mismo de las tasas agrícolas y el IVA. Los gobiernos regionales pudrían recaudar estos impuestos aunque el consumo de los bienes gravados tuviese lugar fuera de sus jurisdicciones. Debido a que la distribución regional de estos impuestos es muy desigual, se ha afirmado que deberían ser recaudados por el gobierno central.
- El argumento de las economías de escala en la recaudación. Puede existir economías de escala importantes en la recaudación

y administración de impuestos. No obstante, a pesar de ello, la administración y recaudación centralizada no necesariamente significa que los ingresos impositivos deberían asignarse al gobierno central. En otras palabras, el derecho a gravar y el derecho a absorber los ingresos correspondientes son, en principio, completamente separables.

A la vista de los anteriores comentarios, podemos concluir que el sistema ideal de finanzas públicas sería una combinación de finanzas centrales y locales, y que tal combinación resulta superior que un sistema puramente local o totalmente central. Sin embargo, no podemos contestar *a priori* la cuestión acerca de qué cantidad de financiación haya de originarse de cada fuente, cuestión que depende, como se ha visto anteriormente, de una multitud de factores. La combinación de financiación local y central significa que debe establecerse algún tipo de relación financiera entre los niveles administrativos inferiores y el gobierno central. Tal relación puede tener diversas formas. En primer lugar, puede haber una separación rígida de las fuentes de ingresos centrales y locales. Desde la perspectiva de la gestión, éste es el sistema más sencillo, y permite la máxima libertad a todos los niveles de la Administración. Una desventaja de este sistema es que le falta flexibilidad para hacer frente a los cambios en las necesidades de gasto y de recaudación. En este sentido, es necesario mencionar que las necesidades de gasto de un nivel de gobierno podrían aumentar con más rapidez que la base imponible, provocando distorsiones en la mezcla de impuestos o una reducción en el gasto. Asimismo, si la mayoría de los impuestos son locales, podrían surgir diferencias inaceptables en la distribución de bases imponibles. Otro mecanismo financiero que puede implantarse entre el gobierno central y los municipios es la imposición compartida. Podría existir una única administración de recaudación que estableciera los impuestos (por ej., impuestos sobre las rentas) que serían fijados por el gobierno central y también el regional, en el que el gobierno local podría modificar sus propios tipos. El impuesto sobre las rentas local podría aprovechar las mismas fuentes que el impuesto sobre rentas central, y el gobierno central actuaría como agente recaudatorio para el gobierno local.

Si las áreas locales tienen la libertad de variar sus tipos propios, combinados con los del gobierno central y recaudado por la autoridad competente, entonces se podría crear una «jungla fiscal» en el cual la base fiscal se erosiona progresivamente. Esto sería especialmente problemático si los ciudadanos tienen una residencia en varias áreas, o cuando un ciudadano reside en una pero trabaja en otra, o si empresas operan en diferentes áreas. Así un mecanismo para la coordinación es necesario. La jungla fiscal podría ser el

resultado de los esfuerzos competitivos de las administraciones municipales para «ganar» a los demás al conceder concesiones fiscales a empresas o no imponer ciertos impuestos debido a que tienen miedo a que las empresas o los individuales salgan de su área.

Aparte de un sistema en que las autoridades locales están libres de fijar tipos de impositivos, la imposición compartida también podría implantarse a través de dividir los ingresos impositivos según algún formula acordada de antemano o por el empleo de un sistema de créditos fiscales. La imposición compartida es normalmente difícil de implantar debido a que necesita un grado significativo de consenso entre los gobiernos centrales y locales. También existe el peligro de que destruya el enlace entre la imposición y la provisión de servicios públicos. No obstante, también debería decirse que el argumento de los economistas de que una distribución vertical limpia de tareas entre los diversos niveles de gobierno es la división más eficiente de funciones gubernamentales no es más que una construcción teórica que sería difícil de poner en práctica.

Además de arreglar las relaciones verticales entre los diversos niveles del gobierno, sistemas multinivel también tienen que cubrir la distribución horizontal de impuestos. En la teoría de federalismo fiscal, este problema no surge debido a que esta teoría se ocupa principalmente de materias de distribución y por tanto está en favor de políticas fiscales independientes dentro de regiones distintas. Los Estados pueden tener la libertad de variar sus tipos impositivos y bases imponibles y están libres de conceder concesiones fiscales a los ciudadanos. Entonces, los impuestos están vistos principalmente como el precio de servicios gubernamentales. Sin embargo, en la práctica se utilizan los impuestos no sólo para materias de distribución sino también para la redistribución. En los aspectos horizontales, asignar impuestos a una región puede tener efectos no deseables, como que las regiones más pobres no podrán proporcionar un nivel suficiente de servicios públicos. Una solución para este problema podría ser la provisión de subsidios horizontales que equilibraran la posición fiscal de las regiones. Los subsidios pueden ser condicionales, no condicionales, selectivos o para fines generales. Subsidios para fines generales están a la disposición del gobierno que lo recibe para gastar sin ningún tipo de restricción. Los subsidios para un fin específico sólo pueden ser gastados en ciertos tipos de programas designados por el gobierno que lo proporciona.

Lo anterior ha revelado claramente que la literatura sobre el federalismo fiscal no ofrece nada parecido a un plan sobre los

principios fiscales ni su asignación, y sobre el diseño de sistemas de subsidios en sistemas gubernamentales de multinivel. En su lugar, la literatura sobre el federalismo fiscal nos ofrece modelos relativamente sencillos, en los cuales factores como la movilidad, estabilidad política y la equidad hacen necesaria una coordinación horizontal y subsidios a nivel regional, tanto como el establecimiento de un requisito de interacción vertical entre los diversos niveles del gobierno. Como resultado, es imposible dar una asignación clara y limpia de las funciones gubernamentales a distintos niveles de autoridades.

III.5. Análisis comparativo de otros países y territorios

III.5.1. Suiza

Dentro de nuestro esfuerzo por examinar los sistemas impositivos existentes, tomemos en primer lugar el caso suizo. En esta sección resumiremos principalmente los resultados del estudio de Suiza llevado a cabo para la Comisión Europea en 1993 ¹⁴. Siguiendo el estudio, resumimos en primer lugar el sistema suizo de federalismo fiscal con especial énfasis en el sistema impositivo.

Suiza ha funcionado como federación desde hace 140 años. Suiza consta de una serie de cantones que difieren en gran medida por el idioma, tamaño, historia y potencial económico. A este respecto, el caso de Suiza es análogo al de la Unión Europea. Es aún uno de los países más descentralizados en comparación con otros (aunque hay una tendencia hacia el centralismo). La descentralización en Suiza supone que los niveles inferiores de gobierno (ver abajo) gozan de un alto nivel de autonomía, próximo al del gobierno federal.

Los tres niveles gubernamentales son:

- gobierno federal
- cantones
- comunas

Entre los niveles inferiores de gobierno, las comunas y los cantones, existe cooperación horizontal, lo cual significa que son libres

¹⁴ Blöchliger y Frey, «La evolución del federalismo suizo: ¿un modelo para la Comunidad Europea?». *European Economy, Reports and Studies*, 1993, n.º 5.

de colaborar en muchas áreas; entre el gobierno federal y los niveles inferiores de gobierno, existe cooperación vertical. Estos sistemas de cooperación son efectivamente salvaguardas constitucionales para los cantones, que se ven así compensados por la pérdida de competencias implícita en el establecimiento de la confederación.

Remontándonos al principio, tras la formación de la Confederación en 1848, la tarea más importante del gobierno fue la creación de un mercado interior junto con la creación de una moneda única. El establecimiento del mercado interior aumentó la competencia entre cantones al gozar las personas y las empresas de libertad para establecerse donde las condiciones de vida y trabajo fueran mejores.

Con el advenimiento del estado del bienestar, la autonomía de los niveles inferiores de gobierno disminuyó al no poder ejercer éstos muchas funciones (no podían influir sobre los factores externos de los cantones; es más, no podían garantizar siempre a su población un nivel mínimo de vida). De esta manera la ayuda financiera del gobierno federal se hizo inevitable.

El sistema federal exige que los cantones especifiquen sus fuentes de ingresos necesarias para desarrollar sus funciones públicas. Dicho de otro modo, el sistema fiscal determina la autonomía de los cantones mediante la determinación de sus recursos financieros y la forma de financiación de sus funciones públicas. Los tres niveles de gobierno recaudan sus propios impuestos. Esto les permite determinar de forma independiente su política presupuestaria en gran medida. En ningún otro país europeo se le concede tan alto nivel de independencia a los niveles inferiores de gobierno.

Desde la Segunda Guerra Mundial, el gobierno federal es el que recauda los impuestos indirectos (impuestos sobre ventas y aranceles), mientras que los cantones recaudan los impuestos directos (impuestos sobre la renta y el patrimonio). Por tanto, y a pesar de las tendencias centralizadoras, los cantones gozan todavía de amplia libertad a la hora de establecer la carga fiscal y fijar el marco de su sistema fiscal. Las únicas restricciones a las que se someten los cantones son las medidas que prohíben la doble imposición y la imposición en forma de derechos arancelarios.

Las comunas pueden determinar el nivel de su carga fiscal mediante el empleo de recargos sobre el impuesto sobre la renta a nivel cantonal, aunque están vinculadas por el sistema fiscal del cantón.

La suma de la imposición a nivel cantonal y comunal es la carga fiscal total (más un impuesto directo federal de poca cuantía). Dado que los impuestos son recaudados de manera conjunta por los tres niveles, las personas solamente han de efectuar una declaración.

Dado que hasta los cantones colindantes tienen un sistema fiscal distinto, no existe un sistema fiscal federal propiamente dicho. Ya que los cantones son libres de determinar la carga fiscal, pueden a la vez competir entre sí utilizando este instrumento para convertirse en un lugar deseable para el establecimiento de empresas y personas. Ya que las distancias entre los cantones y comunas son pequeñas en Suiza, la competencia fiscal es relativamente intensa. En otras palabras, la competencia federal mediante el sistema fiscal entre los niveles inferiores de gobierno los incentiva para tener en cuenta las preferencias de las empresas y las personas. A consecuencia de ello, los cantones y las comunas no despilfarran los fondos públicos, lo cual a su vez resulta en un sector público eficiente, una carga fiscal menor y un endeudamiento menor en comparación con Estados fuertemente unitarios.

Ya que los impuestos cantonales son distintos entre sí, sería previsible la existencia de movimientos migratorios a gran escala. Sin embargo, los flujos migratorios son relativamente insignificantes, ya que los agentes económicos determinan su ubicación no solamente en razón de la carga fiscal, sino también según la oferta relativa de servicios públicos y los precios del suelo y de las edificaciones. De esta manera la carga fiscal no constituye en sí misma un incentivo para la migración.

La reciente reforma ha armonizado los sistemas fiscales cantonales, de tal manera que se han establecido reglas uniformes respecto a la recaudación de impuestos sobre la renta de personas físicas y sociedades. Sin embargo, dichas medidas no afectan al tipo impositivo. Una armonización más sustancial habría conllevado una estrecha aproximación de los tipos para crear de tal manera cargas fiscales uniformes. Dado que esto contraviene el principio federalista, no se ha considerado oportuno en Suiza.

Las competencias están delegadas en los tres niveles de gobierno según el sistema fiscal. Los Estados miembros asumen gran parte de la responsabilidad de varias funciones públicas importantes. Los Estados miembros aún ejercen gran parte de la responsabilidad de varias funciones públicas importantes en tanto que el gobierno federal sólo puede asumir aquellas competencias que se le otorgan específicamente en la Constitución (tales como defensa, asuntos exteriores, seguridad social, etc.). El presupuesto de los cantones ha crecido con mayor velocidad que el del gobierno federal en los

últimos años. Esto se debe al hecho de que la imposición directa (controlada por los cantones) ha crecido a mayor velocidad que la imposición indirecta (controlada por el gobierno federal).

Ya que los cantones poseen sus propios recursos financieros y competencias en materia fiscal, no están sometidos a las políticas presupuestarias del gobierno federal. Es más, dado que los cantones reciben ingresos del gobierno federal en concepto de impuestos directos y de fondos de compensación interterritorial, la soberanía presupuestaria de los cantones solamente se ve limitada por la competencia entre sí.

Las comunas dependen financieramente de los cantones, ya que las comunas solamente pueden determinar el establecimiento de un coeficiente comunal para el impuesto sobre la renta. Las cargas fiscales pueden diferir de una comuna a otra hasta en un 100 % incluso dentro del mismo cantón.

Puesto que los cantones varían en términos de tamaño, geografía, economía, etc., el gobierno federal utiliza un mecanismo de toma de decisiones descentralizado para poder conducir el desarrollo uniforme de las condiciones sociales y económicas. Los instrumentos más importantes del gobierno para ello son las medidas de equiparación fiscal. En términos generales, se refiere a todas las relaciones horizontales y verticales entre los tres niveles de gobierno. En un sentido más estricto se refiere a las transferencias del gobierno central a los cantones y de los cantones a las comunas (redistribución).

Los cinco instrumentos principales del gobierno federal de Suiza para conseguir la equiparación son:

- los cantones reciben aproximadamente el 30 % de los ingresos federales por imposición directa. Equiparación fiscal vertical de carácter general (del gobierno federal a los cantones y especialmente de los cantones a las comunas)
- equiparación fiscal horizontal de carácter general (solamente dentro de los cantones)
- equiparación fiscal vinculada a fines específicos en forma de subvenciones, subsidios, aportaciones del gobierno federal, etc.
- equiparación regional de cargas como compensación por los efectos externalizadores de ciertos servicios públicos

A modo de resumen, los cantones reciben aproximadamente el 50 % de su presupuesto del gobierno federal en calidad de equi-

paración fiscal. Aproximadamente el 70 % de las transferencias proviene de equiparaciones vinculadas a fines específicos tales como las subvenciones; el 30 % proviene de la participación en las recaudaciones de impuestos.

III.5.2. Canadá

Canadá goza de un nivel relativamente alto de armonización fiscal e impositiva. Además, los programas de equiparación del gobierno federal garantizan un nivel razonable de uniformidad en las bases imponibles y tipos impositivos en todo el país. En esta sección, observaremos el sistema de federalismo fiscal canadiense, originado allá por la Segunda Guerra Mundial, mientras que en la siguiente sección examinaremos los esfuerzos más recientes en materia de armonización de los impuestos sobre ventas.

Durante la Segunda Guerra Mundial, la Administración percibió que se necesitaba un esfuerzo de guerra a nivel federal. Por esta razón las Provincias decidieron renunciar temporalmente al sistema existente hasta entonces de imposición directa y cambiarlo por un sistema de rentas basado en transferencias del Estado a las Provincias basado en el criterio *per capita*. La finalidad de este sistema era la unificación de bases y tipos de todas las Provincias participantes. Después de la guerra la mayoría de las Provincias aceptó continuar con el sistema imperante durante la guerra. De esta manera, las provincias perdieron las competencias en materia de impuestos directos.

Dado que este sistema hizo cada vez más impopular al gobierno federal (que era el recaudador en las Provincias), se introdujo un nuevo concepto en 1957, el de un sistema de reparto de impuestos. Las características más importantes de este sistema eran las siguientes:

- Las Provincias percibían el 10 % de los impuestos federales sobre la renta recaudados en ellas.
- Las Provincias recibían el 9 % de los impuestos de sociedades recaudados en ellas.
- Las Provincias recibían el 50 % de los impuestos sobre la propiedad recaudados en las mismas.

Todo ello a cambio de ceder al gobierno federal las competencias en materia de recaudación y gestión de los impuestos sobre la renta en las Provincias.

Los pagos de equiparación del gobierno federal tenían como fin que los ingresos fiscales de cada Provincia estuvieran al nivel de los ingresos fiscales de las dos Provincias más ricas, cuando un tipo estándar se introdujo. Este sistema estuvo vigente hasta 1962. Para entonces, las Provincias veían cómo el gasto del estado de bienestar aumentaba mientras que no tenían la posibilidad de imponer sus propios tipos impositivos. Como consecuencia de una presión creciente por parte de las Provincias, el gobierno federal concedió mayor autonomía a éstas en materia de impuestos personales y de sociedades. Además, el gobierno federal ofreció encargarse de la recaudación siempre y cuando las provincias aceptaran y utilizaran la definición federal de base imponible. A consecuencia del nuevo sistema, los impuestos federales sobre la renta percibidos por las provincias aumentaron hasta el 16 %, manteniendo la participación en los impuestos de sociedades y sobre la propiedad igual que antes (9 % y 50 %). Además, se le permitió a las Provincias imponer más o menos impuestos que los establecidos por el gobierno federal.

Desde 1965, a medida que las reglas se han relajado más aún, las Provincias escogen su propio tipo impositivo para el impuesto sobre la renta como un porcentaje de la recaudación del gobierno federal en las Provincias. Esto garantizó una progresividad uniforme en el impuesto sobre la renta en Canadá (con la excepción de Quebec, que gestiona y recauda su propio impuesto sobre la renta y de sociedades). La distribución relativa por provincias de la carga fiscal en concepto de impuesto sobre la renta la decide el gobierno federal. El impuesto sobre la renta se devenga por residencia. Desde 1974 este sistema se ha flexibilizado más aún, al permitir que las Provincias establezcan recargos o deducciones en su impuesto sobre la renta para poder reducir la carga fiscal. Este sistema contiene asimismo una salvaguarda de los ingresos de las Provincias, que evita que el gobierno federal imponga cambios que resulten en la pérdida de ingresos de las Provincias mediante la obligación de gobierno federal de cubrir cualquier pérdida de ingresos mayor al 1 % de una Provincia a causa de cambios durante ese año fiscal. Si posteriormente las Provincias desean seguir cubriendo la pérdida de ingresos, deberán subir sus tipos impositivos.

En el caso del impuesto de sociedades, los impuestos se recaudan tanto por parte del gobierno federal como de las Provincias. Análogamente al impuesto sobre la renta, la mayoría de las Provincias ha firmado el Acuerdo de Recaudación de Impuestos, según el cual se permite a las Provincias recaudar sus propios impuestos a cambio de aceptar la definición federal de la base imponible. Además, se les permite utilizar deducciones y fijar sus propios tipos impositivos. La base se calcula en función del lugar donde las rentas

se han producido pero no es medido de forma directa, sino utilizando la llamada fórmula de prorrateo. Esta define como una fórmula para determinar la localización de las rentas (la media de las ventas comparada con la media de gastos de personal en una Provincia) y distribuir su fiscalidad entre las Provincias donde opera la sociedad. En el caso de una sociedad con actividades en el extranjero, la cuota correspondiente a dichas actividades será recibida por el gobierno federal, que utiliza la misma fórmula. Las filiales extranjeras de empresas canadienses no están sujetas a imposición por parte de Canadá ni gozan de deducciones; en otras palabras, este sistema es neutral ante las entradas de capital. La doble imposición se evita al permitir el flujo libre de gravamen de los dividendos entre sociedades; además, las Provincias no aplican retenciones entre sí. En el caso del impuesto de sociedades, obviamente hay un grado de armonización pero no tan avanzado como en el caso de los impuestos sobre la renta.

En el caso de los impuestos sobre ventas, las Provincias utilizan la misma base imponible y sus tipos impositivos son asimismo relativamente similares. El problema para salvar el principio del destino es la implantación de un sistema administrativo efectivo que evite la evasión de impuestos al efectuar transacciones en Provincias distintas. Sin embargo, no es un problema realmente serio ya que en Canadá no hay muchas poblaciones grandes limítrofes. Además, en la mayoría de las Provincias hay un sistema administrativo propio encaminado a evitar la doble imposición.

En 1977, el gobierno federal y la mayoría de las Provincias firmaron un acuerdo de reciprocidad fiscal por el cual el gobierno accedió a abonar el impuesto sobre ventas minoristas a aquellas Provincias de las que adquiere bienes y servicios. A cambio, las Provincias signatorias del acuerdo no reclamarán la devolución de los aranceles e impuestos sobre ventas recogidos en la Ley de Aranceles. El gobierno federal extenderá asimismo los subsidios anuales relativos a los impuestos de patrimonio que se otorgan a los municipios y provincias que recaudan dichos impuestos. El gobierno está a la vez empleando un programa de reparto de ingresos que garantiza la amortiguación de los efectos producidos por las Provincias que tratan de explotar las diferencias fiscales.

Recientemente se han adoptado planes de armonización de los impuestos sobre ventas. Según estos planes, el impuesto provincial de educación y servicios sociales (PST) y el impuesto federal sobre bienes y servicios (GST) se combinarán en un impuesto único sobre ventas. Este impuesto sobre ventas se aplicará a una gama común de bienes y servicios a un tipo impositivo único.

El fin último es la introducción de un impuesto sobre ventas armonizado a nivel nacional en Canadá. Las primeras provincias participantes en la armonización son New Brunswick, Terranova y Labrador, Nueva Escocia y Quebec (que se incorporará en noviembre de 1996). Todas impondrán un tipo combinado federal/provincial del 15 % a partir del 1 de abril de 1997.

Los puntos comprendidos en la armonización son:

- Sustitución de los sistemas actuales del impuesto sobre ventas federal/provincial por un impuesto sobre el valor añadido armonizado y una base imponible
- los precios incluirán el impuesto, para que así los consumidores sepan la cantidad exacta a pagar
- reducción sustancial del tipo impositivo hasta el 15 %
- administración única de los impuestos federales y provinciales.

Los supuestos incluidos actualmente por el GST y el PST serán gravados por el impuesto armonizado sobre ventas y recibirán una reducción de tipo, del 18,77 % al 15 %. Los bienes sometidos al tipo armonizado incluyen a los automóviles nuevos, productos electrónicos, mobiliario, etc. Para los productos que solamente están sujetos a GST el tipo aumentará del 7 % al 15 %. Entre los bienes sujetos están las viviendas nuevas, combustibles, electricidad, automóviles usados, etc. Entre los artículos que no estarán sujetos al impuesto armonizado se encuentran los productos alimenticios básicos, medicamentos, educación, atención sanitaria, etcétera.

Junto con la armonización, el gobierno introducirá más de cien medidas legales encaminadas a simplificar el funcionamiento del nuevo impuesto sobre ventas. Estas medidas se pueden encuadrar en tres grupos:

- medidas para simplificar su cumplimiento por parte de empresas y organizaciones sin ánimo de lucro (es decir, reglas simplificadas para el tráfico de bienes usados y para el cálculo y pago de contribuciones sociales, etc.)
- medidas encaminadas a crear un sistema fiscal más justo (es decir, mejorar el trato fiscal de las transacciones internacionales, reglas más estrictas para las entidades financieras con el fin de garantizar un trato igualitario, etc.)

- medidas para aligerar las obligaciones formales (es decir, reglas más claras para asociaciones y fondos, simplificación de las obligaciones de información en transmisiones de bienes reales, etc.).

Además, el gobierno desarrollará propuestas armonizadoras de medidas respecto a los tipos de interés y la contabilidad, junto con medidas administrativas y de entrada en vigor.

Los ingresos del impuesto armonizado serán recaudados por una comisión conjunta federal-provincial. Para las provincias que experimenten una disminución mayor del 5 % en sus ingresos por tal concepto, se proveerá ayuda compensatoria durante un período de cuatro años. Esto ayudará a las provincias a compensar algunos de los costes que surgirán a consecuencia de la armonización fiscal.

La ayuda compensatoria proporcionará suficiente tiempo a las Provincias para adaptarse al nuevo sistema. Este sistema repartirá los costes entre el gobierno federal y las Provincias participantes por igual. La ayuda compensatoria sumará un total de 961 millones de dólares durante el período de cuatro años para las Provincias participantes. Cada Provincia recibirá una cantidad distinta al tener bases imponibles distintas. Esto significa que los descensos en la recaudación de las Provincias serán distintos en términos absolutos y relativos al 5 % de los ingresos actuales. De esta manera, la ayuda compensatoria toma en cuenta la situación particular de cada Provincia y contribuye a una distribución equitativa.

III.6. Distorsiones a rectificarse por medio de la armonización fiscal

La Comisión Europea considera que la «aproximación impositiva» es una condición esencial para el buen funcionamiento del mercado interno. Desde su punto de vista, un mercado único con el libre flujo de bienes, servicios y factores de producción exige la supresión de fronteras fiscales entre los Estados miembros. A efectos de la imposición indirecta, esto implica que el principio de destino, que requiere ajustes en las fronteras fiscales y que por tanto parece implicar controles fronterizos, debería ser sustituido por un régimen que no requiere dichos controles. Podría lograrse mediante un cambio hacia un régimen de imposición limitada en la fuente o de imposición plena en la fuente. Además, dada la escasa probabilidad de que la equivalencia de los sistemas de origen y de destino sea aceptada en la realidad debido a las condiciones más bien restrictivas bajo las cuales dicho resultado es aplicable, el sistema basado en el lugar de origen debería ser reforzado por un régimen de tipos «aproximadamente» uniformes.

Con respecto al gravamen de las rentas del capital inmobiliario, los logros de la Comunidad se han centrado principalmente en aquellos elementos de la legislación fiscal de los Estados miembros que dificultan el libre flujo intracomunitario de factores de producción, sobre todo los que discriminan en base a la nacionalidad. Los obstáculos más importantes en este sentido están relacionados con la doble imposición de flujos transfronterizos de ingresos entre compañías, así como con la manera de integrar los impuestos sobre de renta de sociedades y de personas físicas (es decir, el régimen fiscal).

La Comisión ha expresado normalmente el deseo de avanzar mucho más con la armonización fiscal. Sin embargo, sus opiniones sobre la armonización/aproximación han sido cuestionadas en el sentido de que varios autores han puesto en entredicho la utilidad de la armonización fiscal, o incluso de la aproximación fiscal. Algunos autores han llegado a afirmar que la única aproximación lógica sería un régimen unificado que permitiera la existencia de tipos impositivos diferenciales. En otras palabras, consideran que los tipos unificados no son ni necesarios ni deseables.

Por ejemplo, Cnossen defiende la diversidad de los tipos impositivos en contra de la uniformidad de los mismos. Opina que «la armonización fiscal de gran alcance no es ni necesaria ni deseable» por varias razones.

- Primero, Cnossen afirma que lo importante no es el proceso de armonización en sí, sino el objetivo del mismo. Si no se puede definir claramente un objetivo, es inútil armonizar los impuestos.
- Segundo, Cnossen sostiene que la uniformidad jurídica no implica necesariamente que la aplicación efectiva del régimen sea idéntica. En este sentido, pone como ejemplo los regímenes de IVA danés e italiano, que son «idénticos sobre el papel» pero muy diferentes en la práctica. En consecuencia, aun en el caso de que los sistemas jurídicos sean idénticos, pueden existir diferencias respecto al aseguramiento del cumplimiento de los mismos, y la uniformidad implica que el aseguramiento efectivo del cumplimiento y el método de administración fiscal también son idénticos. Los ciudadanos de distintos Estados miembros sólo pagarán los mismos tipos impositivos efectivos cuando se cumplan estos dos requisitos.
- Tercero, mantiene que el hecho de enfocar los efectos de los impuestos individuales que provocan distorsiones puede constituir un acercamiento demasiado limitado al problema de la armonización fiscal, y que es más aconsejable centrarse en el

efecto global de los impuestos y el gasto público (la neutralidad fiscal del régimen entero). En este sentido, debe tenerse en cuenta la posible existencia de diferencias entre los argumentos más fundados a favor de la armonización fiscal y los argumentos secundarios. De acuerdo con un análisis de los argumentos secundarios, una diferencia impositiva que provoca distorsiones podría compensar los efectos de las subvenciones públicas pagadas, por ejemplo, a las industrias nacionales o para los gastos de infraestructura. Del mismo modo, según el mismo análisis, se podría sostener que la armonización fiscal no debería avanzar más y que la armonización adicional de impuestos podría incluso provocar distorsiones en el caso de que no se preste atención a la armonización de los impuestos directos, sobre todo el impuesto de sociedades.

- Cuarto, Cnossen afirma que la Unión Monetaria Europea conllevará la pérdida de soberanía respecto a la elaboración de políticas macroeconómicas por parte de los países y que, en consecuencia, la unificación monetaria podría constituir un buen argumento a favor de la diversidad fiscal. Dicha diversidad fiscal podría asimismo alentar a los Estados miembros a avanzar más rápidamente hacia la unión monetaria.
- Quinto, las pruebas empíricas de las federaciones existentes no parecen indicar que la uniformidad sea totalmente necesaria. Muchos Estados federales existentes mantienen la diversidad impositiva. En este sentido, se podría señalar el caso de los Estados Unidos o de Suiza.
- Sostiene que la uniformidad ignora el hecho de que los países pueden preferir diferentes tipos de impuestos concretos. Esto es el caso sobre todo del equilibrio entre los impuestos directos e indirectos. Se sabe que algunos Estados demuestran una mayor predilección por los impuestos indirectos que otros, que prefieren depender en mayor grado de los directos. Además, los Estados miembros tienen necesidades de ingresos diferentes. Por ejemplo, los coeficientes de carga fiscal en algunos Estados miembro pueden ser tan bajos como el 30 % del PIB, mientras en otros países casi llegan al 50 % del PIB. Las políticas de armonización fiscal de la Comunidad Europea deberían respetar dichas diferencias, y al mismo tiempo minimizar las distorsiones provocadas por las mismas.

Por lo tanto, parece aconsejable un cierto nivel de diversidad impositiva. Sin embargo, diferentes regímenes fiscales y tipos impositivos podrían provocar la competencia fiscal entre los Estados miembros, que podría producir una bajada progresiva de los tipos

y, en consecuencia, de los ingresos potenciales. El proceso de competencia fiscal podría imposibilitar el aseguramiento del pago de los impuestos basados en el lugar de domiciliación (inversiones en bienes de capital y de cartera), dado que requeriría un intercambio de información considerable entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. En el caso de que la competencia fiscal fuera fuerte, implicaría que solamente se podrían mantener la imposición en la fuente, a no ser que se pudiera establecer un nivel considerable de armonización internacional.

La competencia fiscal suele implantarse por medio de incentivos fiscales concedidos a las compañías para nuevas inversiones. Esto podría provocar una reducción, al menos a corto plazo, de los ingresos fiscales. Resulta interesante considerar si estos incentivos fiscales son eficaces, es decir, si generan suficientes inversiones nuevas. Las pruebas empíricas citadas en el Informe Ruding indican que la reducción de los tipos impositivos en vigor es menos eficaz que las desgravaciones por amortización acelerada y las deducciones por inversiones a la hora de generar nuevas inversiones. Sin embargo, aun en el caso de las desgravaciones por amortización acelerada y las deducciones por inversiones, las pruebas empíricas parecen indicar que los ingresos fiscales perdidos de esta manera suelen superar las nuevas inversiones que se atribuyen a los incentivos fiscales.

Sin embargo, esto no quiere decir que no haya ningún argumento a favor de la competencia fiscal. En primer lugar, la competencia fiscal puede aumentar la eficiencia del suministro de bienes públicos. Se dice que cuando los gobiernos compiten entre sí para atraer recursos, residentes y comercio, la reducción de los impuestos mejorará el rendimiento de las compañías y por tanto atraerá a empresas nuevas. Sin embargo, este mecanismo sólo funciona bien cuando los impuestos pagados por el contribuyente son impuestos sobre beneficios, es decir, el precio de los servicios públicos puestos a disposición del contribuyente. En otras palabras, esto impediría la utilización de impuestos a efectos de la redistribución de ingresos. Además, ha de tenerse en cuenta que un nivel alto de suministro con servicios públicos de buena calidad, requiere impuestos más altos. En segundo lugar, la competencia fiscal podría restringir la influencia de las agrupaciones sociales específicas sobre el gobierno (burócratas, agricultores, etc.). De esta forma, elimina las situaciones en las cuales el gobierno ha alcanzado unas dimensiones excesivas.

El argumento anterior demuestra que la total unificación de los tipos y las bases impositivas nacionales no es ni viable ni aconsejable desde el punto de vista de la eficiencia, y que los intentos de

armonizar los impuestos deben aplicarse al flujo internacional de bienes, servicios y factores de producción.

En lo que se refiere a los impuestos sobre los flujos de bienes y servicios, hemos concluido que no deben obstaculizar el comercio. Es decir que no deberían provocar la distorsión de las ventajas competitivas. Tanto la imposición en la fuente como en el destino podrían ser neutrales en este respecto, y no hace falta que los tipos sean idénticos en todas las regiones, aunque sería preferible un alto nivel de armonización respecto al régimen de impuestos indirectos y a los productos cubiertos por los diversos tipos y exenciones.

Con respecto a los impuestos sobre los factores de producción, deben enfocarse principalmente los factores de producción más móviles, sobre todo el capital. Para dichos factores, parece aconsejable cierto grado de armonización de tipos y bases impositivas, si bien la uniformidad total no parece ser una condición esencial para que el NIC o el NEC sean aplicables, siempre que existan diferencias de costes entre las regiones. Lo importante es que los regímenes fiscales eviten la doble imposición del capital y las desigualdades respecto a la concesión de determinados tipos de financiación. Con tal de que las diferencias entre las normas fiscales nacionales no obstaculicen el movimiento de personas y compañías de una jurisdicción a otra, una cierta diversidad de regímenes y tipos impositivos parece tolerable. Para evitar guerras fiscales, los gobiernos podrían decidir fijar tipos máximos y mínimos para determinados impuestos, sobre todo el impuesto sobre sociedades.

Por consiguiente, parece que la falta de progreso en la armonización fiscal europea no debería ser motivo de demasiada preocupación. La experiencia de la CE ha demostrado que cada avance hacia la armonización fiscal que no respeta la diversidad de los regímenes fiscales está condenado a fracasar. La necesidad de armonización fiscal depende en gran medida de los objetivos de la integración, y la armonización debe justificarse normalmente caso por caso, aplicando el principio de subsidiaridad. La teoría económica no puede aportar reglas más específicas respecto al nivel de armonización deseable, que variará de un país a otro. Muchas medidas de armonización aplicadas en las federaciones existentes son producto de la evolución histórica, y las peculiaridades institucionales de cada país han producido diferentes niveles de armonización.

III.7. Conclusiones

En esta sección se ha tratado el complicado asunto de qué grado de armonización fiscal resulta necesario en base a la teoría económica y a las experiencias de federaciones y países existentes. En resumen, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

- La total armonización de impuestos es imposible.
- Es aconsejable cierta diversidad de los regímenes fiscales.
- Es deseable cierto nivel de armonización.
- Es imposible medir con precisión el nivel óptimo de diversidad o armonización.

La total armonización de impuestos es imposible por varias razones. En primer lugar, la armonización total ha sido imposible, al menos en la Comunidad Europea, por una razón muy práctica. Los temas fiscales requieren unanimidad en el proceso de toma de decisiones. Dado que la total uniformidad de los impuestos erosiona la soberanía de los Estados y las regiones, éstos son muy reacios a la hora de armonizar totalmente sus regímenes fiscales. En segundo lugar, en cada región/Estado el régimen fiscal es elegido en función de los diferentes puntos de vista respecto al papel de los impuestos en la obtención de ingresos y como instrumento de política económica y social según reconoce el Informe Ruding. Además, las regiones y los Estados tienden a tener opiniones diferentes respecto a la eficiencia económica, la imparcialidad, la viabilidad y la aceptación de diversos impuestos y medidas impositivas. En tercer lugar, la armonización fiscal priva a los países de un instrumento de política económica importante. En un sistema de unión monetaria esto sería inaceptable, puesto que los países ya han renunciado a un instrumento importante para su política económica, el tipo de cambio. En cuarto lugar, las pruebas empíricas sobre las políticas fiscales en las federaciones existentes indica claramente que, aun en los países altamente centralizados, suele ser imposible lograr la unificación total de regímenes fiscales y tipos impositivos.

Nuestro análisis ha demostrado, además, que es imprescindible establecer un objetivo concreto para poder lograr la armonización fiscal. Aunque el objetivo sea el libre flujo de bienes, servicios, capital y mano de obra entre varias regiones, no es necesario armonizar los impuestos totalmente. Los autores sobre la armonización fiscal que hemos comentado con anterioridad señalan la

existencia de dos criterios fundamentales para la coordinación de impuestos (ver Cnossen, que los llama los criterios básicos de coordinación fiscal de Musgrave). El primer criterio es el de la neutralidad fiscal, que exige que los impuestos no provoquen distorsiones de los precios relativos de los bienes y factores de producción nacionales y extranjeros, así como que garanticen que no se distorsione el libre flujo del comercio y los factores. En otras palabras, se considera que los impuestos que invierten el flujo del comercio y los factores provocan distorsiones deberían ser armonizados. El segundo criterio es el de los derechos de base impositiva, que requiere que los derechos de propiedad sobre las bases impositivas sean claramente establecidos. Dichos derechos de propiedad deben basarse o en el principio de residencia o de fuente. Ninguno de los dos criterios de coordinación fiscal requiere la total armonización de los regímenes fiscales y los tipos impositivos. También se aplica al criterio de imparcialidad, que exigiría la distribución imparcial de los ingresos fiscales. Es poco probable que se pudiera lograr la imparcialidad en el caso de regímenes fiscales y tipos impositivos idénticos, dado que suele suponer mayores cargas fiscales en las regiones más ricas. Finalmente, hemos afirmado que las diferencias en los tipos impositivos reflejan normalmente las preferencias locales respecto a los bienes públicos. Un régimen fiscal eficiente tendría en cuenta dichas diferencias en los tipos impositivos.

Por otro lado, existen argumentos que exigen un cierto grado de armonización fiscal entre regiones y países. Estos argumentos incluyen, entre otros, los aspectos administrativos de la tributación, como las diferencias entre los procedimientos de aseguramiento del pago de los impuestos. Las autoridades fiscales suelen tener dificultades a la hora de asegurar el pago de los impuestos sobre actividades realizadas en otras jurisdicciones. En consecuencia, un cambio generalizado hacia los impuestos basados en la fuente facilitaría de forma considerable el aseguramiento del cumplimiento de las políticas fiscales, y reduciría el coste de dicho aseguramiento. Otros argumentos a favor de cierto nivel de armonización fiscal recogían el fenómeno de los excedentes, es decir la situación en la cual los impuestos afectan a los Estados vecinos. Ejemplos de los excedentes serían la compra transfronteriza y el traslado de compañías debido a diferencias en los impuestos (es decir, cuando el NEC/NIC no son aplicables). Pueden existir asimismo considerables economías de escala respecto a la recaudación de impuestos, que constituyen otro argumento a favor de la centralización.

CAPITULO IV

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

IV.1. Introducción

IV.1.1. Concepto de las normas armonizadoras

Según se ha expuesto en el capítulo II anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (TTHH) tienen facultades para mantener, establecer y regular dentro de su Territorio, el régimen tributario, según se establece en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV) y en el 2.1 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV).

Antes de entrar en el detalle de cada una de las distintas normas que pudieran tener alcance armonizador en el CEPV, resulta necesario resaltar la idea de que todas estas limitaciones surgen con el fin de marcar las pautas delimitadoras de la actuación, en principio libre, de los Territorios Históricos en materia tributaria.

En este sentido, los principios limitadores o moduladores presuponen la existencia de unas facultades a las cuales han de aplicarse. Así, el derecho de los Territorios Históricos del País Vasco para, a través de sus Instituciones competentes, configurar el sistema tributario aplicable en dichos Territorios, es lo que ha de considerarse como un *prius* que no puede resultar invalidado, al estar reconocido no sólo en el propio CEPV, sino en la Constitución española de 1978 (CE) y el EAPV. En todo caso, sí resulta necesario construir en torno al mismo y a su desarrollo práctico, un conjunto de principios que establezcan ciertas pautas a ser observadas, para su correcto encaje dentro del marco general normativo del Estado.

En base a lo expuesto resulta interesante profundizar en el artículo 2 del CEPV, en el cual se define explícitamente el derecho de los Territorios Históricos respecto a la configuración del propio Sistema Tributario, aplicable en los mismos.

1. *Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo 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, cuya regulación es competencia del Estado.*
2. *La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.*

De este modo, la base de todo el sistema de Conciertos es el reconocimiento de la potestad de los Territorios Históricos para *mantener, establecer y regular* el régimen tributario aplicable en los mismos, el cual deriva de los derechos históricos constitucionalmente reconocidos, concretados en cuanto a la materia financiera y tributaria se refiere en el EAPV, y finalmente desarrollados en la Ley 12/1981, que aprueba el CEPV. A este respecto, nos remitimos a todo lo expuesto en el apartado II.3. de este trabajo.

Así, una vez sentados en los capítulos precedentes las bases del funcionamiento del sistema, su origen, alcance y significado, tras reconocerse la potestades que a los Territorios Históricos del País Vasco les corresponden, se introducen diversas precisiones, recogidas en el propio CEPV, que actuarán a modo de pautas a las cuales habrán de ceñirse en su ejercicio.

En definitiva, la libertad general de los Territorios Históricos para regular todo lo concerniente a materias tributarias, se ve limitada por diversas normas encaminadas a hacer factible un correcto funcionamiento del sistema tributario vasco dentro del marco general del Estado.

IV.1.2. Concepto positivo de armonización

Respecto al significado y alcance que se pueda dar al término «armonización» y por consiguiente a las normas de tal carácter recogidas en el CEPV, conviene precisar que en la legislación española no se encuentran referencias a dicho término relativas a aspectos tributarios, a excepción de las contenidas en la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración fiscal.

En la citada Ley del Parlamento Vasco, se expresa que la misma tiene por objeto establecer el marco de armonización de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi. Adicionalmente, se señala que las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que, en materia de armonización fiscal, establezcan las leyes del Parlamento Vasco..., además de las contenidas en el Concierto Económico.

A continuación, la Ley se refiere a diversos aspectos sustanciales de la normativa de cada uno de los Territorios Históricos que habrán de ser uniformes, así como la posibilidad de regular de modo diferente otros aspectos tributarios, siempre que la presión fiscal global sea la misma en los tres Territorios. Sin embargo, no define el término armonización.

En este sentido, al carecer de definiciones del concepto de armonización en textos legales, que nos puedan precisar su significado técnico-jurídico, procede acudir a la doctrina y a las construcciones que la misma ha elaborado en torno a este concepto. En este sentido, nos remitimos a lo expuesto en el capítulo III de este trabajo.

En todo caso, acudiendo al significado común del término «armonización», encontramos que el mismo iría referido a hacer posible que dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir a un mismo fin no se rechacen.

IV.1.3. Normas de armonización y «competitividad fiscal»

En este punto, debe realizarse una reflexión, que entendemos básica para el desarrollo posterior de un estudio en profundidad de cada norma de armonización. No cabe duda de que las normas de armonización, así como el conjunto de normas tributarias del CEPV, tienen carácter jurídico, y tratan de regular las relaciones entre ambas Administraciones en un orden puramente jurídico de distribución competencial, basándose en motivaciones de tipo histórico-político.

Sin embargo, en el análisis que se realiza de las mismas, no puede olvidarse que la armonización en sí no es simplemente una necesidad de orden técnico-jurídica dirigida a la cohesión de dos sistemas, sino que adicionalmente tiene un trasfondo de implicaciones económicas para las diferentes administraciones implicadas, tanto de modo directo a través de la recaudación de impuestos, como de modo indirecto a través de la riqueza generada en cada territorio por los sujetos pasivos de los impuestos.

Este trasfondo de implicaciones económicas ha de ser observado desde la perspectiva de las relaciones Estado-País Vasco, basadas en el «riesgo unilateral» consagrado por el sistema, y que ha sido explicado anteriormente, en el sentido de que la Administración vasca asume íntegra y unilateralmente el riesgo que implica la gestión de una Hacienda Pública plenamente competente en su territorio.

De lo expuesto se deduce que, entre las diferentes Haciendas Públicas, será lógica la existencia de «competitividad fiscal», en el sentido de que se trata por parte de todas ellas, de «crear riqueza» en su territorio, y de incrementar su recaudación. En Derecho Comparado se observa que todos los Estados de nuestra área de influencia tienen diferentes tipos de medidas de incentivación, las cuales, amén de su corrección técnica, tienen un indudable trasfondo de interés, por ejemplo en la instalación de diferentes proyectos empresariales. Incluso ha de citarse que la propia Unión Europea ha intentado por diversos medios lograr la armonización de los impuestos directos entre los Estados integrantes de la misma, y la tarea no ha llegado a buen término, precisamente por los intereses de los diferentes Estados de mantener sus peculiaridades, entre otros, y fundamentalmente, por los motivos económicos recientemente expuestos.

Por ello, la capacidad normativa de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, supone la posibilidad de que entre éstas y la Administración del Estado se produzca cierta «competitividad fiscal», tal y como se ha mencionado anteriormente. De ello se deriva que las reglas de armonización no estarán dirigidas simplemente a lograr unos resultados técnico-políticos armónicos, en la conjunción de los impuestos de ambas Administraciones, sino que adicionalmente se aprecia desde la óptica del Estado la competencia de dotarse de un sistema tributario foral diferenciado, como capacidad de realizar una «competitividad fiscal».

De este modo, en la redacción de las normas de armonización, tal y como expondremos en el análisis de cada una de ellas, se aprecia la existencia de esta idea de intentar cortar la «competitividad fiscal» derivada de la competencia en poder de las Instituciones del País Vasco, con el fin de tratar de evitar que se produzca una deslocalización de inversiones, de sujetos pasivos, de riqueza, y de recaudación en suma.

Y debe acentuarse que, además de la competitividad fiscal que se produce entre todos los Estados, en el caso de la competitividad que podría existir entre el Estado español y los Territorios Históricos del País Vasco se dan factores de índole cultural que facilitarían cualquier posible deslocalización.

Así, en el desarrollo de las diferentes normas de armonización llegaremos a la conclusión anteriormente citada, si bien en vía de principio podemos indicar diferentes normas de armonización del artículo 4 del CEPV que reflejan una unilateralidad por parte del Estado, por ejemplo la norma 12.^a indica que la aplicación del CEPV no puede suponer una presión fiscal efectiva global en el País Vasco inferior a la de territorio común, de modo que sólo se limita a la parte del País Vasco, de la misma manera que sucede con la norma 11.^a, que no permite que las normas de los Territorios Históricos supongan *menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial...* de modo que las del Estado parece que sí podrían suponerlo. Asimismo, la norma segunda ordena al sistema tributario que no adopte medidas que discriminen las inversiones por razón de su lugar de procedencia.

Por otro lado, puede reducirse al absurdo el sentido de las propias normas de armonización que están pensando en la deslocalización de inversiones a través de la normativa tributaria del País Vasco. Supongamos el siguiente caso:

- Impuesto sobre Sociedades idéntico en territorio común y en el País Vasco.
- El Estado financia un superpuerto en Bilbao y no en Santander.
- Del análisis anteriormente citado de las decisiones de inversión, se desprende que una serie de empresarios han invertido en el País Vasco exclusivamente por la cercanía a un superpuerto.

De este modo se ha influido en la localización de la inversión vía gasto realizado por el propio Estado, y a nadie le extraña que sea así, es más, no existe norma alguna que lo impida.

Esto es, se limita la posibilidad de afectar a la localización vía ejercicio de la competencia propia de las Instituciones del País Vasco, pero no se limita la posibilidad de hacerlo vía gasto del propio Estado.

De nuevo en base al riesgo unilateral se puede llegar a reducir al absurdo el sentido económico de esta clase de ideas en las normas de armonización con el siguiente razonamiento:

- Si el País Vasco ingresa menos al reducir los impuestos, dada su autonomía financiera, tendrá menos para gastar. Si este menor gasto se traduce en menores infraestructuras, resulta que a la decisión de inversión afectarán por un lado, el menor impuesto a pagar, y por otro, las menores infraestructuras. Por lo tanto,

el efecto neto en las decisiones debería equilibrarse, ya que lo que teóricamente influiría en la deslocalización la fiscalidad menor, se compensaría con otros factores que influirían a la inversa.

- El ejemplo a la inversa sería aquel en que, al igual que en el caso empleado anteriormente, nos encontramos ante decisiones de inversión basadas exclusivamente en la existencia de un superpuerto en Bilbao siendo el Impuesto sobre Sociedades idéntico en territorio común y en País Vasco, o incluso superior en este último, y siendo las Instituciones vascas competentes las que financian ese superpuerto en Bilbao.

Esto es, el País Vasco podría afectar a las decisiones empresariales de localización mediante un mayor gasto, pero no mediante el menor ingreso, lo cual, en vía de principios, resulta cuando menos, chocante.

Apréciese que, en todo caso, el efecto de cualquier actuación de este tipo ha de contemplarse a largo plazo, sin que resulte significativo su impacto inmediato.

Pese a lo expuesto en el sentido de la «cautela» con la que la Administración central reconoce la potestad tributaria de las Instituciones del País Vasco, en todo caso trataremos de buscar aplicación práctica a las diferentes normas de armonización analizadas, puesto que son el derecho positivo que constituye parte fundamental de este documento. Sirva sin embargo la reflexión anterior como elemento a considerar en la interpretación de estas normas armonizadoras.

IV.1.4. Clasificación de las normas armonizadoras

En cuanto a la posible clasificación a efectuar entre las diversas normas de armonización y principios generales del CEPV, señalar que vamos a adoptar aquella basada en el alcance general o concreto de cada una de ellas.

De este modo, haremos dos grandes grupos de normas de armonización, a efectos de acometer su estudio.

- En el primero de ellos incluiremos aquellas que por su alcance puedan referirse al sistema tributario en su conjunto y no a una figura concreta del mismo, a las cuales denominaremos *normas generales de armonización*.
- En el segundo grupo, se incluirán aquellas otras normas que vayan referidas a tributos determinados o figuras específicas del

sistema tributario, a las cuales denominaremos *normas concretas de armonización*.

IV.1.5. Enfoque del análisis sobre las distintas normas

Por otra parte, respecto a la metodología a seguir a la hora de enfocar el estudio de las diferentes normas de armonización, es importante señalar que en todo caso entre las diversas interpretaciones que puedan ofrecer cada una de las normas a analizar, habrán de considerarse como válidas exclusivamente aquellas que conduzcan a dar contenido al CEPV en su conjunto y, por tanto, que permitan hacer efectivo el principio general que subraya las facultades de las Instituciones de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular su sistema tributario, así como de cada una de las normas concretas que integran el cuerpo del Concierto.

De este modo, se procederá a enfocar cada una de estas normas, siguiendo la pauta de no dejar vacías de contenido ninguna de las facultades que a los Territorios Históricos les correspondan en cuanto a los diferentes tributos, puesto que en caso contrario, el CEPV carecería de sentido. Esta idea se tendrá presente de forma continuada al analizar cada una de las normas de armonización.

En todo caso, a la hora de enfocar el análisis del alcance y significado de cada una de las normas armonizadoras del CEPV, mediante la interpretación de las mismas del modo expuesto en el apartado 1.3 anterior, habrá de considerarse que entre las diversas interpretaciones que de las mismas pudieran colegirse, derivadas de su inconcreción, habría de adoptarse como válidas aquellas que conduzcan a dotar de cierto sentido a cada una de ellas.

Asimismo, en cuanto a su aplicación, tal y como reiteramos en la explicación de cada determinada norma, debido a que en su gran mayoría utilizan la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados, deberá tenerse en cuenta que en los mismos, la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una «unidad de solución justa» en cada caso ¹.

Por último, señalar que el trabajo de analizar en profundidad las normas de armonización contenidas en el CEPV resulta aún más complicado, si cabe, por el hecho de no haberse producido el desarrollo reglamentario del mismo. En este sentido, el propio CEPV, en su Disposición Final Primera, prevé tal desarrollo regla-

¹ García de Enterría y Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I.

mentario que, hasta el momento, no se ha producido, quizá en base a la propia complejidad que tal proceso entrañaría, derivada posiblemente más que de cuestiones de carácter estrictamente técnico, de la naturaleza de pacto del CEPV según se expone en el punto II.3.6.b) anterior.

IV.1.6. Alcance del análisis

El CEPV recoge en su artículo 4 un conjunto de pautas a considerar por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos al proceder a desarrollar el conjunto de competencias que les corresponden en cuanto al Sistema Tributario aplicable.

En este sentido, el propio tenor literal del citado precepto se refiere a las mismas como *normas de armonización fiscal*.

El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal: ...

Este precepto recoge una serie de doce normas calificadas como armonizadoras, pero de muy diverso contenido y alcance. En este sentido, algún autor ha llegado a afirmar que *una de las características de estas doce llamadas normas de armonización fiscal es precisamente su desarmonización, su falta de concreción y el distinto alcance de su significado*².

A este respecto, en el presente capítulo, además de procederse al análisis detallado del conjunto de normas contenidas en el citado artículo 4, que explícitamente se definen como armonizadoras, se efectuará un estudio de otras previsiones contenidas en distintos preceptos del CEPV, las cuales estimamos que cumplen una finalidad equivalente a aquéllas.

En este sentido, incluimos dentro del análisis a efectuar en este capítulo, algunos de los *principios generales* contenidos en el artículo 3 del CEPV, así como alguna referencia contenida en otros preceptos del mismo, que igualmente consideramos puede resultar interesante al objeto del trabajo.

En el propio artículo 3.1.3, entre los principios que se citan, se encuentran los de *coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado*. Así, se observa cómo la armonización fiscal es un principio general contenido en el artículo 3 y desarrollado explícitamente en el siguiente precepto, si bien normas de armonización en sen-

² Luquin y Sainz de Baranda, *El Concierto Económico con el País Vasco. Reflexiones sobre la Ley 12/1981, de 13 de mayo*.

tido amplio pueden encontrarse en el propio artículo 3, además de las expresamente calificadas como tales en el artículo 4.

Al incluir en el alcance de este trabajo normas que en principio no son calificadas explícitamente como armonizadoras por el CEPV, el significado de tal término tendrá relación directa con las previsiones del artículo 4, si bien ha de considerarse según el enfoque de nuestro trabajo, a la hora de estudiar el resto de las contempladas en este capítulo.

IV.1.7. Resumen

A las potestades de carácter tributario que, con carácter de generalidad, se conceden a las Instituciones competentes del País Vasco, el propio CEPV establece unas limitaciones de índole genérica, que son precisamente el objeto último del presente documento.

Tales limitaciones, a las que denominaremos en adelante «normas de armonización», aparecen en el propio CEPV, tanto bajo esta rúbrica, como en otros apartados del mismo, caracterizándose por su inconcreción, lo cual no obsta para que desplieguen su eficacia jurídica.

IV.2. Normas de carácter concreto

IV.2.1. *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)*

IV.2.1.a) *Ambito de aplicación*

De la redacción del precepto se deduce que la aplicación de la LGT no debe suponer la no existencia de capacidad por parte de las Instituciones del País Vasco para dictar su propia Norma Foral General Tributaria (NFGT). Esto es, la competencia normativa del País Vasco alcanza a la formulación de una NFGT, y la aplicación de la LGT como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos simplemente es un factor a tener en cuenta en cuanto a la totalidad de la regulación tributaria emanada de las Instituciones del País Vasco.

La conclusión en cuanto al ámbito a que afectará la presente norma supone:

- Que la aplicación que se predica de la LGT no supone limitación alguna en cuanto a los contenidos de cada NFGT, así como a aquellos aspectos tratados en la LGT que no sean sistemática, terminología y conceptos.
- Que esos aspectos no vinculan sólo al contenido de una eventual NFGT, sino al total de la normativa emanada de las Instituciones de los Territorios Históricos en cuanto poderes soberanos en materia tributaria.

Esta conclusión, respecto al primer punto citado, es refrendada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en Sentencia de 21 de octubre de 1993 que afirma:

Que igual suerte desestimatoria deben seguir las alegaciones que se hacen respecto a la Disposición Adicional III, en tanto en cuanto ésta regula el régimen de pago aplazado de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que corresponde a incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por anotación contable consistentes en la regularización de existencias, y decimos que se debe desestimar el recurso en esta parte, porque el artículo 61.3 de la LGT establece, en efecto, los requisitos para el otorgamiento de aplazamientos y fraccionamientos de deudas, pero lo hacen con respecto al territorio común, y por tanto el legislador de la Hacienda Foral, está plenamente legitimado para establecer el suyo, como en este caso lo hace la Hacienda Foral de Vizcaya, sin que se entienda por esta Sala que se conculque de forma alguna, el artículo 4.1 de la Ley del Concierto, pues éste se refiere a la aplicación de la Ley General Tributaria, como medida de coordinación, en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, sin que en el presente caso, objeto de estos autos, la regulación del régimen de pago referido anteriormente, tenga nada que ver con la coordinación de los conceptos, términos o sistemática de la Ley General Tributaria.

IV.2.1.b) Significado

Si bien hemos determinado los supuestos en que será de aplicación esta norma armonizadora, debemos también desgranar el significado de lo que supone la misma en los ámbitos de aplicación definidos previamente, para lo cual hemos de definir los conceptos contenidos en la presente norma de armonización:

- «Sistemática» se define como aquello que sigue o se ajusta a un sistema.
- «Terminología»: conjunto de términos o vocablos propios de determinada profesión, ciencia o materia.
- «Concepto»: pensamiento expresado con palabras.

Es de capital importancia tener en cuenta estas definiciones que nos ofrece el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, pues esa situación, digamos privilegiada de la LGT en cuanto a medida de coordinación, lo es sólo respecto a los tres conceptos anteriormente definidos.

De este modo, la normativa emanada del País Vasco no tiene por qué atenerse al dictado de la LGT como norma en su totalidad, sino solamente en cuanto al sistema que siga la estructura de los diferentes tributos y figuras del ordenamiento impositivo, y que los términos empleados, así como su significado, sean como los definidos en la propia LGT.

Debe tenerse en cuenta que el cumplimiento de este principio armonizador es prácticamente un hecho en todo momento, pues en todos los Estados de nuestra área de influencia los sistemas utilizados, así como la terminología utilizada y su significado, son muy similares en los tiempos actuales.

De lo indicado anteriormente parece deducirse que esta norma fundamentalmente supone un llamamiento a que en la regulación que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos efectúen del sistema impositivo, no se alejen de un modo exagerado de lo que rige en territorio común. Hemos de acudir al cierre del artículo, que nos refuerza claramente en esta idea, al indicar que esta eventual aplicación planificadora de la LGT lo será solamente en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en el propio CEPV, por lo que, en el momento en que determinada Institución proceda a la redacción de cualquier norma tributaria, atenderá en primer lugar al contenido del CEPV, para, una vez respetado éste, tener en cuenta que, como norma de coordinación en cuanto a los reiterados tres conceptos, será de aplicación la LGT.

IV.2.1.c) Posibles interpretaciones alternativas

En contra de esta interpretación, existe quien pudiera considerar una posibilidad de aplicación más amplia de la norma de armonización, en base a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco de fecha 16 de marzo de 1995 que, en relación con la fijación en una Norma Foral de Presupuestos de un tipo de interés de demora que podía ser modificado por el Director General de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral, se basa en el artículo 4.1 del CEPV que está siendo objeto de comentario, para posteriormente indicar lo siguiente:

Si, de un lado, es claro que el interés de demora que se aplica en las relaciones jurídico-tributarias constituye un concepto de esta

naturaleza y, por tanto, sometido a las medidas de coordinación a que hace referencia la señalada norma primera del artículo 4, ..., sin que los Territorios Históricos puedan introducir en su sistema tributario uno diferente al del Estado, el Tribunal Constitucional (Sentencia 14/1986, de 31 de enero) ha despejado toda posible duda al respecto, al declarar que «La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, ..., debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la CE, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas». De todo lo cual resulta que la previsión contenida... ha de ser anulada.

La Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) invocada se refiere al recurso de inconstitucionalidad presentado contra la Ley 12/1983 del Parlamento Vasco que regula los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, y en la que discutía sobre si era acorde con la CE el establecimiento de un tipo de interés de demora superior al establecido en territorio común, para las cantidades adeudadas a la Comunidad Autónoma por determinados sujetos.

De ello se deriva que si bien el TSJ parece querer incluir la regulación del tipo de interés de demora en la norma de armonización actualmente comentada, él mismo se encarga de, en primer lugar, reconocer que ofrece dudas esta inclusión, y en segundo, de obviar el intento de justificar que algo se imponga al País Vasco desde el Estado en base a este tan genérico principio de armonización, dada la dificultad que entraña esta tarea, para basarse simplemente en una Sentencia del TC que no aplica principios tributarios sino de regulación de régimen local.

De este modo, puesto que en la Sentencia del TSJ simplemente se cita el artículo 4.1 del CEPV, para posteriormente no aplicarlo, se está realizando una utilización espúrea del mismo, pues la regulación del interés de demora no es algo que deba enmarcarse en las competencias de las Instituciones del País Vasco según el CEPV.

IV.2.1.d) La LGT como «lenguaje común» en materia tributaria

No obstante todo lo indicado, no debe rechazarse la importancia de este principio de armonización en tanto en cuanto supone un mismo «idioma» entre el territorio común (definido en la LGT) y el País Vasco (que respetará el «idioma» establecido en la LGT). Es por ello que esta norma aparece como la primera entre los

principios de armonización, pues si bien en cuanto a regulación tributaria material es discutible su influencia, en cuanto al lenguaje que se utilizará por ambas Administraciones para determinar si se cumple la armonización perseguida, resulta básica.

IV.2.1.e) Resumen

Esta norma de armonización no invalida la posibilidad de que las Instituciones Forales competentes promulguen sus propias Normas Forales Generales Tributarias, sino que informa la totalidad del ordenamiento tributario foral, cuyas limitaciones en cuanto a estructura impositiva podrán provenir más de otras normas de armonización, e incluso 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 esta precisa un lenguaje común aplicable al sistema tributario.

IV.2.2. Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en Territorio Común

IV.2.2.a) Alcance del concepto de retención

Puesto que la norma armonizadora se centra en los tipos de retención, en primer lugar debe precisarse el término *retención*.

La primera referencia a las retenciones se halla en el ordenamiento tributario español, en el artículo 32 de la LGT, al establecer la figura del sustituto:

Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley, y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro.

Si bien esta figura supone una quiebra en la identidad entre sujeto pasivo y persona que realiza el hecho imponible que origina la deuda tributaria (pues el sustituto es definido como sujeto pasivo en el propio artículo 30 de la LGT), debe tenerse en cuenta que sólo existe sustituto cuando la Ley lo establece específicamente, y éste sólo viene obligado al cumplimiento de las obligaciones que la Ley le impone expresamente.

Por tanto, hemos de ir a las *normas reguladoras de los respectivos tributos* para establecer lo que se entiende por retención, además

que el propio CEPV nos remite a la aplicación de iguales tipos de retención en el IRPF y en el IS:

- El artículo 98 de la Ley de IRPF, titulado *Retenciones y otros pagos a cuenta*, establece:

Uno. Las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y forma que se establezcan.

Tanto del título del artículo como de su contenido, se deduce que la retención es un subtipo de los pagos a cuenta, siendo otro subtipo, según el número Tres del propio artículo 98 de la Ley de IRPF, el fraccionamiento de pago, según se establezca reglamentariamente.

- Es más clarificador respecto a una clasificación de los pagos a cuenta como tipo general que abarca a las retenciones, el artículo 40 del Reglamento de IRPF (titulado *Pagos a cuenta*) que indica lo siguiente:

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta podrán consistir en:

- Retenciones*
 - Ingresos a cuenta*
 - Pagos fraccionados*
- En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 146 Ley del IS (titulado *Retenciones e ingresos a cuenta*) nos ofrece una redacción similar a la anteriormente transcrita para el artículo 98 de la Ley de IRPF:

1. Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.

De nuevo la retención como subtipo del pago a cuenta, y diferenciada del ingreso a cuenta.

Dada esta interrelación de conceptos, y el hecho de que el Concierto Económico sólo escoja uno de ellos (la retención) en la norma de armonización aquí analizada, obliga a delimitar previamente los conceptos.

La *retención* supone que el pagador de determinados rendimientos, en cuanto paga con dinero, detrae parte de lo que le corresponde pagar al perceptor de la renta, ingresando esa cantidad en el Tesoro, de modo que es el perceptor quien anticipa el pago del impuesto que le corresponda.

Por su parte el *ingreso a cuenta* implica el ingreso de una cantidad en el Tesoro por parte del pagador, sin que exista flujo monetario ente pagador y perceptor.

La filosofía que inspira ambas figuras es idéntica, pues el pago que realiza el pagador al Tesoro supone un anticipo del impuesto correspondiente al perceptor. El único matiz diferencial viene impuesto porque las rentas sujetas a ingreso a cuenta se derivan de retribuciones en especie o de supuestos en que la Ley establece una presunción de renta, de modo que el pagador no detrae el importe a ingresar al Tesoro de lo que satisface al perceptor, sino que se valora la prestación en especie, o la presunta, sobre la cual se calcula el ingreso a realizar en el Tesoro.

Por otra parte, los *pagos fraccionados* constituyen asimismo un pago al Tesoro Público a cuenta de lo que será el impuesto definitivo, pero en este caso, no existe pagador y perceptor, sino que el propio sujeto pasivo, a cuenta de quien se ingresa el impuesto, es quien lo ingresa, por lo que la figura, si bien incardinada, al igual que las dos anteriores, en el conjunto de los pagos a cuenta, sólo tiene una semejanza conceptual relativa.

IV.2.2.b) Extensión del concepto

Ahora bien, aclarados los conceptos, ¿a qué se refiere el CEPV al indicar que deben exigirse iguales tipos de retención, sin que se refiera al resto de pagos a cuenta?

Si acudimos al principio inspirador de esta norma de armonización, resulta evidente que hemos de ponernos en la perspectiva del sujeto pasivo del tributo que soporta el pago a cuenta, pues para el pagador (en los casos de la retención y del ingreso a cuenta) es indiferente el tipo de retención a aplicar, pues en todo caso, sólo se vería afectado por circunstancias de carácter formal.

Puestos en la posición del sujeto pasivo que soporta la carga tributaria, las tres figuras de pago a cuenta, en principio, suponen

lo mismo para él: un ingreso en el Tesoro a cuenta de la definitiva liquidación. No parece pues, que debieran existir, desde un punto de vista de política legislativa en cuanto a armonización fiscal, diferencias entre las tres figuras, pues además, y por ejemplo en el caso de personas físicas, bastaría con establecer un ingreso a cuenta sensiblemente inferior en determinado territorio, y dado que es relativamente fácil convertir las retribuciones dinerarias (sujetas a retención) en retribuciones en especie (sujetas a ingreso a cuenta), burlar el principio que subyace en esa norma de armonización.

En este punto, debe aportar claridad el realizar una interpretación sistemática de esta regla, por cuanto que forma parte de un conjunto, la Ley del Concierto Económico, dentro de la cual se nos ofrece en otros artículos la conexión necesaria con esta norma, que no puede ser analizada de modo aislado.

Así, la Sección Segunda del Capítulo Primero, referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica los artículos 10 a 13, a la regulación de las retenciones en la fuente, refiriéndose posteriormente, en el artículo 14, a los pagos fraccionados.

Por su parte, la Sección Cuarta referente al Impuesto sobre Sociedades, dedica el artículo 23 al pago a cuenta del Impuesto, y el 24 a «las retenciones e ingresos a cuenta», si bien en su redacción original se trataba del artículo 25, que sólo hacía referencia a las retenciones, tratándose de una incorporación mediante la Ley 27/1990 la de la cita de los ingresos a cuenta, esta vez incorporados en el artículo 24.

Puesto que para entender lo que las normas dedicadas tanto al IRPF como al IS han pretendido indicar con las anteriores referencias, ha de atenderse, de acuerdo con el artículo 3.1 del Código Civil (CC) español, principalmente al espíritu y finalidad de estas normas, no debe olvidarse que la Ley del Concierto Económico se formuló para regular las relaciones entre dos Administraciones, pero, claro está, con los medios a su alcance, por lo que no debe olvidarse el significado de los conceptos indicados en el IRPF y en el IS al momento de promulgar la Ley.

Al promulgarse el CEPV, la normativa en vigor del IRPF y del IS³ no contemplaba los ingresos a cuenta, figura que surgió con la

³ Para evitar cualquier asomo de duda, en cuanto a lo indicado para el IS, debe matizarse que el denominado «pago a cuenta» no es el género del que hemos hablado que surgen los tres subtipos que en este momento analizamos, sino que es una figura así denominada pero que coincide con la definición anteriormente citada de los pagos fraccionados. Sirva para comprobarlo que hasta la

Ley 14/1985, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, que los estableció en aquel momento para retribuciones en especie satisfechas por entidades financieras, rendimientos explícitos con frecuencia de liquidación superior a 12 meses, y supuestos de cesión de capitales propios en operaciones vinculadas, supuestos que se han transformado en los anteriormente indicados que se dan en la actualidad.

Por tanto, y puesto que parece meridianamente claro que:

- la única diferencia entre la retención y el ingreso a cuenta es la existencia de una remuneración pecuniaria, pues la idea última es idéntica,
- en el momento en que se promulgó el CEPV no se pudo prever la figura del ingreso a cuenta, inexistente en aquellos momentos en la regulación del IRPF y del IS,
- cuando se modificaron en su integridad los artículos referentes al IS, introduciéndose el concepto «ingreso a cuenta», éste podía haberse introducido asimismo en materia de armonización, y no se hizo así,
- puede existir un fuerte condicionante, por la naturaleza pacticia del CEPV, en modificar las normas de armonización del mismo,
- el pago fraccionado ya estaba previsto en el CEPV,

resulta que, en cuanto al concepto a armonizar en esta regla, una interpretación de la *ratio legis* de la norma, nos lleva a entender que su finalidad es que tanto las retenciones como los ingresos a cuenta deben considerarse como integrantes de esta norma de armonización, si bien la redacción dada por el legislador podría llevar a la conclusión de estimar únicamente incluidos en esta norma los supuestos de retención.

IV.2.2.c) Importancia de la armonización en materia de retenciones en la experiencia europea

Como referencia abstracta, hemos de acudir a la experiencia europea en cuanto a las retenciones, que dio lugar a una Propuesta

promulgación de la nueva Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades el denominado «pago a cuenta» del Impuesto sobre Sociedades era considerado como «un pago a cuenta de la liquidación correspondiente al ejercicio que esté en curso», estableciéndose expresamente su acumulación a las retenciones efectivamente soportadas por el sujeto pasivo, a efectos del cálculo de la cuota a ingresar o devolver. La nueva LIS, en su artículo 38, recoge el concepto de «El pago fraccionado», cuyo contenido es esencialmente igual al de lo anteriormente catalogado como «pago a cuenta».

de Directiva por parte de la Comisión de la Unión Europea, en la que se abogaba por aplicar una retención (que se cifró en un mínimo de un 15 %) sobre los intereses percibidos en los Estados miembros. El razonamiento último de esta medida se basaba en evitar movimientos de capitales entre Estados, que dieran lugar a evasiones de impuestos.

Entendemos que este razonamiento no es aplicable al caso expuesto en el CEPV, por dos motivos:

- La motivación de la inserción de esta norma en el CEPV no se halla en la evitación del fraude fiscal, puesto que el mismo consagra un sistema de facilitación mutua de datos e informaciones entre ambas Administraciones implicadas (art. 5.1 CEPV).
- La propuesta de la Comisión se basaba en la necesidad de establecer una retención en la fuente, no en que el tipo aplicado fuera el mismo, tal y como consagra el CEPV.

IV.2.2.d) Alcance de la referencia al tipo

Una vez precisado el término «retención» contenido en la presente norma armonizadora, cabe plantearse que una interpretación literal del artículo 4.3.º del CEPV nos podría llevar a la conclusión de que, si bien no pueden aplicarse diferentes tipos de retención, sí podría darse el caso en que una soberanía fiscal sometiera a retención (o ingreso a cuenta) determinado rendimiento y otra no, sin que se rompiese, en este caso, la regla citada.

Si bien esto sería el resultado de una interpretación puramente gramatical del articulado, no cabe duda que una visión lógica-sistemática del precepto nos conduce a analizar el contexto de esta regla. Y precisamente porque se trata de una regla, en este caso de armonización fiscal, tal y como reza el título del artículo 4 en que se halla enclavada. Pues bien, si de lo que se trata es de armonizar, no parece lógico que se limiten los tipos a aplicar a determinada figura (en este caso la retención), pero no se limite cuándo debe existir tal figura, u otros elementos que pudieran influir en la deuda tributaria resultante (p.e. bonificaciones...).

Por tanto, pese a que una interpretación acorde con el desarrollo que hemos llevado a cabo de esta norma quizá nos condujera a concluir en base únicamente a los conceptos de «tipo» y «retención», una investigación más profunda lleva inexorablemente a las consecuencias que a continuación se señalan, en el sentido de que el conjunto de la normativa relativa a retenciones debe ser igual en territorio común que en los Territorios Históricos.

Así se exploya la Sentencia de 21 de octubre de 1993 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que anula la Disposición

Adicional Octava de la Norma Foral 11/1990, la cual extendía el régimen de inexistencia de retención establecido en el artículo 8.1 de la Norma Foral 7/1985 sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros a los activos financieros regulados en el Decreto Foral 109/1990, de 25 de septiembre («letras forales»).

El Tribunal indica literalmente que *en este sentido el artículo 4.3 de la Ley 12/1981 del Concierto Económico es tremendamente claro, «se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, que en territorio común», siendo la Ley 14/1985, de Activos Financieros, la que, en su artículo 8, establece los supuestos de no retención, y entre los que no incluye la Letras Forales, lo que hace que los Territorios Forales no puedan establecer por sí una retención en unas Letras Forales, excluyendo de retención un supuesto no previsto en la legislación común que en aras del artículo 4.3 del Concierto debe ser igual para el Foral.*

IV.2.2.e) Significado último de la norma

Ahora bien, pese a que resulta que las retenciones deban regularse de modo idéntico en la normativa común y en la del País Vasco, ¿cuál es la razón de fondo que permite que, en IRPF o IS, en principio y en base a las reglas de armonización establecidas con carácter general, pueda establecerse un tipo de gravamen diferente en cuanto a la tributación definitiva, pero en cambio no puedan regularse de modo singular las retenciones?

La explicación hay que buscarla en el propio significado de las retenciones como pago a cuenta de la definitiva liquidación. Si se pretendiera determinar la norma (foral o común) reguladora de una retención, dado que supone, tal y como se ha indicado, un impuesto a cuenta del impuesto definitivo del retenido, lo lógico es que debiera aplicársele la normativa (foral o común) aplicable al sujeto retenido, independientemente de quién fuera el pagador. Por otro lado, también deberían tenerse en cuenta los diferentes puntos de conexión aplicables al ingreso de la retención detrída por el pagador.

Y resulta que, estructuralmente, existe una tendencia en el derecho positivo español en la línea de regular desde el punto de vista del sujeto retenedor la materia de retenciones. Así, el artículo 98 de la Ley 18/1991 de IRPF comienza del siguiente modo:

Uno. Las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas, estarán obligadas a retener...

De la misma manera, el artículo 146 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades establece:

1. *Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta...*

Lo antedicho supondría incluir en el sistema una regulación positiva precisa que abarcara los posibles supuestos. Sin duda, se trataría de un apartado nuevo a incluir en el Concierto, de relativa complejidad, dedicado en exclusiva a la materia de las retenciones, cuya redacción no tendría más dificultad que la puramente técnica.

No obstante, una regulación tan exhaustiva se nos antoja innecesaria, puesto que se trata de que, mediante el CEPV, se respete en todo caso la potestad de establecimiento de tributos en poder del País Vasco, la cual no se ve atacada, al menos directamente, por unos tipos de retención idénticos a los de territorio común, siempre que la potestad normativa del impuesto definitivo quede en manos de las instituciones del País Vasco.

En todo caso, plantear una última reflexión sobre la base del aforismo *quien puede lo más, puede lo menos*, en el sentido de que siendo la figura de la retención y sus afines algo supuestamente accesorio del IRPF o del IS, pudiera resultar lógico, más allá de lo que establece la legislación positiva, que la capacidad normativa del impuesto conllevaría la de las retenciones a cuenta del mismo.

IV.2.2.f) Ubicación de la presente norma

Otra cuestión a tener en cuenta es la ubicación de la presente norma de armonización, puesto que su especificidad respecto al IRPF y al IS hace que pueda parecer extraño el encontrarla como norma general, cuando podía haberse incluido dentro de la regulación de la normativa correspondiente a estos tributos, si bien este mismo razonamiento, *a sensu contrario*, puede justificar el hecho de determinarse en un precepto común a ambos impuestos.

Entendemos que se trata de una opción por la ubicación aquí, sin mayor importancia que la derivada de lo indicado anteriormente, en el sentido de que esta limitación en cuanto a las retenciones no es una limitación estricta a la capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco, sino más bien una asunción en cuanto a no realizar un apartado específico del CEPV referido al pago a cuenta del impuesto definitivo, por lo que no se introduce dentro de las reglas que van a regir la normativa definitiva de cada figura impositiva, sino con carácter previo.

Adicionalmente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 22 de abril de 1994, interpreta este tema de la ubicación en el sentido de que, puesto que el IRPF (también sería aplicable al IS) es un tributo de normativa autónoma, está abierto a concertación sobre la atribución de la regulación de la totalidad del régimen jurídico a los Territorios Históricos (esto es, el contenido de las normas referidas concretamente al IRPF sería esencialmente temporal), mientras que la regulación armonizadora de las retenciones se pretende que sea estable en todo el período de duración del CEPV.

IV.2.2.g) Resumen

El concepto de retención empleado debe ampliarse a los ingresos a cuenta.

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

IV.2.3. 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

A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que, en su caso, se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de los mencionados criterios (art. 4.4.º.1)

IV.2.3.a) Competencias de los Territorios Históricos

Respecto a esta norma de armonización y cabe señalar, en primer lugar que hace referencia a un tributo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al cual el CEPV dedica un precepto específico, artículo 41, dentro de la Sección 10.ª del Capítulo Primero, dedicada a las Haciendas Locales.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en su respectivo Territorio Histórico.

En este sentido, a la luz de ambos preceptos, artículos 4.4.ª.1 y 41 del CEPV, resulta posible afirmar que el principio general sería el de la plena capacidad normativa de las Instituciones competentes

de los Territorios Históricos respecto a este impuesto, a excepción de lo expresamente previsto en la citada norma de armonización.

En principio, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tendrían facultades para regular el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sin otras limitaciones que las derivadas del propio CEPV. Sin embargo, según el artículo 4.4.^a.1 del CEPV, tales facultades normativas por parte de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no se extenderían a dos supuestos que, de forma resumida, podrían sintetizarse en el hecho imponible y los criterios de valoración.

IV.2.3.b) Significado último de la norma

A este respecto, una vez delimitadas las facultades de los Territorios Históricos en relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y supuestas las limitaciones que a las mismas se establecen en el artículo 4.4.^a.1, se plantea cuál es su alcance práctico y en base a qué motivaciones pudieran haberse introducido.

Si se trata de realizar un examen conjunto del principio general y sus excepciones, facultades normativas y limitaciones, se pueden observar efectos de especial relevancia práctica. Así, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrían, adoptando idéntica definición del hecho imponible y manteniendo los mismos criterios de valoración, o sea respetando las únicas limitaciones a este respecto contempladas en el CEPV, dejar exento cualquier supuesto o bien hacerlo tributar de forma más gravosa que en Territorio Común, con las mismas eventuales limitaciones de otras normas de armonización.

En base a lo expuesto en el párrafo anterior, procede cuestionarse cuál es el verdadero alcance que se ha pretendido dar a esta norma de armonización, supuesto que la repercusión de la misma referida al propio Impuesto sobre Bienes Inmuebles no es, ni mucho menos, determinante de una tributación igual o incluso similar a la que se establezca en Territorio Común. Así, parece que conseguir una tributación similar en los Territorios Históricos y en Territorio Común, por este concepto impositivo, no es el motivo determinante para introducir una norma armonizadora de este corte.

De este modo, habría que encontrarse una justificación diferente, fuera del ámbito del propio Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para la citada norma armonizadora, limitativa de las facultades de los Territorios Históricos respecto a este tributo. En este sentido, se trataría de estudiar la trascendencia que el hecho imponible del

Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los criterios valorativos del mismo, pudieran tener respecto a otros tributos.

Así, con el fin de proceder a examinar la relevancia que tales conceptos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles pueden poseer respecto a otras figuras tributarias, resulta necesario realizar un somero análisis de la regulación positiva de este impuesto y, concretamente, sobre lo que en la misma se establece respecto al hecho imponible y a los criterios valorativos.

En este sentido, la normativa referente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles se contiene, fundamentalmente, a nivel estatal, en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. A este respecto, haremos referencia a la misma y no a las diversas Normas Forales, en cuanto no se diferencien de éstas en aspectos objeto de comentario.

Adicionalmente, señalar que la ubicación de esta norma referente a un tributo determinado, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se ha situado dentro del grupo de normas de armonización y no en la Sección Décima del CEPV, en la cual existe un precepto específico dedicado a este Impuesto (artículo 41). De este modo, probablemente se haya querido remarcar su influencia en otros impuestos y señalar de modo más explícito las repercusiones que de la misma se pueden derivar en distintas figuras tributarias.

IV.2.3.c) Contenido: limitaciones

i) El hecho imponible

En el artículo 61 de la citada Ley 39/1988, se establece que *el hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles.*

En este sentido, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, según lo dispuesto en la norma de armonización contenida en el artículo 4.4.^a.1, se encuentran obligadas a adoptar una idéntica definición del hecho imponible. Es decir, éste ha de ser el mismo que el expresado en la Ley de Haciendas Locales.

A este respecto, resulta peculiar que en la citada norma de armonización se exprese con tanta rotundidad que la regulación ha de ser *idéntica*, sin dejar margen a posibles matizaciones. Así, parece que más que una norma de armonización se trataría de una norma de uniformización, puesto que obliga a dar un trato exactamente

igual al establecido en Territorio Común, en cuanto al propio Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siendo una auténtica norma de armonización respecto a el resto de impuestos a los que afecta.

ii) Los criterios de valoración

Respecto a la valoración de los bienes inmuebles encaminada a determinar la base imponible del referido Impuesto, el artículo 66 de la Ley 39/1988 establece que *la base imponible del impuesto estará constituida por el valor de los bienes inmuebles*. Adicionalmente, se dispone que *para la determinación de la base imponible se tomará como valor de los bienes inmuebles el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste*.

A continuación, la citada Ley 39/1988, establece que el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana estará integrado por el valor del suelo y el de las construcciones. Adicionalmente, en los artículos 67 y 68 de la Ley, se indican los factores a considerar para la determinación del valor catastral del suelo y de las construcciones, y el artículo 70 de la misma Ley dispone que la fijación de los valores catastrales se llevará a cabo con arreglo a los *criterios de valoración* regulados en los artículos 67 y 68.

En cuanto a lo previsto en la norma de armonización contenida en el artículo 4.4.^ª.1 del CEPV, reiteramos que la misma establece que *se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles... que los establecidos en Territorio Común*. Así, la normativa emanada de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos respecto a este Impuesto ha de respetar lo previsto en los citados artículos de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales.

En resumen, se trataría de tomar como base para la valoración de los inmuebles su *valor catastral* y, adicionalmente, proceder a la determinación de éste en base a los *criterios* establecidos con carácter general para el Territorio Común.

Por último, en el segundo párrafo del artículo 4.4.^ª.1 del CEPV se establece la necesidad de contar con representantes del País Vasco en las Comisiones que a estos efectos se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda, por lo que esta medida puede resultar de interés para arbitrar posibles discrepancias en cuanto a los criterios valorativos que se adopten por las distintas Administraciones tributarias y alcanzar soluciones satisfactorias en un tema que, en principio, resulta ser de carácter eminentemente técnico.

IV.2.3.d) *Concreción del significado último de la norma*

En este sentido, una vez centrado el contenido de las previsiones de la norma de armonización objeto de comentario, resulta necesario relacionar el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los criterios valorativos respecto al mismo, con otros tributos que puedan alcanzar una especial trascendencia recaudatoria en el sistema tributario en su conjunto, a fin de poder encontrar alguna justificación para establecer tal norma de armonización.

Así, el valor catastral de los bienes inmuebles no sólo resulta relevante a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino que el mismo tiene repercusión en otros impuestos, con mucha mayor trascendencia para el conjunto del sistema impositivo, tales como el Impuesto sobre el Patrimonio y, de manera fundamental, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El CEPV actualmente en vigor establece que ambos tributos son de normativa autónoma, si bien la regulación que se derive de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos al respecto, ha de ser la misma que en Territorio Común, salvo las excepciones expresamente previstas en el CEPV.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, el valor catastral es uno de los que se han de considerar a efectos de determinar la valoración de los inmuebles que deban tributar por tal concepto impositivo. Así, el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y sus correlativos de las Normas Forales, establecen que *los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica se computarán... por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.*

Por otra parte, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el valor catastral resulta pieza esencial sobre la que se hacen girar los rendimientos derivados del capital inmobiliario por viviendas no arrendadas. Así, el artículo 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que *tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles... urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, cuando se trata de inmuebles no arrendados o subarrendados, excluido el suelo no edificado, la cantidad que resulte de aplicar al valor catastral los porcentajes que a continuación se indican...*

Adicionalmente, el citado artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece un porcentaje inferior a

aplicar sobre el resto de los rendimientos presuntos del capital inmobiliario, según se expone en el párrafo anterior, *en el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados*, de conformidad con la Ley 39/1988, de Haciendas Locales.

De este modo, una alteración de los criterios de valoración en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o la modificación de su hecho imponible por parte de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, conllevaría una tributación diferente para los sujetos pasivos de otros impuestos a los que resulte de aplicación la normativa foral, respecto de la estatal, tales como los citados Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es por ello que la influencia que determinados conceptos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ejercen sobre los tributos más arriba citados podría resultar la base para justificar la adecuación de una norma de armonización como la contenida en el artículo 4.4.ª.1 del CEPV.

Tal como se ha expuesto anteriormente, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, el CEPV establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos habrán de regular igual que en Territorio Común dichos impuestos, excepto en las materias en las que expresamente se permita otra cosa. En este sentido, entre la lista de puntos que se pueden regular libremente por los Territorios Históricos, no se encuentra nada referente a los criterios de valoración de los inmuebles y a la determinación de los rendimientos derivados del capital inmobiliario.

De este modo, en los supuestos en que la Administración Tributaria Estatal necesitase la referencia de un valor catastral de un bien inmueble sito en el País Vasco, podría acudir a las Haciendas Forales para que éstas se lo proporcionasen y viceversa. En todo caso, igualmente resultaría factible un sistema que, estableciendo unos criterios distintos de los de Territorio Común a la hora de determinar tales valores, mantuviese de modo paralelo actualizados los valores catastrales para atender a estos supuestos.

Por último, cabe señalar que a través de diferencias sustanciales en los criterios de determinación de las valoraciones de los bienes inmuebles en cada territorio, se estaría afectando a la tributación de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya residencia se encontrase fuera del País Vasco, en la medida en que dispusieran de inmuebles en este Territorio, ya que la normativa estatal estaría haciendo recaer la tributación en este

Impuesto por los rendimientos de capital inmobiliario en base a unos parámetros que escaparían totalmente de sus facultades y, por tanto, pudieran generarse distorsiones no deseadas en cuanto a la tributación de determinados sujetos pasivos se refiere.

IV.4.2.3.e) Resumen

La trascendencia de las limitaciones establecidas en la presente norma, viene dada más que por lo que supone en cuanto al IBI en sí, por su repercusión en otros impuestos de mayor relevancia en el sistema tributario.

IV.2.4. 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.º2)

IV.2.4.a) Significado último

De la lectura del precepto resalta el concepto que se está tratando de armonizar: la «clasificación de actividades económicas». Actualmente se denomina así a la aprobada por el Real Decreto 1560/1992 en el Estado y que no tiene correspondiente en el País Vasco, pues se trata de una norma de carácter estadístico, materia respecto de la que la CE, en su artículo 149.1.31.º, concede competencia exclusiva al Estado («estadística para fines estatales»).

Esta interpretación de la norma nos llevaría a que la introducción de semejante precepto en el CEPV, además de ser extraña al propio CEPV, resultaría una mera reiteración de lo que ya establece la CE.

No obstante, puesto que la norma de armonización matiza «A efectos fiscales», el significado de ésta podría venir de que, si bien a nivel estadístico el País Vasco no tiene competencia, en la medida en que con alguna norma fiscal (concretamente, el Impuesto sobre Actividades Económicas) pudiera modificarse la utilización de esta clasificación a efectos fiscales dada la soberanía tributaria del País Vasco, el CEPV quiere preservar la integridad de la exclusividad estatal en la materia estadística, de modo que se utilice una clasificación de la cual el Estado pueda obtener datos comparables con las magnitudes que obtiene en territorio común.

Por eso mismo, el inciso final del precepto establece que el País Vasco puede proceder a un desarrollo mayor al de territorio común, pues ello no afectaría a la recogida de datos con fines de análisis por parte del Estado.

Ahora bien, pese a que de la redacción del precepto pudieran extraerse las conclusiones hasta el momento expuestas, debe tenerse en cuenta un factor que puede modificar lo indicado hasta el momento, pues el CEPV, en su redacción original de 1981 no habla de «clasificación de actividades económicas», sino indica que se utilice la misma «clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios y profesionales».

Es en el momento en el que se modifica el CEPV por la promulgación de la Ley de Haciendas Locales, cuando se introduce la redacción actual.

Por tanto, el sentido a la modificación parece dársele el que con la citada Ley de Haciendas Locales entró en vigor el Impuesto sobre Actividades Económicas, desapareciendo la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales y la de Actividades Profesionales y de Artistas.

De donde se deduce que esta norma debe de estar ligada con el Impuesto sobre Actividades Económicas, si bien sin relación alguna con la sustantividad del mismo, puesto que el artículo 42 del CEPV establece:

1. *El Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos*

De lo que resulta que la relación más bien podría venir de la conexión entre la regulación de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, en principio con la Licencia Fiscal, y en estos momentos con la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas. Con el cambio de un impuesto a otro se modificó la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Entonces el sentido de la norma sería que, si bien el País Vasco tiene potestad tributaria para el establecimiento de la normativa referente a este impuesto, carece de la misma para fijar la clasificación en base a la cual se establece la tarifa, que por otro lado se usa con fines estadísticos, facilitando la recogida de datos a estos efectos por la Administración Central, y respetando de este modo la competencia exclusiva que le corresponde.

IV.2.4.b) Relevancia respecto a otras figuras tributarias

Debemos tener en cuenta, al hilo de esta relación que parece tener el precepto con el Impuesto sobre Actividades Económicas, que la tarifa establecida en el citado impuesto tiene su relevancia en otros, principalmente en cuanto al IRPF, fundamentalmente a efectos de

determinar si una determinada actividad es profesional o empresarial, tanto para la aplicación de retenciones como para la transparencia fiscal de sociedades de profesionales, así como para el acogimiento de determinada actividad a signos, índices o módulos en el IRPF o para la aplicación del régimen simplificado en el IVA.

Tal importancia se deriva de que el Reglamento de IRPF se remite a las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas para la determinación de si un rendimiento se entiende como profesional o empresarial.

Pero con ello pasaríamos de los razonamientos estadísticos para la introducción de la norma, a considerar que la misma llegara a influir incluso en el IRPF, lo cual parece que carecería de toda lógica.

Por ello, la conclusión razonable es que, si bien las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas deberán tener una clasificación igual (o con mayor desglose) que la de territorio común, la influencia en otros impuestos anteriormente comentada no tiene por qué producirse en la medida en que los mismos pueden dejar de remitirse a las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

IV.2.4.c) Resumen

La trascendencia de la presente norma de armonización se da fundamentalmente a efectos estadísticos, concordante con el mandato constitucional que reserva al Estado la competencia en materia de estadística para fines estatales, y asimismo pudiera tener influencia en la regulación actual de otros impuestos (IRPF e IVA).

IV.2.5. 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.º)

Como punto introductorio, es preciso citar que en el análisis de esta regla haremos referencia a toda esta serie de actos como «operaciones societarias», de modo que la lectura no sea excesivamente farragosa.

IV.2.5.a) Acotación de los «actos»

Entrando en el análisis, es de destacar el hecho de que la presente regla se centra en la tributación de determinados «actos», lo cual delimita claramente el precepto en torno a la imposición indirecta de estos actos en cuanto tales. Esto es, acudiendo a un ejemplo, la armonización debe predicarse de la tributación que se deriva de una ampliación de capital, es decir el Impuesto por Operaciones

Societarias que soporta, sin que esta norma afecte a la imposición directa (alteración patrimonial) que se produce en el socio que aporta determinado bien *in natura*.

Lo contrario sería no respetar ni la literalidad ni el fin de la norma, pues este último parece que pudiera relacionarse con la competencia exclusiva correspondiente al Estado en materia de legislación mercantil (artículo 149.1.6.º de la CE), y tampoco tiene especial sentido desgajar de la normativa autónoma, por ejemplo del IS, las rentas generadas por este tipo de operaciones.

El objetivo de que las operaciones societarias citadas tributen de igual modo en territorio común y en el País Vasco puede venir dado por evitar la «deslocalización» de las mismas, esto es, que no se realicen por motivos fiscales en lugar distinto del que les correspondería de modo natural.

No obstante, si se empleara para la determinación de la normativa aplicable el mismo punto de conexión hoy día recogido en el CEPV para la recaudación (el artículo 30, en sus apartados 5 y 6 hace referencia al domicilio social y al fiscal como puntos de conexión), resultaría que lo que se produciría de modo ficticio, no sería una «deslocalización» del lugar de realización de estas operaciones societarias (pues este lugar no influiría en la legislación aplicable), sino unos traslados ficticios de sedes sociales de sociedades al País Vasco o al Territorio Común.

Ha de recordarse que el motivo principal para la armonización en los impuestos es el de evitar deslocalizaciones ficticias de las inversiones lo que, aplicado al presente caso, nos da el sentido de la norma de armonización. Además, esta teoría general nos sirve de apoyo a la afirmación anteriormente mencionada en el sentido de que una tributación idéntica de los actos en sí es, como se ha indicado, armonizadora, mientras que pretender que la imposición directa que se produce como consecuencia de la realización de estos actos sea igual es, además de contrario a la letra del precepto, una disposición «unificadora» que no debiera ser aceptada, pues debe respetarse la capacidad tributaria del País Vasco, con el límite, interpretado de forma restrictiva necesariamente, de la «armonización».

Por otra parte, no puede negarse la semejanza entre esta relación de operaciones societarias incluida en la norma de armonización con el texto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad Operaciones Societarias. Así, téngase en cuenta el artículo 19.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real De-

creto Legislativo 1/1993), que incluye como operaciones societarias sujetas estas mismas incluidas en la norma objeto de análisis, y adicionalmente los supuestos de escisión social y de aportaciones de los socios para compensación de pérdidas.

Esta misma identidad con la regulación de este Impuesto es la que nos reafirma aún más si cabe en que es sólo a él al que hace referencia la regla analizada.

IV.2.5.b) Operaciones a las que es de aplicación

En cuanto a la explicación de la no inclusión de los dos casos anteriormente citados en la norma (escisión y aportaciones de socios), ésta surge de que en el tiempo en que se redactó el CEPV estaba en vigor un Texto Refundido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3050/1980, que en su artículo 19 incluía los supuestos aquí contemplados, y sólo fue posteriormente cuando se incorporaron los casos de escisión y aportación para compensación de pérdidas, lo cual de nuevo viene a reafirmar la relación entre norma armonizadora e imposición indirecta.

Ahora bien, una vez clara la relación existente, habrá de plantearse si estos dos supuestos no contemplados en la redacción de la norma, debe considerarse que han de ser incluidos en la misma. La identidad de razón y el hecho de que se hayan introducido posteriormente a la redacción del CEPV en la legislación, nos llevaría a interpretar que estos dos supuestos asimismo deben incluirse entre las normas de armonización. No obstante, también podría argüirse en contra de ello que la redacción del precepto es clara, y que por lo tanto, debería ser aplicable el principio general del derecho de que *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, de lo que se derivaría la no integración de estos supuestos dentro de la norma.

Podría intentarse una interpretación al amparo de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 22 de abril de 1994, que al distinguir entre impuestos concertados de normativa autónoma y aquellos que se rigen por la normativa estatal (siendo uno de éstos el de Transmisiones Patrimoniales en la modalidad de operaciones societarias), viene a indicar que en el caso de los primeros debe distinguirse entre las instituciones existentes con anterioridad a la regulación por normativa estatal, que el legislador pudo valorar en su momento, de aquellas que no pudieron ser tenidas en cuenta al no surgir en el ámbito de ese derecho, sino en el de la Comunidad Autónoma, concluyendo que, las primeras, si fueron marginadas, muestran la voluntad legislativa de prescindir de las mismas, mientras que en las segundas, permiten entender que su régimen fiscal sería igual al de las similares realmente consideradas.

Por otra parte, y relacionado asimismo con el paralelismo existente con el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones, la norma examinada se refiere a estos diferentes actos siempre que sean realizados por sociedades. Ahora bien, el artículo 22 del propio Texto Refundido equipara a las sociedades a otras figuras jurídicas (personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, cuentas en participación, copropiedad de buques y determinados casos de comunidades de bienes), tributando todas ellas del mismo modo por este impuesto.

La inclusión de estas figuras jurídicas en la norma de armonización debe ser contemplada a la luz de la solución del supuesto anterior. En el caso de que optemos por una radical identidad entre norma de armonización y Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y solamente en este caso, deberán entenderse incluidas estas figuras, pues respecto de ellas ya había previsión en el Texto Refundido de 1980, si bien tendría su lógica la no inclusión en esta norma en tanto en cuanto la misma no puede descender a semejante detalle por su propia característica de norma de armonización.

IV.2.5.c) Especial referencia a las regularizaciones de balances

Para concluir con el análisis de la norma, debe realizarse una reflexión que entendemos importante referida a un supuesto concreto. El artículo 45.B.11 del Texto Refundido establece una exención para las operaciones societarias que se produzcan con motivo de las regularizaciones de balances autorizadas por la Administración. El hilo argumental llevado hasta ahora, en tanto en cuanto identifica la regulación de esta norma de armonización con la legislación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad operaciones societarias, nos ha de llevar a que en estos casos, y en el supuesto de que las Instituciones del País Vasco pudieran dictar semejantes normas de regularización de balances, la normativa emanada del País Vasco debería incluir asimismo tal exención por virtud de la presente norma de armonización.

De esta manera apreciamos que las normas de armonización contenidas en el CEPV, a pesar de que estén redactadas en el sentido de tratar de acompasar la potestad tributaria de las Instituciones competentes del País Vasco al territorio común, limitando de algún modo esa potestad, no implica que todas las normas vayan en la línea simplista de limitar la posibilidad de una legislación nominalmente más «benigna» para el administrado, sino que por ejemplo esta interpretación derivaría en la necesidad por parte de las autoridades del País Vasco de conceder determinado beneficio tributario pese a que su intención originaria pudiera no ser ésta.

IV.2.5.d) Resumen

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.

IV.2.6. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios (art. 4.9.º)**IV.2.6.a) Perspectiva contable de las normas de actualización**

Resulta aclaratorio en un primer momento fundamentar la trascendencia contable y fiscal de las normas de actualización.

Los estados contables de las sociedades encuentran su razón de ser en mostrar una representación del patrimonio y la situación financiera de las mismas, así como de sus resultados y evolución. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio, al regular las Cuentas Anuales, establece que éstas deberán *mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa*. Adicionalmente, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 172, reitera tal previsión y se remite a lo dispuesto en el Código de Comercio al respecto.

Por otra parte, el artículo 38 del Código de Comercio, establece que *«la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados»* y, en particular que *«los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán»*, salvo casos excepcionales, *«por el precio de adquisición o por el coste de producción»*.

Al no existir estabilidad desde el punto de vista monetario, los distintos elementos que componen los balances de las empresas se contabilizan según su coste de adquisición, recibiendo un valor diferente en función del momento en que se produce el apunte contable. Es decir, en los estados contables de las empresas se están agregando partidas cuyas valoraciones resultan heterogéneas.

En definitiva, bajo unas tasas de inflación relativamente altas y con el transcurso de los años, la información que ofrecen los estados contables de las empresas se deteriora en cuanto a su significado, puesto que no se corrige la depreciación monetaria del valor de

los bienes. Es de los anteriores razonamientos, no compartidos por la doctrina contable, de donde surge la eventual justificación de las normas de actualización.

Adicionalmente, procede señalar que de la normativa de carácter mercantil expuesta hasta el momento se derivan consecuencias de carácter fiscal que implican una mayor tributación de las sociedades que la resultante de su capacidad económica, al encontrarse su patrimonio infravalorado por los efectos de la inflación y no corregirse este hecho a la hora de tributar.

En este sentido, con el fin de corregir ese tipo de desequilibrios y evitar el coste que para las empresas representan los impuestos sea muy superior al que se derivaría de estrictos criterios económicos razonables, muy habitualmente en el análisis comparado se han arbitrado medidas de carácter fiscal tendentes a evitar la tributación sobre plusvalías meramente monetarias, entre las cuales la más clásica resulta ser la normativa de actualización.

IV.2.6.b) Precisión terminológica

En este punto, y antes de entrar a analizar el alcance de las limitaciones establecidas en la norma de armonización prevista en el artículo 4.9.º del CEPV, habría que realizar un somero comentario sobre la terminología empleada por el mismo. Así, procede previamente delimitar los conceptos de «regularización» y «actualización».

Han existido dos grupos diferenciados de normas fiscales que han regulado la corrección de las valoraciones nominales de los balances de las empresas, motivadas por la depreciación monetaria sufrida y reflejada en los distintos elementos integrantes de aquéllos. El conjunto de estas normas se ha venido calificando como de *revalorización contable*, clasificándose a su vez en normas de *regularización* y de *actualización* de valores.

Las principales diferencias entre las normas de actualización y las de regularización estriban en que las primeras tienen por objeto corregir los efectos de la inflación en la contabilidad mediante la puesta al día de la valoración de los elementos autorizados, mientras que las segundas, además del objetivo indicado, autorizaban la incorporación de activos ocultos, la incorporación de pasivos no contabilizados y la eliminación de pasivos ficticios.

A lo largo del tiempo, las normas de revalorización se inician a nivel estatal con el carácter de regularizaciones, hasta la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, inclusive. A partir de ese momento y más concretamente de 1 de enero de 1979, fecha de

entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, las normas de revalorización se desarrollan a través de normas de actualización. Es de la nomenclatura empleada en esta normativa de la que extraemos la diferencia citada en el párrafo anterior entre regularizaciones y actualizaciones.

En este sentido, llama la atención la terminología empleada en la redacción del apartado 9.º del artículo 4 del CEPV, al predicar respecto de regularizaciones y actualizaciones, la imposibilidad de incorporar activos ocultos o eliminar pasivos ficticios, cuando, según lo expuesto, se puede considerar doctrina pacífica que una norma que permitiera tales prácticas habría de calificarse como «regularizadora».

De este modo, consideramos como factible la hipótesis de que los redactores del CEPV hayan tratado de evitar que al socaire de calificar a una norma como actualizadora, se incorporasen medidas regularizadoras en la misma, y por tanto se haya intentado no abrir paso a posibles interpretaciones diferentes de la norma, sin que sea posible descartar una mera imprecisión terminológica.

En todo caso, cualquier medida que supusiera la incorporación de activos ocultos o eliminación de pasivos ficticios, es posible que se viera afectada por la norma armonizadora sobre amnistías tributarias.

IV.2.6.c) Contenido: facultades y limitaciones de los Territorios Históricos

En primer lugar, cabe resaltar que del tenor literal del artículo 4.9.º del CEPV se deduce con claridad la facultad de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para dictar normas de actualización de balances. En este sentido, la citada norma de armonización viene exclusivamente a limitar el alcance de dicha facultad, estableciendo que, en todo caso, *no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios*.

En resumen, si la citada norma de armonización limita ciertos supuestos, se puede concluir que resultaría pacífica la competencia para dictar tales normas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, siempre que no se incluyeran disposiciones en el sentido no permitido por el CEPV.

Así, la Sección Cuarta del Capítulo Primero del CEPV, dedicada al Impuesto sobre Sociedades, no incluye limitación adicional alguna en cuanto a las facultades de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos en esta materia, por lo que ha de regir el

principio general de libertad de plasmación normativa por parte de éstas.

Por otra parte, en la Sección Segunda del citado Capítulo Primero, concerniente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece que *las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio..., la regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas* [artículo 7.5.a) del CEPV].

Resultan igualmente claras, del propio tenor del citado artículo 7.5.a), las facultades de los Territorios Históricos para acordar actualizaciones de valores que afecten a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sometidos a normativa foral. No obstante, en cuanto a este último Impuesto se refiere, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades, las actualizaciones afectarán exclusivamente a los elementos integrantes del activo fijo, sin que por tanto, según parece, pudieran alcanzar al circulante.

En conclusión, se pueden afirmar las competencias de los Territorios Históricos en esta materia, sin otras limitaciones específicas al respecto que las contenidas en la norma de armonización del artículo 4.9.º del CEPV.

IV.2.6.d) Desarrollo práctico de las facultades de los Territorios Históricos

En desarrollo de las facultades explicitadas en el CEPV, según se ha expuesto anteriormente, las Instituciones competentes de los tres Territorios Históricos, dictaron normas de actualización de balances en el año 1990, sin correspondencia con norma alguna estatal, en ese momento.

A pesar de que tales normas tenían carácter meramente actualizador, es decir, no suponían incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios, o sea, respetando lo preceptuado en el CEPV, fueron objeto de recurso ante los Tribunales por parte de la Administración del Estado.

Los motivos en los cuales se fundamentaba el recurso interpuesto por la Administración del Estado contra las respectivas Normas Forales de actualización de balances se basaban en diversos aspectos contables, derivados de la aplicación de tales normas fiscales, al considerar que estaban infringiendo normas de carácter mercantil.

Las Sentencias emanadas del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al respecto, han resultado favorables a los Territorios His-

tóricos, desestimando los recursos interpuestos por la Administración del Estado. Así, a continuación se pasa a exponer el contenido de dichas resoluciones judiciales, basándose la exposición fundamentalmente en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 21 de octubre de 1993, respecto al Capítulo IV de la Norma Foral 11/1990, sobre actualización de balances del Territorio Histórico de Vizcaya, de fecha 21 de diciembre de 1990.

La Administración del Estado basaba su recurso en la vulneración de aspectos de carácter contable por la citada Norma Foral de actualización de balances, al no respetarse el principio general de valoración de los elementos del activo a su precio de adquisición o coste de producción. Así, se citan los artículos correspondientes del Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), e incluso la 4.^a Directiva sobre Sociedades Anónimas, con el fin de fundamentar tales recursos.

En este sentido, entre los artículos citados por la Administración del Estado en su recurso, se encuentra el artículo 38 del Código de Comercio, el cual establece que *no se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro* y, adicionalmente, que *los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán..., por el precio de adquisición, o por el coste de producción*. En esta misma línea se citan los artículos 195 y 196 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, los cuales hacen igualmente referencia a la valoración de las distintas partidas del inmovilizado y del circulante, respectivamente, estableciendo que tanto unas como las otras *deberán valorarse al precio de adquisición o al costo de producción, conforme a lo establecido en el Código de Comercio*. Este argumento, unido a la exclusiva competencia del Estado en cuanto a legislación mercantil, es lo que subyace en el planteamiento del recurso.

Procede reproducir textualmente lo expuesto por el Tribunal Superior de Justicia en este punto de la Sentencia citada, el cual, tras afirmar que efectivamente la dicción literal de los textos legales precitados, supone que *la valoración de los elementos del activo de las empresas deberá realizarse según su precio de adquisición, o según su costo de producción..., no es menos cierto que la totalidad de las normas que se citan son de carácter estrictamente mercantil, lo que en nada entorpece la legislación fiscal ahora impugnada, más y cuando el propio Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas antes citado prevé... la posibilidad de una diferente valoración de los elementos de activo, a efectos meramente contables, y a efectos fiscales, diferencia que la propia Ley recoge que debe ser indicada en la memoria*.

En todo caso, conviene realizar la siguiente reflexión. Si del tenor literal de la norma contenida en el artículo 4.9.º del CEPV resulta claro que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden dictar normas de carácter actualizador, y se estimase que ello invadiría en cualquier caso competencias reservadas de manera exclusiva al Estado en materia mercantil, llegaríamos a la conclusión que la citada norma carece de contenido, puesto que está permitiendo realizar determinadas actuaciones que en la práctica serían imposibles de plasmar. Así, quedaría doblemente vacío de contenido el CEPV. Por una parte, en cuanto a la posibilidad de actualizar por los Territorios Históricos, puesto que nunca sería factible que tal disposición se realizase; y por otra parte al establecer una norma armonizadora que carecería de sentido, puesto que resultaría inútil establecer limitaciones a unas facultades que no existen.

Al respecto de la reflexión realizada caben las siguientes argumentaciones:

- Podría defenderse la posibilidad del Estado de legislar en cuanto a actualizaciones de balances en base a que, al tener asumida la competencia exclusiva en materia mercantil, no estaría sino haciendo uso de la misma, independientemente de sus implicaciones fiscales. Sin embargo la concesión expresa de competencias normativas fiscales en este área a las Instituciones del País Vasco no puede quedar anulada invocando el razonamiento anterior, habiendo de proceder, en caso de que el Estado considerara una colisión entre normas mercantiles y forales fiscales, a la modificación de la normativa mercantil, aunque entendemos que el artículo 195.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, ampara plenamente, desde una óptica mercantil, la posibilidad de una actualización foral.
- El precepto sí adquiriría contenido en el Impuesto sobre Sociedades en el caso de que pensásemos en una actualización realizada mediante ajustes en base⁴ y sin reflejo contable. Tal situación posiblemente chocaría con otros principios de armonización (fundamentalmente la estructura general impositiva del Estado), además de ser contrario a las tendencias actuales en cuanto a acercar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al resultado contable.
- La argumentación en contra de las actualizaciones forales basada en la normativa mercantil pudiera no ser aplicable en cuanto a

⁴ Lo cual supone un ajuste en base de amortización y de futuras plusvalías o minusvalías, sin creación de una cuenta de actualización.

actualizaciones para personas físicas en cuanto no afectadas por la normativa contable, pero el reducir las competencias normativas en esta materia a este ámbito, resultaría en la práctica vaciarlas de contenido, máxime cuando existe una norma específica en el CEPV referente al IRPF tratando de la actualización, por lo que la norma de armonización deberá tener algún contenido adicional.

IV.2.6.e) Resumen

La norma se circunscribe a actualizaciones como mera corrección del valor de los bienes, no regularizaciones tal como se han definido las mismas.

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

- El CEPV 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 CEPV como en la jurisprudencia.
- Las objeciones alegadas en materia mercantil no pueden vaciar de contenido el CEPV, y la propia interpretación del TRLSA nos lleva a la posibilidad de que se den normas de actualización, según la normativa mercantil vigente.

IV.3. Normas de carácter general

IV.3.1. Atención a la estructura general impositiva del Estado (art. 3.1.2.º)

IV.3.1.a) Estructura impositiva como conjunto de impuestos

Como paso previo, y a efectos de evitar interpretaciones torticeras de la presente norma, quede clara la base de que esta atención a lo que es la estructura general impositiva existente en territorio común no puede entenderse como la referida al modo en que los contribuyentes pagan sus cuentas con Hacienda, sino a la estructura impositiva como conjunto de impuestos que gravan las diferentes actividades y manifestaciones de riqueza.

IV.3.1.b) Enfoque histórico

Si tratamos de hallar una explicación a la presente norma en los Conciertos anteriores, encontramos que en ningún momento se hacía referencia a una norma similar a la presente. Sin embargo, da la impresión de que ni siquiera era necesario hacerlo puesto que de todos los Conciertos (pese a que se reconoce la potestad tributaria de las Diputaciones Forales del País Vasco), entre líneas

se deduce la asunción de que el sistema instaurado por éstas va a ser el mismo que el de territorio común.

Esto es, parece que en estos Conciertos anteriores se respeta la sustantividad propia del sistema del País Vasco, pero en algún modo centrada en la regulación de cada tributo, puesto que el esquema general se sobreentiende que se va a mantener.

Ahora bien, como principio general, esta norma de armonización establecida en el CEPV de 1981 está reconociendo implícitamente algo que en reiteradas ocasiones durante el presente estudio indicaremos: que la potestad tributaria reconocida a las Diputaciones Forales en el artículo 2 es lo más amplia que se pueda imaginar dentro del ámbito tributario. Por tanto, se establece un límite genérico a esta extraordinaria potestad, que sin él incluso podría desmarcarse de estos principios generales de esquema tributario que todos tenemos *in mente*.

No obstante, deben hacerse diversas puntualizaciones a lo establecido por esta norma de armonización.

IV.3.1.c) Estructura impositiva vs. estructura tributaria

En primer lugar, ¿por qué se hace referencia a la estructura «impositiva» y no a la «tributaria»? El CEPV concede a las Instituciones de los Territorios Históricos la posibilidad de mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen «tributario». Por lo tanto, si dentro de los conceptos comprendidos en el término tributos según la LGT (pues no sería acorde con otras normas de armonización transgredir este concepto de «tributos») se encuentran los impuestos, tasas y contribuciones especiales, parece ser que como norma de armonización sólo se encuentra el respeto a la estructura establecida respecto de los impuestos. De este modo se permite a las Diputaciones Forales del País Vasco establecer el sistema que deseen en cuanto a tasas y contribuciones especiales (si bien dentro del marco ofertado por el CEPV).

Esta precisión cobra especial importancia en nuestros días en la medida en que por distintas Instituciones se están propugnando diversas fórmulas basadas en la exacción de tasas como medida para combatir el déficit público. Este auge de las tasas refleja la importancia de lo que se está exponiendo en este momento. En todo caso, dada la importancia de las tasas y contribuciones especiales en la actual estructura de ingresos de las Administraciones Públicas del País Vasco, entendemos que carece de mayor trascendencia este detalle, si bien debe ser tenido en cuenta en caso de que se invocara la presente norma de armonización en contra de determinada tasa o contribución especial establecida por Instituciones del País Vasco.

En este punto es necesario hacer mención al artículo 33 del CEPV, que indica:

1. *Las tasas fiscales serán exigidas por la Administración del Estado, salvo aquellas que correspondan a la prestación de servicios cuya competencia haya sido conferida al País Vasco.*

De modo que, en principio, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, en función de lo indicado, podría entenderse que disfrutaban de una capacidad plena para el establecimiento de tasas en tanto en cuanto estas se refieran a servicios relacionados con competencias transferidas a la Comunidad Autónoma vasca.

IV.3.1.d) Potestad originaria de establecer tributos mediante Ley

En todo caso, debe destacarse que el tema que nos presenta esta norma de armonización no es baladí, pues según el artículo 133.1 de la CE, *la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley.*

Puesto que el CEPV es una Ley que emana del Estado (las Cortes Generales como representación de la soberanía popular), independientemente de su carácter de pacto o no, y puesto que es el propio CEPV el que atribuye potestad tributaria a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos en su artículo 2, no puede argüirse que en ningún caso es posible la creación de tributos por estas Instituciones en base a que la normativa de ellas emanada ostenta el carácter de Norma Foral, norma que no tiene rango material de Ley.

Además, existe otra vía interpretativa, indicada por De la Hucha Celador⁵, en el sentido de que el sistema de fuentes establecido en la CE no es aplicable al sistema tributario del País Vasco. Este autor justifica la afirmación anterior por dos vías. La primera sería en base al contenido de la Disposición Adicional Primera de la CE, que ampara y respeta los derechos históricos, siendo el sistema de Concierto uno de ellos, por lo que la propia CE respeta el sistema de fuentes de derecho tributario del País Vasco. El segundo razonamiento iría por la vía de que *se trata de no aplicar el sistema de fuentes de derecho desde un punto de vista orgánico y formal, sino de interpretar dicho sistema desde una perspectiva material, es decir, considerando las materias que la propia Constitución reserva a la ley, con independencia de que en el caso de los territorios Históricos no lo apruebe un Parlamento en sentido orgánico ni lo haga a través de una ley en sentido formal.*

⁵ «Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales».

Es de aquí de donde se desprende la importancia de la presente norma de armonización, en tanto en cuanto de lo indicado se deriva que la posibilidad de crear tributos les corresponde a las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco. Así, esta cautela respecto a la estructura impositiva del Estado es básica en la medida en que, adicionalmente a esa capacidad de establecer tributos sin límites que citábamos al comenzar los comentarios respecto a esta norma, está reconociendo esa posibilidad de las Instituciones del País Vasco de establecer *ex novo* tributos (en contra de la teoría de la imposibilidad de que las Instituciones de los Territorios Históricos puedan establecer tributos por no tratarse las normas de ellos emanadas de leyes en cuanto a su rango normativo), motivo por el que entiende conveniente establecer una norma de armonización en este sentido como límite a lo expuesto.

Finalmente a este respecto, procede recordar que las Comunidades Autónomas (CCAA) tienen potestad para el establecimiento de tributos propios, potestad reconocida en el artículo 157.1.b) de la CE y reiterada por el artículo 4.1.b) de la LOFCA.

Determinada la facultad de establecimiento de tributos, debe analizarse que existe otra posibilidad, que es la de eliminar tributos que existan en la normativa estatal, que asimismo debe estar incluida en la potestad normativa de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y a la cual también afectará este deber de sumisión a la estructura general impositiva del Estado.

IV.3.1.e) Sistema tributario definido en la Constitución española

No obstante todo lo indicado, ha de tenerse en cuenta que anteriormente hemos encuadrado el CEPV en la CE, la cual define un determinado sistema tributario.

Podríamos decir que la configuración del sistema tributario establecida en la CE es una base que obliga, por el propio entronque y naturaleza del CEPV, del cual no olvidemos que surgen las competencias tributarias de los Territorios Históricos, a la legislación emanada de los mismos.

Esta configuración se basa fundamentalmente en los artículos 131.1:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

y el anteriormente citado artículo 133.

De lo que se deduce que el respeto a estos principios debe cumplirse, en todo caso, por la normativa tributaria emanada de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, aunque no se hubiese incluido esta norma de armonización, pues es el propio origen del CEPV el que determina esto.

IV.3.1.f) Significado de la norma más allá del sistema constitucional
Ahora bien, es en este momento cuando debemos plantearnos en qué consiste la «estructura general impositiva». Si se trata de los principios básicos establecidos en la CE, no cabe duda de que la virtualidad del precepto sería nula en tanto en cuanto el respeto a los principios generales constitucionales está implícito en el propio sistema del CEPV por su origen, tal y como se ha comentado anteriormente.

Por ello, debe reconocerse que la norma armonizadora debe tener algún significado en sí misma, más amplio que la simple referencia a los principios generales del marco constitucional. De ello puede apreciarse intuitivamente que la atención a la estructura general supone el mantenimiento de un impuesto directo sobre las personas físicas, otro impuesto directo sobre las personas jurídicas y un impuesto indirecto general sobre el consumo, como pilares fundamentales del sistema, si bien lo expuesto debe matizarse con el significado de las dos palabras básicas que componen la norma que analizamos en este momento:

- Es digno de mención el empleo de la palabra «atención» al relacionar el sistema tributario de los Territorios Históricos con la estructura general impositiva del Estado. Según el Diccionario «atención a» significa atendiendo, *teniendo presente*. Es decir, no indica que deba «seguirse» o «respetarse» esa norma, sino simplemente que debe tenerse presente.
- Por otro lado, «estructura» se define como la distribución y el orden en que se configuran las partes de un todo.

Lo cual, añadido a que esta norma se ubica no entre las normas de armonización *stricto sensu*, sino entre los principios a respetar por el sistema tributario vasco, estamos ante algo etéreo que, igualmente, nos da como resultado un contenido que merece este calificativo.

Si tenemos en cuenta que siempre ha existido una misma estructura general impositiva y una cultura semejante en la materia y que dicha estructura la impone en cierto modo la situación económica,

siendo ésta una situación internacional en la que todo se interrelaciona (apréciease la similitud con otras estructuras impositivas de Estados de nuestro entorno), se puede predicar de este precepto que su conculcación en la práctica resulta improbable.

IV.3.1.g) Resumen

Se trata de un principio general que afecta al sistema establecido por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, en la línea de la integración constitucional del CEPV, que en todo caso es respetada.

No obstante debe matizarse que la norma se refiere a la estructura impositiva, dejando fuera de ella a las tasas, debiendo tenerse en cuenta la virtualidad que esto pudiera tener.

IV.3.2. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera (art. 3.5.º)

IV.3.2.a) Definición de Tratado Internacional

Para la delimitación del alcance de esta norma establecida en el artículo 3.5.º del CEPV, esto es, dentro de los principios generales, en primer lugar debe ser definido lo que es un Tratado Internacional.

Una definición la podemos encontrar en el artículo 2.1.a) de la Convención de Viena, y lo hace como *un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular.*

IV.3.2.b) Su carácter dentro del ordenamiento interno

En cuanto a esta referencia a los Tratados, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 96 de la CE, que establece que *los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional.*

Es decir, desde el momento de su publicación, los Tratados Internacionales pasan a ser de cumplimiento obligatorio en España en la medida en que han pasado a formar parte del ordenamiento interno. Pero, ¿qué rango tienen? Puesto que no pueden ser inaplicados en virtud de una modificación de su contenido establecida por una norma estatal, aunque ésta fuese una Ley, pues el propio artículo 96 de la CE indica el método de modificación, no cabe más que recurrir al principio de competencia: lo que está regulado en

un Tratado Internacional queda como un ámbito propio del mismo, en el que no pueden entrar las disposiciones de derecho interno.

En la medida en que el CEPV se refiere a estos Tratados, la conclusión que surge es la siguiente: esta norma del CEPV no hace más que reiterar el sometimiento de la normativa emanada de las Instituciones vascas a los Tratados Internacionales en cuanto fuente de derecho de obligada aplicación en España, lo que en principio parece que no sería necesario incorporar al texto del CEPV.

Decimos que no haría falta incluirlo puesto que en el encuadre jurídico constitucional hemos definido el pleno sometimiento del CEPV a la CE, origen de todo el sistema, por lo que el respeto a lo dispuesto en los Tratados Internacionales debe darse en todo caso, sea incluido en esta norma o no.

IV.3.2.c) Interés de la distinción entre Tratados y Convenios

Ahora bien, hemos dejado claro lo que son los Tratados Internacionales, pero el CEPV se refiere asimismo a los «Convenios Internacionales».

En principio la legislación interna española (fundamentalmente el Capítulo III del Título III de la CE y el artículo 1.5 del CC) hace referencia solamente a los «Tratados». ¿Por qué entonces en el CEPV se hace referencia adicionalmente a los Convenios?

Para analizarlo, debemos acudir a la letra de otras disposiciones de índole fiscal, en las que comprobamos que, en todos los casos, la referencia es a los «Tratados o Convenios Internacionales». Así sucede en el artículo 4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, y en el artículo 3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, respectivamente.

De ello inferimos que el CEPV no ha querido indicar nada especial con esta específica mención a los Convenios, puesto que deben tratarse del mismo modo que predicamos de los Tratados Internacionales en general, más aún teniendo en cuenta que la propia definición del Convenio de Viena define a los Tratados como tales *cualquiera que sea su denominación particular*.

La conclusión que hemos de extraer de ello es que las normas fiscales simplemente hacen referencia a los Convenios puesto que en el orden tributario las más comunes normas con rango de Tratado Internacional son Convenios de Doble Imposición, y a este respecto, las normas fiscales pretenden ser aclaratorias. Pero en todo caso se refieren a Tratados como parte del ordenamiento jurídico, pues las normas tanto del IRPF como del IS se refieren a

los Tratados o Convenios que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, lo que desnaturaliza cualquier intento de ver en esta norma del CEPV algo que va más allá del simple respeto al sistema de fuentes establecido en la CE.

Por tanto, en todas las normas fiscales en general, y en el CEPV en particular, la referencia a estos «Convenios» no implica nada sustantivo, sino dentro del género de los Tratados Internacionales. Más bien parece que se trata de recoger un texto que procede del Concierto de 1906 (aprobado por RD de 13 de diciembre) y que ha sido reiterado en todos los Concierdos posteriores, en el sentido de respeto a los pactos internacionales suscritos por España con naciones extranjeras.

No obstante lo indicado, entendemos que debe realizarse una matización, puesto que el CEPV utiliza la palabra «sometimiento», cuando resulta que acabamos de indicar que los Tratados Internacionales no se hallan en una relación de jerarquía con la norma interna, sino que la relación entre ambas se articula mediante el principio de competencia. En ningún momento se establece tal supremacía, por lo que el empleo de la citada palabra debe considerarse como poco afortunado, pues quizá hubiese sido mejor hablar de palabras como «respeto». No obstante, lo indicado no deja de ser una mera precisión terminológica.

IV.3.2.d) *Modo en el que obligan las Directivas comunitarias a las Instituciones del País Vasco*

Pese a que haya quedado claro el alcance de esta norma del CEPV, se suscita una cuestión, a la que no pretendemos dar una solución tajante, pero que entendemos es necesario plantear, sobre el modo en que obliga el contenido de las Directivas a las Instituciones del País Vasco.

En principio debemos referirnos a la interpretación del TC que, en reiteradas ocasiones, se ha manifestado en el sentido de que la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de derecho interno, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario⁶. Este razonamiento se basa en que la ejecución de los Tratados y Convenios Internacionales, en lo que afecten a las materias atribuidas a la competencia de las Comunidades Autónomas no supone la atribución de una competencia nueva, distinta de las que en virtud de otros preceptos ya ostenta⁷.

⁶ Sentencia Tribunal Constitucional 236/1991, de 12 de diciembre.

⁷ Sentencia Tribunal Constitucional 252/1988, de 20 de diciembre.

Por otro lado, el Estado no puede ampararse por principio en su competencia exclusiva sobre las relaciones internacionales para extender su ámbito competencial a toda actividad que constituya desarrollo, ejecución o aplicación de los Convenios y Tratados Internacionales, y en particular, del Derecho derivado europeo⁸.

Por lo tanto, en principio, el cumplimiento del contenido de las Directivas en tributos concertados, corresponde a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, que no tienen por qué ejecutar el Derecho derivado comunitario del mismo modo que se haga en territorio común, pues en tanto en cuanto se trate de tributos de normativa autónoma, la competencia de la ejecución de estas «obligaciones internacionales» en el ámbito del País Vasco corresponde a las Instituciones de los Territorios Históricos que, siempre que alcancen el resultado pretendido por la Directiva, podrán utilizar vías diferentes de las utilizadas en territorio común. Esto es admitido por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en Sentencia de 11 de mayo de 1994, respecto a un caso en el que la Directiva del Consejo otorgaba la posibilidad de establecer un sistema de exención o de imputación para el cumplimiento del fin previsto.

No obstante, si bien las Instituciones del País Vasco mantienen su competencia normativa tributaria aún en el caso de transposición al derecho interno del contenido de Directivas comunitarias, será la Administración Central el interlocutor único de las Instituciones Comunitarias en lo que toca al efectivo cumplimiento de las determinaciones comunitarias, siendo ésta una exigencia de difícil medición en cuanto a sus consecuencias prácticas, que podría ser satisfecha a través de fórmulas y expedientes diversos, y no precisamente mediante la atribución a aquella de la competencia en el cumplimiento del Derecho comunitario⁹.

De lo indicado se deduce que, en caso de que por parte del País Vasco no se adoptaran las medidas necesarias tendentes a la ejecución de determinada Directiva, éste estaría obligado a hacerlo (si bien la responsabilidad directa ante las Instituciones europeas sería del Estado español), e incluso si la transposición la efectúa incorrectamente, estaría obligado a realizarlo de modo correcto, pues la primacía de las Directivas sobre el derecho interno se extiende no solamente a los casos de no transposición de su contenido al ordenamiento interno, sino también a los casos de transposición no acorde a la Directiva, según el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas.

⁸ Sentencia Tribunal Constitucional 79/1992, de 28 de mayo.

⁹ Sentencia Tribunal Constitucional 252/1988, de 20 de diciembre.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la Sala 3.^a del Tribunal Supremo (TS) ¹⁰ afirma que sólo puede controlar la legalidad de normas internas dictadas en desarrollo de la Directiva con rango inferior a Ley, pues en otro caso (las que ostentan rango de ley), no puede ser controlada la adecuación a la Directiva. Si bien la doctrina encuentra cuando menos extraña la defensa de esta postura por parte del TS, pues también el artículo 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo (que es el que impide el control de las propias leyes por los órganos judiciales) debería interpretarse conforme a las Directivas (no sólo las normas posteriores al acervo comunitario se ven afectadas por éste, sino también las anteriores), en cualquier caso hemos de atenernos a la interpretación del Tribunal.

Por otro lado, el TC ¹¹ indica que la supuesta contradicción de Tratados con las leyes u otras disposiciones normativas posteriores no es cuestión que afecte a la constitucionalidad de éstas, y deba por tanto resolverse por el TC, sino que se trata de un puro problema de selección del derecho aplicable al caso concreto, correspondiendo su resolución a los órganos judiciales en los litigios de que conozcan.

Por tanto, si bien el ajuste a las Directivas de las leyes estatales podría ser difícil de controlar, no sucede así en el caso de las normas emanadas de las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco, pues al no tener rango de ley, podrán en todo caso ser controladas en cuanto al efectivo cumplimiento del dictado de las Directivas comunitarias, por parte de los Tribunales.

IV.3.2.e) Resumen

Esta norma de armonización encaja perfectamente en la estructura de fuentes del ordenamiento prevista en la CE y 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.

¹⁰ Sentencia de 8 de octubre de 1992.

¹¹ Sentencia de 15 de marzo de 1991.

IV.3.3. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía (art. 3.1.1.º)

IV.3.3.a) Introducción

Al analizar el alcance y contenido de este principio general expresado en el citado artículo del CEPV, procede acudir primeramente a la propia CE y al EAPV, para examinar las referencias que se hacen en ambos textos legales al respecto. Por otra parte, tal remisión resulta necesaria según el propio tenor literal del citado precepto, ya que *el respeto al principio de solidaridad será según los términos prevenidos en la CE y el EAPV*.

IV.3.3.b) El principio de solidaridad en la Constitución Española

En la CE se hace referencia a este principio en diversos artículos a lo largo del texto, indicando con ello el especial valor que la más alta norma del ordenamiento jurídico ha querido dar al mismo. Así, el principio de solidaridad, constitucionalmente reconocido y garantizado, no supone una mera referencia de carácter retórico, sino que representa un precepto jurídico de obligado cumplimiento.

En este sentido, la concreción del concepto de solidaridad, al igual que todos los grandes principios en general, no implica en modo alguno que carezca de obligatoriedad. No obstante, al resultar *a priori* algo inconcreto y abstracto, necesitará de una concreción positiva adecuada a las circunstancias del momento en que se haya de aplicar.

De este modo, el principio se encuadraría dentro de lo que se viene denominando por la doctrina y jurisprudencia como «concepto jurídico indeterminado», el cual necesita, según se ha comentado, de una especificación y concreción para su efectiva aplicación en cada circunstancia concreta.

Los artículos del Texto Constitucional en los que se recogen referencias al principio de solidaridad son los siguientes:

Artículo 2

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

El concepto de *solidaridad* en la CE, dentro de la materia autonómica, recibe un tratamiento de especial importancia, el cual se deduce del hecho de la reiteración de las menciones al mismo, así

como por la ubicación de la primera de ellas. En este sentido, es importante reseñar que la primera vez que se alude a tal concepto es en el citado artículo 2, dentro del Título Preliminar, en el primer artículo que hace referencia al derecho a la autonomía.

La inclusión del concepto de solidaridad inmediatamente después de reconocer el derecho a la autonomía, pone de relieve que ambos conceptos van indisolublemente unidos. No cabría pensar en una plasmación del derecho a la autonomía de las diversas nacionalidades y regiones sin considerar el componente de solidaridad necesario para que el sistema funcione y los desequilibrios interterritoriales tiendan a corregirse.

En el ámbito financiero, el derecho a la autonomía de las CCAA se reconoce explícitamente en el artículo 156 de la CE, suponiendo una base fundamental y necesaria para el ejercicio de las competencias que cada Comunidad Autónoma asuma. Así, en dicho artículo de la CE, al estilo del propio artículo 2, el concepto «solidaridad» se sitúa a continuación del principio de autonomía financiera, según se expondrá más adelante.

Del contenido del artículo 2 de la CE, se puede observar que, tras afirmar el reconocimiento y garantía del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, se incluye igualmente la solidaridad entre ellas. Es decir, la CE se convierte en garante de ambos principios.

No obstante, a pesar de tratar el principio de solidaridad en una situación de aparente igualdad con el de autonomía, y reconociendo su fundamental importancia para que el sistema funcione técnicamente, el principio fundamental reconocido sería el de autonomía, mientras que el de solidaridad se convierte en corolario necesario del primero a fin de que el sistema se pueda desarrollar de un modo armónico y sin generar desequilibrios no razonables.

A este respecto, estimamos que la importancia de ambos principios resulta fundamental y que no resultaría factible un ejercicio del derecho a la autonomía sin que se incluyan componentes que introduzcan elementos de solidaridad al sistema, pero sin olvidar que estos elementos se introducirían en aras de un ejercicio adecuado del derecho reconocido y garantizado.

Centrándonos en el concepto de solidaridad reflejado en el artículo 2 de la CE, la primera cuestión que surge es saber entre quiénes garantiza la CE la solidaridad. A esta pregunta se halla

respuesta en el propio precepto, al establecer que se garantiza entre todas las nacionalidades y regiones (*entre todas ellas*).

Así, no parece que en este momento se trate de establecer un principio de solidaridad entre individuos, es decir, solidaridad entre los ciudadanos de las distintas nacionalidades y regiones, sino de éstas entre sí, por lo que parecería que únicamente podría vulnerarse este principio si una nacionalidad o región en su conjunto no resultase ser solidaria con todas las demás, pero nunca porque determinados ciudadanos de una de ellas no lo fuesen respecto a otros, de su misma nacionalidad o región o de otras, dentro del Estado.

Sin embargo, como veremos, esta afirmación, podría resultar en parte cuestionada al analizar el texto del artículo 156 de la CE.

En el ámbito tributario, podría cuestionarse si, en el caso de apuntar exclusivamente a una solidaridad entre las distintas nacionalidades y regiones, quizá no resultaría contrario al principio de solidaridad que determinados individuos o colectivos de una determinada Comunidad Autónoma se encontrasen menos presionados fiscalmente que otros, residentes en otras Comunidades, en cuanto a determinados tributos, puesto que el principio se predicaría entre dichos entes político-territoriales y no entre los individuos.

Artículo 138

- 1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español...*
- 2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.*

En este caso, la referencia al principio de solidaridad, enlazada según el propio tenor literal del precepto citado con el artículo 2 de la CE, se encuadra dentro del Título VIII de la CE, cuya rúbrica es *De la Organización Territorial del Estado*, y más concretamente en su capítulo primero, en el cual se establecen los principios generales que han de regir en este punto.

En relación con el análisis del segundo apartado de este artículo 138, nos remitimos al comentario concreto de la norma de armonización que impide que el CEPV constituya privilegios de carácter fiscal.

Artículo 156

1. *Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.*

Este precepto, comentado al tratar la materia de financiación autonómica en general, apartado II.3.3.b), y al cual se alude al comentar el artículo 2 de la CE, consagra el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (CCAA) y, a continuación, sienta unos principios a los cuales éstas han de ceñirse en el desarrollo de las competencias derivadas de tal principio general.

En este sentido, puede afirmarse que el principio de solidaridad representa una pieza fundamental en el marco de la autonomía financiera, al indicarnos que no sería bastante con la suficiencia de recursos por parte de las CCAA, sino que es necesario contar con el desarrollo del concepto de solidaridad, con el fin de alcanzar un mayor equilibrio interregional.

Según el texto de este artículo, la CE predica la solidaridad no ya entre Comunidades Autónomas, sino *entre todos los españoles*. Así, pudiéramos cuestionarnos, en línea con lo apuntado anteriormente, si el concepto expresado en el artículo 156 viene a reiterar lo expresado en el artículo 2 de la CE, incidiendo sobre la solidaridad entre CCAA, o si se refiere al plano individual, aportando otra dimensión a este principio.

En cualquier caso, lo cierto es que el artículo 156 está ubicado dentro del Título VIII de la CE, destinado a regular la Organización Territorial del Estado, y adicionalmente, el citado precepto se encabeza predicando sus efectos respecto de las CCAA, en cuanto a la autonomía financiera se refiere, por lo que la modulación que la solidaridad implicaría a la misma, establecida a continuación en el mismo artículo, en principio iría destinada a desplegar sus efectos fundamentales en cuanto a las relaciones entre las CCAA.

Artículo 158

2. *Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.*

En primer lugar, señalar que este artículo se encuentra ubicado, al igual que el anteriormente citado 156, dentro del Título VIII, dedicado a la Organización Territorial del Estado y, de manera principal, a regular las relaciones entre las CCAA y el Estado, según se ha expuesto, siendo precisamente el artículo que cierra el mismo.

En cuanto al contenido de este precepto, se observa cómo en el mismo, al tratar del principio de solidaridad, lo que se hace es prever un mecanismo a través del cual se procurará hacerlo efectivo el mismo.

Respecto al esquema de funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) y la contribución efectiva del País Vasco al mismo, nos remitimos a lo indicado en el apartado II.3.3.d) anterior.

IV.3.3.c) El principio de solidaridad en el EAPV

En el presente punto, se exponen las referencias que al principio de solidaridad se hacen en el EAPV, y que se recogen en el artículo 41.2.f):

El régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.

Este precepto del EAPV, norma institucional básica del País Vasco, se encuentra dentro del Título III del mismo, cuya rúbrica es *Hacienda y Patrimonio*, haciendo de cierre del artículo 41, el cual, en su apartado primero, consagra el sistema de Concierto.

Según se desprende del tenor literal de este artículo, el EAPV se remite de forma directa a la CE y concretamente a dos de los preceptos en los cuales se hace referencia al principio de solidaridad, tal como se señaló anteriormente.

IV.3.3.d) El principio de solidaridad en la LOFCA

El principio de solidaridad al cual se alude en los citados artículos de la CE, el EAPV y el CEPV, se encuentra igualmente recogido en la LOFCA, al señalarse en su artículo 2 los principios que han de presidir el ejercicio de la actividad financiera por las CCAA.

1. *La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá..., con arreglo a los siguientes principios:*

- c) *La solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones que consagran los artículos 2 y los apartados 1 y 2 del 138 de la Constitución.*

Así, la LOFCA hace igualmente referencia a este principio, y los sujetos entre quienes se predica la solidaridad son las distintas nacionalidades y regiones, haciendo referencia directa a la Constitución y en concreto a los artículos 2 y 138.

A su vez, en el apartado 2.º del citado artículo 2 de la LOFCA, se hace referencia a que *cada Comunidad Autónoma está obligada a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización del principio de solidaridad.*

Este último apartado del artículo 2 de la LOFCA indica que la solidaridad no sólo ha de ejercerse entre las diversas CCAA, sino que resulta de aplicación igualmente dentro de cada una de ellas. No obstante, baste con destacar la existencia de tal previsión legal, sin entrar en mayores detalles en cuanto a esta manifestación concreta de solidaridad, ya que los aspectos intra-CCAA no representan el centro de este documento.

Respecto del alcance que en la LOFCA se pretende dar al principio de solidaridad, se puede considerar que éste va referido tanto al mecanismo redistributivo, plasmado efectivamente a través del Fondo de Compensación Interterritorial, como a la garantía de un nivel mínimo de servicios fundamentales en las distintas CCAA. Ambos aspectos, contemplados en la CE, se desarrollan en los artículos 15 y 16 de la LOFCA.

Por último, cabe señalar que la aplicabilidad de la LOFCA, en principio, a la Comunidad Autónoma del País Vasco queda ampliamente limitada entre otros motivos basados en la peculiaridad del sistema foral y reconocidos en la CE y el EAPV, a raíz de la previsión contenida en su Disposición Adicional Primera, la cual reitera que las Comunidades Forales se regirán por sus propios regímenes, en concreto el País Vasco, por el Concierto Económico.

No obstante, ciertos preceptos de la LOFCA pudieran resultar de aplicación al País Vasco, en la medida que no se opongan a lo establecido en el propio CEPV, es decir, con carácter de subsidiariedad y, en todo caso, siempre que representen una mera transposición de preceptos constitucionales, cuya obligatoriedad para todas las CCAA estaría fuera de dudas. Así, el principio de solidaridad pertenece a la categoría de aquellos que pueden resultar de aplicación general a todas las CCAA del Estado, máxime si se tiene en cuenta que deriva de unos preceptos constitucionales que lo consagran y la propia LOFCA se remite a ellos de forma directa.

IV.3.3.e) Contenido del principio de solidaridad

En una primera aproximación, con el concepto de solidaridad se pretende que los desequilibrios interterritoriales entre las CCAA de mayor capacidad económica y aquellas menos favorecidas, tiendan a corregirse y el desarrollo de todas ellas se produzca de un modo más armónico.

En todo caso, tras afirmar la vigencia y necesidad de situar el principio de solidaridad en un plano destacado junto al de autonomía financiera de las CCAA, conviene delimitar cuál es su verdadero alcance y significado, así como precisar los mecanismos a través de los que se tratará de hacerlo real y efectivo.

En última instancia, una vez precisado lo anteriormente expuesto, estaríamos en condiciones de examinar si el sistema que regula las relaciones financieras y tributarias de los Territorios Forales con el Estado, el Concierto Económico, así como el desarrollo que del mismo se efectúe por aquéllos, cumple con tal principio, recogido según se expone al comienzo de este apartado, en el artículo 3 de la Ley 12/1981, que aprueba el CEPV.

En cuanto al concepto de solidaridad, en definición de García Añoveros, *la solidaridad interterritorial es el principio en virtud del cual se legitiman las decisiones para conseguir una más equitativa distribución de la renta entre las regiones, un equilibrio económico adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, un equilibrio y armonización del desarrollo regional*¹².

En la misma línea, no faltan formulaciones de tal principio en las cuales se trata de precisar cuál es el contenido del mismo, entre las que destacamos, además de la definición expuesta en el párrafo anterior, la construcción que en torno a este concepto y la financiación autonómica ha realizado Castells. Según este autor, el principio de solidaridad puede entenderse en una doble acepción¹³:

- Por una parte, se encontraría la solidaridad referida a la redistribución, mitigando los posibles desequilibrios interterritoriales existentes entre las diversas CCAA que componen el Estado. En este sentido, se realizarían actuaciones de discriminación positiva tendentes a alcanzar el objetivo de equilibrio interterritorial.

¹² Cita de García Añoveros en Adame Martínez, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*.

¹³ Castells, A., *Hacienda Autónoma: Una perspectiva de federalismo fiscal*.

- Por otra, la solidaridad se entendería como la igualdad en la prestación de servicios. En este caso se trataría de garantizar un nivel mínimo de servicios en todo el territorio del Estado.

El análisis de las dos acepciones del principio de solidaridad, enlaza con las previsiones contenidas en la LOFCA al respecto.

En resumen, la solidaridad se hará efectiva:

- A través del sistema que garantice un nivel mínimo de prestación de servicios públicos fundamentales en todas las CCAA.
- A través del FCI, con el cual se financian inversiones en los territorios menos desarrollados.

i) El nivel mínimo de servicios fundamentales

En la tarea de concretar en qué consiste efectivamente el principio de solidaridad el cual ha de ser respetado por el País Vasco, así como por el resto de las CCAA al desarrollar su autonomía financiera a través de los medios legales a su alcance, y en cuanto a lo que se ha considerado anteriormente como primera acepción del principio de solidaridad, encontramos en el artículo 15 de la LOFCA lo siguiente:

1. *El Estado garantizará en todo el territorio español el nivel mínimo de los servicios públicos fundamentales de su competencia.*
2. *Cuando una Comunidad Autónoma... no pudiera asegurar un nivel mínimo de la prestación del conjunto de los servicios públicos fundamentales que haya asumido, se establecerá a través de los Presupuestos Generales del Estado, con especificación de su destino, una asignación complementaria cuya finalidad será la de garantizar el nivel de dicha prestación en los términos que señala el artículo 158.1 de la Constitución.*

A continuación, el apartado 3 del mismo artículo define el nivel mínimo de prestación de los servicios públicos, como *el nivel medio de los mismos en el territorio nacional.*

Esta referencia al nivel mínimo de servicios es fiel reflejo de lo expresado por la propia CE, en su artículo 158.1.

1. *En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las CCAA en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.*

En este sentido, el principio de solidaridad vendría orientado a hacer efectivo el nivel mínimo de servicios fundamentales en todas las CCAA, que es lo que igualmente garantiza la CE, en el último inciso de su artículo 158.1.

En cuanto a esta acepción del principio de solidaridad, si bien está recogido constitucionalmente y encuentra cierto desarrollo en la LOFCA, la precisión de su verdadero alcance y significado, así como de los posibles mecanismos para hacerla efectivo resulta ser extraordinariamente compleja.

Hasta el momento no se ha llegado a un acuerdo que permita poner en práctica este mecanismo de nivelación de servicios públicos, debido a las grandes dificultades que entraña. Así, a pesar de haberse tratado el tema abundantemente y haberse creado incluso Grupos de Trabajo encargados de emitir un informe al respecto, al día de hoy siguen sin alcanzarse conclusiones satisfactorias que permitan llevarlo al terreno práctico.

En todo caso, resultaría incluso cuestionable si este mecanismo de nivelación, en aras de conseguir una garantía de suficiencia de los recursos de las CCAA, no es coincidente con la propia participación de éstas en los ingresos del Estado, existiendo una duplicidad de mecanismos en este sentido.

Respecto a este punto, nos inclinamos por pensar que no se produciría tal duplicidad, en cuanto al efectivo cumplimiento del principio de solidaridad, si bien, en cierto modo, la garantía de la suficiencia de recursos viene a desarrollarse a través del reparto de los ingresos del Estado entre las diversas CCAA con carácter general.

De este modo, las previsiones del artículo 158.1 de la CE y del artículo 15 de la LOFCA, probablemente irían dirigidas hacia un mecanismo de carácter extraordinario, con la única vocación de aplicarse en el caso de quiebras sustanciales de los sistemas de financiación que pudiéramos calificar de ordinarios. En este sentido, el Grupo de Trabajo antes aludido, constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, llega a afirmar que *si la financiación normal está razonablemente diseñada, es imposible que puedan darse los presupuestos para que el artículo 15 entre en funcionamiento*¹⁴.

En base a todo lo expuesto, señalar que, en el caso del País Vasco, supuesta la aplicabilidad de tales previsiones de la LOFCA, consti-

¹⁴ Cita en Adame Martínez, F., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*.

tucionalmente refrendadas, con todas las dificultades que entraña según se ha expuesto, éstas pudieran resultar de aplicación tan sólo en casos extraordinarios, tal como se ha señalado anteriormente para el resto de las CCAA, debido a quiebras de gran trascendencia en el sistema de financiación según el CEPV, circunstancia que en absoluto se ha producido hasta la fecha.

ii) El Fondo de Compensación Interterritorial

En la segunda de las acepciones del principio de solidaridad, según el esquema seguido hasta el momento, se trataría de los mecanismos redistributivos previstos, entre los cuales destaca el Fondo de Compensación Interterritorial, el cual está destinado a financiar inversiones en las Comunidades Autónomas más desfavorecidas económicamente.

La creación del FCI se prevé en la propia CE y se reitera en la LOFCA, constituyendo un mecanismo para hacer efectivo el principio de solidaridad, según se recoge explícitamente en ambos textos legales.

IV.3.3.f) El principio de solidaridad y el CEPV

El principio de solidaridad fue uno de los grandes temas de discusión a la hora de desarrollar los debates en torno a la figura del Concierto Económico. De hecho, las críticas que se han dirigido tradicionalmente hacia el sistema de financiación recogido en los Conciertos Económicos han estado basadas en la idea de equiparación de esta institución con un privilegio y por ende, por no resultar solidario tal sistema con el resto de los territorios del Estado.

La preocupación por evitar que se continúe tratando de hacer las equiparaciones entre Concierto y privilegio, a nuestro juicio erróneas, según se expone anteriormente, llevan a prever en el Primer Anteproyecto la inclusión en la determinación del Cupo de la aportación al FCI. Posteriormente, en la tramitación del Proyecto de Estatuto por la Comisión Constitucional del Congreso se suprimieron las referencias al FCI, colocándose el párrafo que finalmente resultaría definitivo, en el artículo 41.2.f), expuesto anteriormente.

Los motivos de la incorporación de este principio al Concierto Económico se realiza por vez primera en el aprobado por la Ley 12/1981, en base a dos motivos fundamentales.

- Por una parte, se trata de incorporar al texto del CEPV un principio al cual la CE de 1978 ha querido dotar de un especial protagonismo, según se expone mas arriba.

- Adicionalmente, se intenta con tal inclusión acabar con la idea extendida de que el sistema de Conciertos es un privilegio, tal como se ha expuesto anteriormente.

No obstante, los recelos que se suscitaron inicialmente a raíz de la no inclusión de una referencia sobre la obligación del País Vasco de contribuir al FCI, quedaron finalmente disipados al preverse en el CEPV, artículo 50.3 que la contribución a dicho Fondo se considerará como una carga no asumida a efectos de determinar el Cupo a ingresar por el País Vasco al Estado.

En cuanto al significado del concepto de solidaridad en los Conciertos, sirven de pauta para su explicación las palabras de Fernández Ordóñez ¹⁵ en el debate de la sesión conjunta de la Comisión Constitucional del Congreso y de la delegación de la Asamblea de parlamentarios. En este sentido, señala que *el principio de solidaridad, ante una situación atípica como es la de los conciertos, quiere decir, primero, presión fiscal correcta; es decir, no asimétrica; segundo, ausencia de desviaciones anormales de recursos; tercero, gasto público total redistributivo en gastos corrientes y gastos de inversiones. El FCI es una pieza de los gastos de inversión...* Adicionalmente, afirmaba que los gastos del Estado dedicados al equilibrio interregional habrían de incluirse en el concepto de cargas del Estado a efectos de determinar el Cupo.

Del contenido de dicha intervención, se puede extraer dos objetivos básicos a alcanzar a través del principio de solidaridad:

- En primer lugar, asegurar que el País Vasco no quede al margen del mecanismo redistributivo de la riqueza en el cual se basa el FCI. En este sentido, tal y como se viene exponiendo, el País Vasco efectivamente contribuye a las dotaciones al FCI a través del Cupo a pagar al Estado.
- En segundo lugar, respecto del impedimento de que la presión fiscal que soporte el País Vasco sea significativamente inferior a la del resto del Estado, nos remitimos a lo que se expondrá en el apartado V posterior y siguientes, y en cuanto a la ausencia de desviaciones anormales de recursos, remitirnos al punto en que se desarrolla la específica norma de armonización al respecto.

En realidad, el efectivo respeto por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco del principio de solidaridad al desarrollar el sistema

¹⁵ Medina Guerrero, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución del 78*.

del CEPV, se medirá en función de la contribución de ésta al sostenimiento de las cargas del Estado en base a su capacidad económica y de forma más específica, al FCI, con fines redistributivos.

En este sentido, el principio de solidaridad según Simón Acosta¹⁶ se plasma en *la plena vigencia del principio de capacidad contributiva. Todos los que poseen riqueza y en función de la mayor o menor riqueza que posean deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Pero añade que entre éstas han de incluirse no sólo los gastos que pesan sobre la región donde reside el contribuyente y los del Estado central, sino también los de las demás regiones en la medida en que puedan considerarse como necesarios para que exista un nivel equilibrado de prestación de servicios públicos en todo el país.*

Apréciese la mayor extensión del concepto según Fernández Ordóñez, en contra de la concreción ofrecida por Simón Acosta.

Por otra parte, en cuanto la contribución del País Vasco al FCI, el CEPV recoge en su artículo 50.3 antes citado, los importes de las dotaciones al mismo, asignadas en los Presupuestos Generales del Estado, entre las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, lo cual hace que ésta contribuya vía Cupo a dicho Fondo. Dicho artículo establece lo siguiente:

3. *Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la comunidad Autónoma las siguientes:*
 - a) *Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo, a que se refiere el artículo 41.2.e), del Estatuto de Autonomía del País Vasco.*

En este sentido, puede afirmarse que incluso la aportación de la Comunidad Autónoma del País Vasco al FCI, a través del cual se hace efectivo el principio de solidaridad, se produce formalmente al menos, por una vía más directa, puesto que al articularse las dotaciones a tal Fondo a través de cantidades consignadas en los Presupuestos Generales del Estado, el resto de las CCAA no aportan directamente nada al mismo.

Así, no puede hablarse con propiedad, al menos «inmediatamente» de solidaridad interregional, puesto que las regiones nada aportan directa-

¹⁶ Cita de Simón Acosta, «La financiación las...», en Adame Martínez, F., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*.

mente al Fondo. Sólo indirectamente puesto que el Estado, claro está, tiene que recabar sus medios de las regiones –y en última instancia de los ciudadanos– puede hablarse de solidaridad interregional. No obstante, creemos que existe una excepción a esta situación general. Tal es el caso de nacionalidades con concierto o convenio, quienes dentro de sus cupos tendrán que proveer proporcionalmente al fondo de solidaridad, y ello, no sólo por lógica consecuencia de usufructuar los impuestos del Estado y por deducirse de una interpretación armónica de los apartados d) y f) del artículo 41.2 del Estatuto vasco, sino además como consecuencia de la precisión que supone el haberse añadido en el Senado a la expresión antes citada de carga del Estado el término general¹⁷.

IV.3.3.g) Plasmación práctica del principio en el Concierto Económico

En este apartado se realiza un análisis de las posibilidades y limitaciones que la capacidad normativa autónoma reconocida en el Concierto Económico implica, así como sobre los efectos que pueden derivarse, desde una perspectiva económica y dinámica, con relación al principio de solidaridad entre las CCAA de España.

Como ya ha sido recogido, la plasmación práctica del principio de solidaridad en el Concierto Económico viene determinada por el Cupo –aportación al sostenimiento de las cargas generales del Estado– sin olvidar la existencia del riesgo unilateral, concepto ya explicado (ver apartado II.4), pero del que deberán determinarse sus efectos.

La fórmula simplificada de determinación del Cupo también ha sido descrita, pero se recoge a continuación:

*Cupo = Índice de imputación * (Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma – Compensaciones).*

Por tanto, desde una perspectiva puramente económica, procede analizar de una manera pormenorizada cada uno de los elementos componentes de la fórmula.

i) Índice de imputación

La expresión «índice de imputación» debe determinarse, conforme al artículo 53 del Concierto Económico, en función de la renta de los Territorios Históricos. Dicho índice pudiera conceptualizarse como la capacidad de contribución relativa del País Vasco a la financiación de las cargas generales del Estado.

El Concierto Económico no establece cuál es el indicador de renta que debe ser considerado para determinar el índice de imputación,

¹⁷ Cita de Linares, J., en Pérez Arraiz, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*.

por lo que pudiera tener que acudir a diferentes indicadores de la misma, como por ejemplo, el Producto Interior Bruto, Renta Nacional y Regional, Valor Añadido Bruto, Renta Familiar Disponible, etc.

Estos indicadores son determinados y publicados por diversas fuentes, tanto públicas como privadas, siendo sus resultados no coincidentes, debido al diferente tratamiento dado a algunas magnitudes. A efectos del estudio siguiente, se utilizan los siguientes indicadores de renta:

- Producto Interior Bruto a precios de mercado, publicado por el Instituto Nacional de Estadística (INE).
- Producto Interior Bruto a precios de mercado de la Comunidad Autónoma del País Vasco, publicado por el Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT).
- Valor Añadido Bruto a precios de mercado, obtenido de los Organismos Públicos anteriormente citados.
- Valor Añadido Bruto, medido a coste de los factores, según el Instituto Nacional de Estadística, tanto en lo que respecta a la Comunidad Autónoma del País Vasco como en lo referente al Estado español.
- Valor Añadido Bruto, medido a coste de los factores, publicado por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya.

Como se ha explicado anteriormente, durante los 16 años de vigencia del Concierto Económico actual, se ha mantenido constante, a efectos de determinación del Cupo, un estimador del 6,24 % como índice de imputación, con independencia de la evolución relativa real de las respectivas economías regional y estatal.

Ello supone, *a priori*, que según cuál haya sido y cómo hayan evolucionado las respectivas rentas, se haya podido exceder o, en su caso, no cumplir suficientemente con la propia esencia del Cupo y, en definitiva, con el principio de solidaridad.

Según ha sido publicado por autores ¹⁸, el 6,24 % fue determinado considerando los resultados de diversos índices alternativos obtenidos en función de las diversas fuentes en lo que respecta a los diferentes indicadores de renta, justificándose su mantenimiento a largo plazo porque dicho índice de imputación no debiera ser

¹⁸ Lambarri y Larrea, *El Cupo*.

CUADRO IV.1

Relación real entre rentas regional y estatal	Efecto en el Cupo
Superior al 6,24 %	Determinado en importe inferior al que correspondería Incumplimiento subyacente del principio de solidaridad
Inferior al 6,24 %	Determinado en exceso al importe que correspondería Traslación excesiva de recursos y sobrecumplimiento del principio de solidaridad

entendido como un indicador real y exacto de la capacidad de contribución del País Vasco en cada momento, sino más bien como un indicador objetivo, que implicaría la asunción de los beneficios o pérdidas que pudieran derivarse de las desviaciones respecto de la evolución real, como un resultado suplementario o compensatorio del principio de riesgo unilateral.

Según otros autores ¹⁹, lo más probable es que el 6,24 % sea el resultado de un acuerdo político, a partir de algunos indicadores, de la importancia relativa de la economía de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conjunto de la española. Dichos autores promulgan que el valor atribuido al índice pudiera considerarse correcto para el año 1981, en la medida en que el mismo se sitúa a medio camino entre un índice de imputación progresivo y otro regresivo, en el sentido de considerar, respectivamente, indicadores que midan las diferencias de riqueza *per capita* y otros no basados en la renta (por ejemplo la población). De acuerdo con esta línea argumental, y según los citados autores, la no revisión del índice durante los años de vigencia del Concierto Económico hubiera sido perjudicial para el País Vasco, dado que su posición relativa respecto al conjunto del Estado se ha deteriorado considerablemente, tanto en términos de población como, principalmente, en términos de riqueza relativa.

Sin embargo, los autores mencionados consideran que el artículo 53 del Concierto Económico busca la determinación del índice de imputación en función de indicadores de progresividad, concretamente en función de la renta, si bien reconocen que no se establece cuál es el indicador a considerar para cuantificar esta magnitud. En este sentido, los autores referidos revelan que:

- La mayoría de los índices sugieren que la participación de la Comunidad Autónoma del País Vasco en la economía es superior al 6,24 %.

¹⁹ Zubiri y Vallejo, *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*.

- El indicador de renta más adecuado a estos efectos sería el del Valor Añadido Bruto a coste de los factores, y ello por ser utilizado, entre otros, en el Convenio con Navarra.

Pudiera argumentarse, a este respecto, que el propio Concierto Económico podría haber establecido el indicador de renta a utilizar, máxime considerando que el mismo fue modificado en fechas próximas a la modificación del Convenio con Navarra, por lo que el no haber considerado el valor añadido bruto a coste de los factores pudiera obedecer a un «olvido» intencionado. En todo caso, el Convenio con Navarra de 1990 no lo dice expresamente, aunque parece que es el indicador que ha sido utilizado para establecer el índice de imputación.

En todo caso, y de acuerdo con el indicador de renta propuesto, los autores aludidos concluyen; en primer lugar, que la evolución real del mismo ha venido a acercar el índice de imputación real al pactado (6,24); en segundo lugar, que el Cupo líquido satisfecho por la Comunidad Autónoma resulta inferior en aproximadamente 100.000 millones al que se obtendría de la aplicación del índice de imputación resultante, si bien esta cifra se compensa, en cierta medida, con transferencias del Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco por otros conceptos (Seguridad Social y Ajuste IVA), las cuales se determinan en función del índice de imputación y que, en consecuencia, se encuentran infravaloradas.

A continuación, y dada la diversidad de opiniones al respecto, y al efecto de establecer la situación real en cada año, y su evolución dinámica en el tiempo, procede realizar el cálculo sobre la relación real entre las rentas regional y estatal.

Para comparar ambas magnitudes, hemos acudido a los indicadores de renta anteriormente mencionados, ya que las mediciones de ambos parámetros presentan algunas diferencias. Los resultados obtenidos, varían en un rango entre el 5,5 % y el 7,2 %, según años y fuentes.

Si el indicador utilizado es el Valor Añadido Bruto a coste de los factores, publicado por el Instituto Nacional de Estadística, tal y como proponen los autores anteriormente mencionados, el rango de oscilación sería 7,4 % y 5,8 %. Sin embargo, dicho indicador de renta arroja unos resultados que oscilan entre el 6,6 % y el 5,5 %, si se atiende a su cuantificación por parte del Servicio de Estudios del BBV.

Los anteriores datos, representados gráficamente en cuanto a su evolución histórica, y según las diversas fuentes consultadas, se recogen a continuación, en el gráfico IV.1.

Los comentarios que pueden deducirse del gráfico anterior son:

- Los resultados obtenidos varían sensiblemente en función de cuál es el indicador de renta utilizado y de la fuente de la que se obtiene dicha información. Así, los mayores niveles de participación son los que se derivan del indicador VAB a coste de los factores publicados por el INE. Según dicho indicador, la renta del País Vasco representa un porcentaje superior al 6,24 % para la totalidad del período analizado. Por el contrario, el nivel inferior de participación es el que se obtiene del indicador VAB a coste de los factores estimados por el Servicio de Estudios del BBV. Según dicho indicador, únicamente en los años 1983 y 1984 la renta relativa del País Vasco supera el 6,24 %, mientras que en los restantes años del período, el porcentaje es inferior al mencionado.
- En el cuadro siguiente se muestra para el período 1982-1995, el promedio de los niveles de participación relativos según los diversos indicadores.

CUADRO IV.2

	Promedio
PIB pm (INE/EUSTAT)	6,34 %
VAB pm (INE/EUSTAT)	6,53 %
VAB cf (INE/INE)	6,67 %
VAB cf (BBV)	5,88 %
Promedio indicadores	6,35 %

De los promedios anteriores se obtiene que, según los indicadores de renta utilizados, salvo el determinado por el Servicios de Estudios del BBV, la participación del País Vasco en la renta del Estado español, ha resultado superior al índice de imputación 6,24 %. El promedio de los indicadores utilizados arroja una cifra superior al citado índice 6,24 % en 0,11 puntos porcentuales.

- La totalidad de los indicadores utilizados muestran una evolución descendiente de la participación de la renta del País Vasco en la renta estatal, existiendo un pequeño repunte en 1989 en los indicadores de fuente EUSTAT, y un incremento relativamente importante en 1994, el cual, según determinados indicadores, se mantiene una cierta medida en 1995.

Además, y como comentario adicional a lo recogido en los párrafos anteriores, debe considerarse en relación con aquellos indicadores cuantificados a precios de mercado, que aunque los mismos se encuentran denominados en la misma moneda y resultan de los

procesos económicos operados dentro de la misma unidad de mercado, los estudios realizados sobre niveles internos de precios muestran que los mismos no resultan homogéneos, y que como resultado, los niveles de precios en el País Vasco son ligeramente superiores entre 1982 y 1995 a los de la media del Estado. La incidencia de este aspecto distorsionador supone una tendencia a incrementar el valor nominal de la renta vasca, respecto de su valor real.

Un último aspecto a considerar dentro del Índice de Imputación es el análisis sobre la capacidad de influencia que tienen las autoridades vascas para incidir sobre el mismo, haciendo uso de las facultades normativas conferidas por el Concierto Económico. Este tema se analizará en profundidad en el modelo dinámico al final de este apartado, pero aquí procede comentar lo siguiente:

- El uso de facultades fiscales puede suponer la creación de un ambiente propicio para fomentar que los sujetos económicos realicen o no realicen determinadas actividades en el ámbito de competencia fiscal, pero no supone que las mismas sean efectivamente realizadas, ni que los efectos finales de las acciones inducidas tengan los efectos deseados o en cuantía suficiente.
- Adicionalmente, al ser un índice relativo, también depende del grado de dinamismo que los sujetos económicos tengan en el resto del territorio nacional (Territorio Común), sean o no inducidos por la normativa fiscal aplicable.

Como consecuencia, la incidencia real futura en el índice de imputación de cualquier medida fiscal en el momento de su promulgación es probablemente incierta y difícilmente cuantificable en sus efectos marginales, aun cuando las normas dictadas al amparo de la capacidad autónoma tuvieran el éxito económico pretendido, por lo que, en este sentido, pudiera colegirse que la incidencia de las medidas fiscales promulgadas al amparo de las facultades conferidas por el Concierto Económico respecto del principio de solidaridad es imprecisa y probablemente inmedible. Además, ello supone la asunción de que el otro territorio ignora las medidas fiscales promulgadas, y no reacciona, con medidas iguales o similares en sus efectos, durante el período de tiempo en que aquéllas estén vigentes o produzcan sus efectos.

ii) **Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca**

Las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca se determinan en función de:

- Los gastos totales, derivados de los Presupuestos Generales del Estado,

- menos: La parte de dichos gastos que corresponden a competencias transferidas a la Comunidad Autónoma Vasca, y
- menos: Las competencias desarrolladas por la Comunidad Autónoma Vasca, correspondientes a competencias no transferidas pero financiadas a través del Cupo. Hasta la fecha, ello únicamente incluye el coste de la policía autónoma vasca.

Las aportaciones al Fondo de Compensación Interterritorial están incluidas como parte de los gastos del Estado, por lo que, vía Cupo, se contribuye de manera indirecta a su financiación y sostenimiento. Adicionalmente, los intereses y amortizaciones de la Deuda Pública se computan como parte de las competencias no asumidas.

Las magnitudes económicas calculadas, son aprobadas por la Comisión Mixta del Cupo y, una vez alcanzado dicho acuerdo, se incorporan a una Ley, que debe ser aprobada por las Cortes Generales de España.

Sin embargo, cabe resaltar que este procedimiento es realizado desde 1987 únicamente cada cinco años, por lo que, en los restantes años, las magnitudes establecidas en el primer año, son corregidas mediante índices acordados, que pueden reflejar o no la evolución real de las diferentes magnitudes, excepto que durante dicho período se acuerde el traspaso de nuevas competencias, en cuyo caso se introduce en el cálculo el coste de las mismas. El cálculo del índice de actualización se determina en función de la evolución de la recaudación del Estado en cada año (Capítulos I y II de los Presupuestos Generales del Estado), respecto al año tomado como base. Además, este mecanismo automático excluye el coste de la policía autónoma, que es incorporado por el coste de cada año, procediéndose de igual manera para los costes del Insalud y del Inersso.

La valoración de las competencias transferidas es realizada en el ejercicio en que se produce la transferencia de la misma, mediante la determinación de las partidas de gasto público de los Presupuestos Generales del Estado relacionadas con la competencia a transferir, en dicho ejercicio. Este proceso puede incluir tanto los costes directos de una determinada función, como los costes indirectos, por administración, coordinación, etc., que frecuentemente deben ser estimados con criterios de razonabilidad y proporcionalidad, dada la complejidad para su exacta delimitación.

Sin embargo, en opinión de determinados autores²⁰, la valoración de las competencias no asumidas debiera haberse realizado, al

²⁰ Zubiri y Vallejo, *Un análisis metodológico y empírico del sistema del cupo*.

efecto de que la misma cuantifique cuánto se benefician los residentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco en concepto del gasto público realizado por la Administración del Estado, en base al coste efectivo de dichos gastos, el cual pudiera cuantificarse, como mejor aproximación, mediante sistemas de índices de imputación, en unos casos, y considerando diferentes índices para diferentes servicios, y mediante el coste efectivo de provisión en otros casos. Dichos autores consideran, sin embargo, que el procedimiento propuesto resulta, en la práctica y dada la carencia de información existente, inviable.

Es por ello por lo que a juicio de los citados autores, la opción seguida por el Concierto Económico en cuanto a asignar un único índice de imputación a la totalidad de las cargas, si bien simplifica considerablemente el sistema, puede generar distorsiones valorativas que afectan al Cupo y, en consecuencia, el importe del mismo puede resultar, según supuestos, excesivamente elevado o, en su caso, excesivamente bajo. Los comentarios expuestos son extensibles a la valoración de las compensaciones consideradas para el cálculo del Cupo, de las cuales nos ocuparemos posteriormente.

Cabe apuntar, en este sentido, que parece existir cierta contradicción entre lo postulado por los autores referidos, en cuanto a la infravaloración del índice de imputación del 6,24 % (anteriormente apuntado), y lo expresado por los mismos en cuanto a la valoración de los costes por competencias no asumidas, en cuanto a que la misma debiera realizarse en función de diferentes índices de imputación, acudiendo a cada competencia, y ello porque habría que comparar el índice del 6,24 % con el que resulte para cada competencia no asumida y así poder evaluar si las transferencias vía Cupo se corresponden o no con la realidad.

En todo caso, conviene apuntar que de la forma de cálculo del componente del Cupo correspondiente a cargas no asumidas, su determinación no viene, en absoluto, influida por la capacidad de ingreso de la Comunidad Autónoma Vasca, ni por la magnitud o destino de su propio gasto público, y ello con independencia del criterio de valoración que se asuma. Esta es una de las manifestaciones más importantes del principio de riesgo unilateral en que se basa el propio Concierto. El volumen de gasto público decidido por el Parlamento Español en la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado tiene una incidencia fundamental en la cuantía del Cupo a pagar, y por tanto en la solidaridad que será exigida a la Comunidad Autónoma Vasca, que de aquel Presupuesto se deriva.

La evolución histórica de los presupuestos del Estado y el total de cargas no asumidas ha tenido la siguiente evolución (en millones

de pesetas y porcentaje, respectivamente), expresada únicamente para los años base de las respectivas leyes quinquenales del Cupo (1988 y 1992), por ser los únicos sobre los que se dispone de información, pero considerando que resultan en todo caso significativos respecto a los restantes años del quinquenio.

CUADRO IV.3

Año	Presupuesto Estado	Cargas no asumidas por la C.A.V.	% relativo cargas no asumidas	6,24% de las cargas no asumidas	% del Presupuesto del Estado financiado por la C.A.V.
1988	8.939.237	5.589.162	62,52 %	348.764	3,90 %
1992	15.461.894	7.510.492	48,57 %	468.655	3,03 %

FUENTE: Cálculo del Cupo, para dichos años.

Los comentarios que pueden derivarse del cuadro anterior son:

- Alto peso relativo del coste de las cargas no asumidas respecto al total de gastos de los Presupuestos Generales del Estado, si bien puede observarse que dicha importancia relativa resulta decreciente como consecuencia, fundamentalmente, de un mayor nivel competencial asumido por el País Vasco.
- En promedio, las cargas no asumidas representan aproximadamente un 55 % de los gastos de los Presupuestos Generales del Estado, de forma que como consecuencia del efecto del índice de imputación, la Comunidad Autónoma del País Vasco financia, vía Cupo, aproximadamente un 3,5 % de los gastos totales de los Presupuestos Generales del Estado.
- En cuanto al crecimiento de las diferentes partidas, puede observarse que los gastos de los Presupuestos Generales del Estado se han incrementado en una proporción muy superior al crecimiento experimentado por las cargas no asumidas (73 % y 35 % respectivamente). Ello viene a significar, tal y como se ha comentado, un mayor nivel competencial asignado a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

iii) **Compensaciones**

Las compensaciones, partidas que se deducen de las cargas no asumidas, incluyen las siguientes partidas:

- La recaudación del Estado por tributos no concertados.
- Otros ingresos del Estado de naturaleza no tributaria.
- La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.

- La participación en determinados impuestos directos que, devengados en el País Vasco, son recaudados por el Estado, en función de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico (impuestos directos y retenciones sobre la Banca Oficial, empresas concesionarias de Monopolios del Estado, e imposiciones directas a sociedades extranjeras). Además, y por acuerdo de la Comisión Mixta, en este apartado se incluyen las retenciones practicadas a las rentas salariales percibidas por los funcionarios del Estado que prestan sus servicios en el País Vasco, así como las retenciones de capital sobre la Deuda Pública del Estado.

Dado que las facultades de regulación, exacción e inspección corresponden a la Administración Tributaria del Estado, el importe en que podrán ser minoradas estas compensaciones respecto de las cargas no asumidas no puede ser controlado por las autoridades fiscales del País Vasco mediante las atribuciones conferidas en el Concierto Económico.

La consideración como compensación de la parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado entendemos que responde a una posición coherente de no exigir a la Comunidad Autónoma un pago con cargo a sus ingresos tributarios corrientes de unos desembolsos a ser realizados por el Estado cuya financiación va a diferirse en el tiempo, mediante endeudamiento. En caso contrario, se estaría obligando a los contribuyentes del País Vasco a un sobreesfuerzo fiscal para mantener la capacidad de gasto de sus organismos públicos, o a reducir sustancialmente la capacidad real de gasto de estos organismos.

La evolución de estas magnitudes económicas ha sido la siguiente (en millones de pesetas), considerada para los años bases de los respectivos quinquenios de las Leyes del Cupo (medidos en el 6,24 % de los respectivos importes totales).

CUADRO IV.4

Año	Tributos no concertados	Ingresos no tributarios	Déficit presupuestario	Impuestos directos concertados	Total
1988	97.009	35.194	98.373	17.069	247.645
1992	118.035	68.075	180.955	29.228	396.293

FUENTE: Cálculo del Cupo en dichos años.

Los principales comentarios que se derivan del cuadro anterior son:

- Se ha producido un incremento sustancial de las compensaciones provocado, fundamentalmente, por un espectacular aumento del

déficit público (84 %) y por los ingresos no tributarios del Estado (93 %). Este último efecto pudiera estar motivado, en gran parte, por altos niveles de emisión de deuda pública, luego, en definitiva, por el déficit público.

- El incremento en los años base del Cupo analizados, en cuanto a compensaciones, asciende al 60 %.

En la recaudación del Estado por tributos no concertados se incluyen varios impuestos, siendo los más relevantes los impuestos especiales y la renta de aduanas. Un aspecto principal a resaltar es el hecho de que tales impuestos se compensan sobre una base proporcional, determinada por el índice de imputación, en vez de considerarse el territorio donde se ha producido el devengo real de tales impuestos. Ello puede tener impactos significativos relevantes sobre el Cupo, en función de

CUADRO IV.5

Relación real entre devengo regional y estatal	Efecto en el Cupo
Superior al 6,24 %	Penalización económica a la C.A.V. Traslación excesiva de recursos y sobrecumplimiento del principio de solidaridad
Inferior al 6,24 %	Se beneficia a la C.A.V. Defecto subyacente del principio de solidaridad

El País Vasco tiene una presencia industrial superior a la media del Estado. Según estadísticas publicadas por la Fundación para la Investigación Económica y Social (FIES), el valor añadido bruto del sector industrial del País Vasco representaba en 10,35 % en 1985, el 9,85 % en 1987, el 8,98 % en 1989, y el 8,81 % en 1991, frente a un índice de imputación del 6,24 %, por lo que resulta posible que el devengo real de impuestos especiales y renta de aduanas con origen en la actividad económica del mismo sea superior al promedio derivado del índice de imputación. Sin embargo, no existe información suficientemente elaborada para poder aseverar y cuantificar, en su caso, esta hipótesis.

Además, existen algunos ingresos no tributarios del Estado, como por ejemplo, el cargo por determinados costes incorporados en la factura eléctrica, pagada por todos los consumidores de esta energía que no son computados en el cálculo de las compensaciones (por ejemplo, en 1994, este importe supuso para los consumidores del País Vasco una transferencia de recursos que ha sido estimada por nosotros en unos 14.000 millones de pesetas).

El grado de cobertura que las compensaciones han representado sobre las cargas no asumidas por la CAV se recoge a continuación, expresado para los años base de determinación del Cupo (en millones de pesetas).

CUADRO IV.6

Año	Cargas no asumidas	Compensaciones	Diferencia neta	% sobre cargas no asumidas
1988	348.764	247.645	101.119	29,0 %
1992	468.655	396.294	72.361	15,4 %

Los principales comentarios al cuadro anterior son:

- La evolución de la diferencia muestra el doble efecto del nivel competencial asumido y el grado en que el Concierto Económico absorbe de una manera concertada tanto la evolución de la normativa tributaria, como de los valores económicos derivados de la recaudación de los impuestos no concertados.
- Dado que las decisiones sobre ambas magnitudes son competencia prácticamente exclusiva del Estado, las autoridades vascas carecen de control alguno sobre las mismas y, en función de las decisiones del Estado, el Cupo anual puede variar considerablemente.
- El Cupo únicamente sería negativo si las cargas no asumidas fueran inferiores a los ingresos no concertados. Para que ello pudiera darse, debiera coincidir un alto nivel de competencias transferidas, con un gran desfase entre la capacidad exaccionadora recogida en el Concierto y los impuestos promulgados vigentes en todo el territorio español.

En este último escenario, de Cupo negativo, tampoco se incumpliría el principio de solidaridad, ya que el Cupo negativo procedería de la escasa capacidad de recaudación propia admitida por el Concierto Económico resultado de una inadecuación del mismo a los nuevos tributos promulgados por las autoridades del Estado, frente a un elevado nivel de competencias asumidas.

Además, un hipotético Cupo negativo sería independiente del hecho de que, por una evolución peor de la economía vasca respecto de la del conjunto del Estado, el País Vasco pudiera llegar a hacerse acreedor al derecho a participar en el Fondo de Compensación Interterritorial.

IV.3.3.h) Conclusiones

En base a todo lo expuesto anteriormente, las conclusiones más reseñables serían las siguientes:

- Las relaciones financieras que el Concierto Económico establece entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco están basadas en el principio de riesgo unilateral para el País Vasco, por lo que el importe del Cupo a pagar no depende de decisiones en el ámbito tributario de las autoridades autonómicas, y su capacidad de gasto dependerá de su propia capacidad de recaudación.
- Las autoridades fiscales vascas tienen algunas posibilidades de influir en el índice de imputación, si bien dicha incidencia puede calificarse como liviana e indeterminable por la incidencia fundamental de elementos exógenos a su capacidad de decisión, así como por efecto del dinamismo de los sujetos económicos que operen en Territorio Común en cada momento.
- Además, el Concierto Económico no concede ninguna capacidad directa de actuación sobre los elementos incluidos en la determinación de las cargas no asumidas, ni de las compensaciones.
- Determinados autores consideran que la cuantificación de las magnitudes del modelo de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco proviene en mayor medida de razones políticas e históricas que de las derivadas de magnitudes económicas. En todo caso, dichos autores concluyen que la metodología de determinación del Cupo no cumple, de acuerdo con razonamientos económicos, la función encomendada al mismo, de forma que su importe ha resultado históricamente inferior al que hubiera correspondido, de aplicarse criterios estrictamente económicos. No obstante, las dificultades de medición de todos los efectos económicos concurrentes, hace difícil la demostración de esta hipótesis, por la imposibilidad de su cuantificación precisa.

Como corolario, cabe apuntar que el respeto al principio de solidaridad, plasmado fundamentalmente en la contribución al Estado vía Cupo, viene fundamentalmente determinado por decisiones y variables exógenas a la propia capacidad normativa y ejecucionadora atribuida en el Concierto Económico a las autoridades fiscales vascas, y ello con independencia de las discusiones o criterios que pudieran establecerse respecto a si el importe satisfecho en concepto del Cupo ha resultado, históricamente, superior o inferior al que, de conformidad con la función para la cual fue creado, debiera haber correspondido.

IV.3.3.i) Modelo económico dinámico derivado del potencial uso de las capacidades de normativa fiscal autónoma, e impactos en la solidaridad interregional

Del análisis ya realizado, resumido en el punto anterior, puede inferirse que la capacidad de las autoridades fiscales vascas con relación al respeto del principio de solidaridad es muy limitada.

No obstante, el estudio queda incompleto, porque hasta el momento no hemos realizado un análisis de los efectos dinámicos que pudieran derivarse del ejercicio de las capacidades normativas autónomas.

Hasta la fecha, las principales medidas adoptadas se han concentrado en el Impuesto sobre Sociedades y han consistido básicamente en primar la inversión empresarial, mediante la introducción de incentivos que suponen la reducción de los tipos impositivos efectivos sobre los beneficios empresariales futuros, durante períodos limitados de tiempo.

Estas medidas han estado influidas tanto por los principios de política económica general como los particulares del País Vasco que, en gran medida, son los mismos pero con un mayor nivel de presencia regional (desempleo, declive industrial, excesiva concentración empresarial en sectores de crecimiento débil de demanda, etcétera).

El objetivo fundamental de las medidas comentadas es fomentar el aumento de la actividad económica, con un sacrificio fiscal a corto plazo, pero también persiguiendo, mediante ello, mantener o aumentar la recaudación por impuestos directos e indirectos a medio y largo plazo.

La reducción a corto plazo de la recaudación en el País Vasco no tendría ninguna influencia en la determinación del Cupo inmediato, según lo comentado anteriormente.

La política incentivadora puede tener efectos contrapuestos en la evolución del Producto Interior Bruto regional, por los siguientes motivos:

- Reduce la capacidad financiera del sector público, y sus posibilidades de gasto, lo que tiene un impacto negativo inmediato en el Producto Interior Bruto.
- Por el contrario, aumenta la capacidad financiera del sector privado, que puede ser destinada alternativamente a consumo e inversión con impactos positivos, pero más difícilmente medibles, en el Producto Interior Bruto (al depender de cómo y en

qué se gaste, y del éxito o no de las inversiones), o ahorro (capacidad para financiar inversiones privadas o/y para absorber un mayor endeudamiento del sector público).

- En el tiempo, y si los agentes económicos privados absorben los efectos negativos provocados en el Producto Interior Bruto como consecuencia de la actuación, vía gasto, de los poderes públicos, una política fiscal expansiva pudiera incrementar la renta regional a medio o largo plazo, originando adicionalmente al aumento de la recaudación impositiva y, en consecuencia, incrementándose la capacidad de gasto del sector público.

Es por ello por lo que una rebaja de la imposición nominal en el País Vasco, podría tener impactos positivos directos en el Cupo o indirectos en el Estado por los siguientes motivos:

- Si la política incentivadora tuviera éxito a medio y largo plazo y, como consecuencia, se incrementara la renta regional en mayor proporción que la renta del Estado, ello posibilitaría un aumento en el índice de imputación y, como consecuencia, un aumento en el Cupo (manteniendo constantes los otros valores de cargas no asumidas y compensaciones).
- Asimismo, si el incremento en la renta personal disponible de los individuos se materializase en un aumento del consumo privado de los mismos, pudiera producirse una mayor recaudación impositiva, tanto en lo que respecta a tributos cuya exacción corresponde a la C.A.V como a tributos recaudados por las instituciones del Estado, lo cual no incidiría en el Cupo, pero en todo caso pudiera suponer un traslado a Territorio Común de rentas generadas en el País Vasco.
- Adicionalmente, pudiera ocurrir que la renta personal disponible adicional se destinase a incrementar el ahorro de los individuos, en cuyo caso además de posibilitar un aumento de la recaudación impositiva, pudiera suponer un aumento de los ingresos netos del Estado, si dicho ahorro se invirtiese en deuda pública estatal, dado que la retención correspondiente a los ingresos de dicha deuda se ingresa por parte del Estado, contribuyendo únicamente en un 6,24 % a la C.A.V. por dicho concepto.

La economía del País Vasco es una de las más abiertas de entre las de las regiones españolas. Tomando como ejemplo el año 1992, en base a las tablas input-output publicadas por el Instituto Vasco de Estadística (producidas desde el año 1990), los volúmenes absolutos y relativos de flujos económicos eran (en millones de pesetas y porcentaje, respectivamente).

CUADRO IV.7

	Importe	% sobre el total de recursos y empleos
<i>Importaciones</i>		
Del resto del Estado	1.669.326	17,9 %
Del extranjero, incluido U.E.	673.091	7,2 %
Subtotal importaciones	2.342.417	25,1 %
<i>Exportaciones</i>		
Al resto del Estado	1.571.099	16,8 %
Al extranjero, incluido U.E.	713.832	7,6 %
Subtotal exportaciones	2.284.931	24,4 %

FUENTE: EUSTAT, 1992.

Hay que señalar que 1992 fue un año de grave crisis económica, que se manifestó particularmente en el País Vasco. Como consecuencia, el saldo neto de sus relaciones exteriores fue negativo.

Por ello, los efectos de cualquier medida dinamizadora de la economía regional puede favorecer al resto de las economías regionales del Estado, de donde procede aproximadamente el 17,9 % de su recursos totales y a donde se destinaban aproximadamente el 16,8 % de los mismos, referidos al año 1992.

Lamentablemente, no hemos dispuesto de estadísticas que permitan conocer la evolución de estas magnitudes entre 1981 y 1995.

IV.3.3.j) Estimaciones publicadas respecto al principio de solidaridad

La Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social (FIES) ha realizado un ejercicio que intenta cuantificar el efecto relativo de la solidaridad entre las Comunidades, en base a una estimación de transferencias a la renta familiar disponible. Los resultados publicados para los años 1985 y 1991, medidos en términos relativos sobre el Producto Interior Bruto y sobre la Renta Regional, son:

CUADRO IV.8

Comunidades que transfieren recursos	Año 1985		Año 1991	
	S/P.I.B.	S/Renta Regional	S/P.I.B.	S/Renta Regional
País Vasco	-10.35	-9.49	-9.94	-11.33
Madrid	-7.94	-11.56	-12.24	-17.18
Baleares	-8.23	-0.75	-12.93	-0.07
Cataluña	-3.63	-3.95	-2.66	-4.30
Navarra	-5.71	-4.63	-7.15	-5.12
Aragón	-4.11	-2.35	-3.23	-0.45

IV.3.3.k) Resumen

En la CE se reconoce un derecho fundamental de las nacionalidades y regiones que integran el Estado, el *derecho a la autonomía*, y a continuación se introduce un *principio básico* que habrá de estar presente en el desarrollo que de tal derecho se efectúe, el *principio de solidaridad*, pero sin que ello suponga vaciar de contenido el derecho precitado.

Mediante el sistema de CEPV, 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 CEPV, situación que hasta el momento no se ha producido.

IV.3.4. *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.º)*

IV.3.4.a) Alcance del precepto

El fomento de la política inversora de las sociedades a través de las medidas fiscales a que se refiere este precepto se ha producido tradicionalmente en el ordenamiento fiscal español, y especialmente por su importancia relativa superior en el País Vasco, materializándose en este último principalmente en forma de deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF por inversiones en activos fijos nuevos, y reducciones en base imponible del Impuesto sobre Sociedades por dotación a la Reserva Especial para Inversiones Productivas.

Por tanto, el discurso deberá centrarse en las posibles discriminaciones producidas por este tipo de incentivos promulgados por las Diputaciones Forales anteriormente indicados.

En segundo lugar, la discriminación a la que alude el precepto se produce por razón de la procedencia del bien. La clave para la comprensión de la norma, puesto que hemos definido ya las normas en que se puede producir la discriminación, parece que será la determinación del significado de «procedencia».

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define procedencia como «origen, principio de donde nace o se deriva una cosa».

Para facilitar el entendimiento, utilicemos un ejemplo. Supongamos que una empresa radicada en el País Vasco compra una máquina a una fábrica establecida en territorio común (en estos momentos abstraigámonos de sus operaciones, y supongamos que cada una de ellas realiza todas las operaciones en el territorio en que se halla situada y tiene su domicilio social y fiscal). En principio diríamos que el origen de la máquina es territorio común. De este modo asimilaríamos procedencia al lugar en que se pone a disposición del comprador un bien, siendo este lugar el del inicio de la expedición hacia éste.

De esta manera llegaríamos a la conclusión de que lo que la norma presente prohíbe es que la normativa emanada del País Vasco, por seguir con este ejemplo, concediera deducción por inversiones sólo, o en mayor cuantía, en caso de que los activos fueran adquiridos a sociedades radicadas en el País Vasco.

Pero esta solución no puede ser aceptada por su simpleza. Si la máquina de la que tratamos se produce íntegramente en determinado lugar utilizando materiales exclusivamente procedentes de ese lugar, podría quizá definirse un origen de la misma. Pero la realidad económica nos muestra que la máquina se habrá realizado en base a unas materias primas procedentes de terceros lugares, o incluso ensamblando piezas de distinta procedencia. ¿Cuál debe entenderse en ese caso que es el lugar de origen de la citada máquina?

Y si estas cuestiones surgen en cuanto a una máquina, más difícil se torna la cuestión si tenemos en cuenta lo que puede suceder en el caso de bienes inmuebles, pues podría discutirse si la procedencia es la de cada ladrillo, o la del proyecto, o incluso la de quien presta la dirección de obra (por no citar la posibilidad de identificar procedencia con situación del inmueble).

Por otra parte, la redacción de la norma nos ofrece la necesidad de realizar una puntualización. Si bien nos hemos referido a «bienes», de lo que podría deducirse que cualquier tipo de ellos estaría siendo tenido en cuenta por la presente norma, lo cierto es que ésta se refiere a «bienes o equipos». La utilización de la conjunción disyuntiva es de gran interés, pues la redacción del artículo perfectamente podía haber obviado esto, indicando solamente la palabra «bienes».

La conclusión que de ello se deriva no es clara, puesto que puede entenderse tanto que sólo los bienes que a su vez sean equipos

deben incluirse en el ámbito de aplicación de la presente norma, y puesto que la palabra equipos hace referencia a bienes de activo fijo material, sólo esta clase de bienes entraría en la órbita de la misma; como que ésta pretende aclarar más, y no dejar ninguna posibilidad fuera de su alcance, incluyendo en la armonización a las inversiones financieras y las inmateriales.

IV.3.4.b) Significado último

De todo lo expuesto cabe concluir que la parte representante del Estado español en la redacción del CEPV tuvo un interés especial en dictar una norma que comprendiera este supuesto, a pesar de su inconcreción tanto jurídica como práctica. Quizá estaba pensando en evitar que en el País Vasco, zona industrial especialmente potente en cuanto al sector de máquina-herramienta, se dictara una normativa favorecedora de la maquinaria adquirida a proveedores ubicados en la propia Comunidad Autónoma (cerrando la posibilidad de un sistema de «autarquía industrial»), que posteriormente se desarrollaría reglamentariamente (desarrollo del CEPV que no se ha llevado a cabo).

Esta idea se repite por el legislador español, en el Proyecto de Ley de modificación de la LOFCA de las CCAA, que en su nuevo artículo 11 en cuanto a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas establece que *no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos.*

Una vez ha quedado reflejada la idea del Estado al introducir en el texto del CEPV esta norma, debe destacarse que hasta el momento no han existido conflictos entre la Administración del Estado y la del País Vasco por esta materia.

Debe relacionarse esta norma, dentro de su inconcreción ya indicada, con el artículo 40.2.a) de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, que establece una deducción por inversión en adquisición de valores de renta variable superior para el caso de inversiones en el capital de sociedades que coticen, y sean operativas, en la Bolsa de Bilbao.

Este es un ejemplo claro en el que se nos plantea tanto el problema de la determinación de lo que se entiende por procedencia del bien (¿sería procedencia la Bolsa en que cotizan las acciones, su domicilio social, o la del transmitente de la participación?), así como si las inversiones financieras se entienden incluidas en el ámbito de la presente norma. No cabe duda de que, de lo expuesto hasta el momento, no podemos alcanzar una solución a este caso,

así como que, puesto que se plantea por primera vez el tema ante la Justicia, esperamos que con su resolución se clarifiquen las incógnitas anteriormente mencionadas sobre su contenido.

IV.3.4.c) Resumen

Se trata de una norma según la cual se concretarían una serie de principios más generales de orden constitucional como pueden ser el principio de solidaridad, la libre circulación de bienes por territorio español y el no adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, si bien lo poco afortunado de su redacción dificulta extraordinariamente su aplicación práctica.

IV.3.5. 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.º)

IV.3.5.a) Introducción

En primer término procede realizar una consideración respecto al alcance de la presente norma de armonización del CEPV y a su contenido. Así, dentro de la misma se hace mención a tres aspectos a primera vista diferenciados y heterogéneos, a los cuales en alguna medida habrá de buscarse un nexo de unión que permita analizar el significado del citado precepto de una forma coherente.

En este sentido, procede desglosar de modo gráfico el contenido de la citada norma de armonización. Así, el precepto analizado hace referencia a la necesidad de aplicar normas tributarias iguales a los siguientes supuestos:

- a las operaciones bancarias y,
- de los mercados monetarios,
- así como a los demás medios de financiación de las empresas.

IV.3.5.b) Enfoque del análisis

La referencia a estos tres supuestos dentro de la misma norma de armonización nos lleva necesariamente a realizar un análisis de cada uno de ellos de manera separada, pero sin perder de vista que del hecho de encontrarse en el mismo precepto y del propio tenor literal de la misma norma, se deriva la necesaria relación entre todos ellos.

De este modo, consideramos que la citada norma de armonización no trata tres supuestos inconexos, sino que hace referencia a un supuesto general relativo a los *medios de financiación de las empresas*

y, adicionalmente, señala dos concreciones del mismo, las concernientes a las *operaciones bancarias* y a los *mercados monetarios*.

Todo ello derivado no sólo de la propia lógica del precepto, sino del mismo tenor literal de la norma que al referirse a los medios de financiación de las empresas, tras haberlo hecho respecto a las operaciones bancarias y a los mercados monetarios, utiliza la expresión *así como a los demás medios de financiación de las empresas*.

En este sentido, siguiendo el esquema propuesto, a continuación vamos a tratar de identificar a qué puede referirse el CEPV cuando señala a cada unos de estos supuestos.

IV.3.5.c) Supuesto general: medios de financiación de las empresas

i) Delimitación general

Bajo tal denominación pudieran encuadrarse un gran número de supuestos, máxime si se enfocase el análisis de este precepto desde una perspectiva dinámica, es decir, considerando que la financiación para las empresas a que hace referencia la norma de armonización puede ser consecuencia de una previa actuación a lo largo del tiempo y no necesariamente derivada de un acto concreto, postura que según se expondrá no consideramos adecuada, opinión que viene refrendada por la jurisprudencia.

Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha tenido ocasión de pronunciarse sobre un supuesto en el cual se aducía esta norma de armonización por parte de la Administración del Estado a fin de anular determinados preceptos relativos al régimen fiscal de las Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria y el establecimiento de una deducción por doble imposición al respecto.

En este sentido, el citado Tribunal, en Sentencia de 18 de mayo de 1994, señala que *reconociendo que la deducción establecida es indirectamente un medio de financiación posible de la empresa, no constituye un acto de naturaleza jurídica o económica con finalidad financiera, no tiene incidencia en el mercado financiero, por lo que no le resultaría de aplicación la norma del 4.5.^o*

Así, según lo expuesto en la citada Sentencia, el alcance de tal norma de armonización ha de llegar hasta los medios de financiación como actos, es decir adoptando una perspectiva estática y formal, referida al momento de realizarse una operación de este tipo y no a sus consecuencias posteriores, y en todo caso que tenga repercusión *directa* en el mercado financiero, por lo que su ámbito se restringe exclusivamente a estos supuestos.

ii) Clasificación de los medios de financiación

En este punto, conviene señalar que los medios de financiación de las empresas o fuentes de financiación se han venido clasificando de forma clásica en propios y ajenos.

Los propios serían aquellos que asumen directamente el riesgo de la empresa, es decir, aportados por los socios o generados por la propia empresa.

Los ajenos serían aquellos de los que la empresa dispone durante un cierto período de tiempo, contrayendo al adquirirlos un compromiso de devolución, así como de remuneración en dicho período.

Adicionalmente, a caballo entre las dos categorías anteriormente citadas, se encuentran las subvenciones a fondo perdido, que son fondos aportados por el sector público y sobre los que la empresa no tiene compromisos en cuanto a su reintegro o devolución.

iii) Análisis de las diferentes normas tributarias aplicables

A continuación veamos qué normas tributarias afectan a las operaciones y medios de financiación descritos:

1. Impuestos directos

Dentro de la estructura tributaria del Estado Español, igualmente aplicada en el País Vasco, no existe tributación directa sobre este tipo de operaciones y medios financieros, que graven el acto en sí.

Sin embargo, en una interpretación más amplia de la norma de armonización, pueden advertirse otros casos de efectos inducidos por tributos que gravan diferentes conceptos.

- En el caso de la autofinanciación, puede aducirse que, si se admitiese que ésta representa un medio de financiación dentro del contexto de la presente norma de armonización, habría de considerarse que se encuentra mediatizada por la exacción del Impuesto sobre Sociedades que grava los beneficios empresariales.

Así, si se extendiese de una forma tan amplia la aplicación de la norma de armonización citada, nos encontraríamos con que todo lo concerniente al Impuesto sobre Sociedades no podría ser regulado de manera diferente a Territorio Común por las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos, lo que queda fuera de toda duda que no puede ser así, en la línea mantenida a lo largo de todo el documento.

- En este mismo sentido, es posible argumentar que, dependiendo del mayor o menor efecto de la tributación existente sobre los

dividendos, el nivel de autofinanciación de las empresas podría verse afectado por el grado de inclinación de los accionistas hacia la distribución de los beneficios, postura a la que cabe plantear las mismas objeciones que las expuestas anteriormente.

A este respecto, reiteramos que si la citada norma de armonización que, según su propio tenor literal obliga a *aplicar normas tributarias iguales* a los supuestos bajo la misma contemplados, se extendiese tan ampliamente como se ha expuesto anteriormente, implicaría dejar sin contenido cualquier decisión de las autoridades tributarias de los Territorios Históricos que se adoptase, relativa a la fiscalidad de las empresas, puesto que en la medida en que ésta repercute sobre la cuenta de resultados de las mismas, estaría afectando a sus beneficios, sus reservas y por ende a sus posibilidades de autofinanciación.

Adicionalmente, recordar que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la Sentencia más arriba indicada, señala explícitamente la necesidad de una relación *directa* entre el hecho enjuiciado y los medios de financiación, para que sea de aplicación el artículo 4.5.º del CEPV.

- Por último, se suscita la cuestión del efecto que sobre el precio de los productos y servicios financieros puede tener el diferencial de tipo efectivo de tributación de aquellas entidades financieras sometidas a la normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades respecto de aquellas que están sometidas a la normativa de territorio común.

A este respecto, nos remitimos a los cálculos que se efectuarán en un punto posterior, al tratar las operaciones bancarias, y a la escasa relevancia de esta última hipótesis según las conclusiones extraídas de los mismos, aunque sin desdeñar otros efectos colaterales como la repercusión en las cuentas de resultados de las compañías, afectando a las cantidades disponibles para repartirse vía dividendos.

2. Impuestos indirectos

Las operaciones de ampliación de capital se encuentran sometidas a tributación, en este caso al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (Transmisiones Patrimoniales Onerosas en caso de prestamista persona física, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados).

Asimismo, determinados servicios bancarios de gestión, intermediación, etc., se hallan sujetos y no exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Adicionalmente, es preciso recordar que sobre operaciones encaminadas a capitalizar en sentido estricto las empresas y a la consecuente tributación derivada de tales actos, operaciones societarias, existe una norma específica de armonización, la cual ha sido anteriormente analizada, por lo que no cabe esperar que el apartado 5.º del artículo 4 del CEPV venga a reiterar lo ya expuesto en dicha norma.

Por otra parte, parece que pensar que esta norma pudiera referirse a un tributo como el IVA presenta dos claras objeciones. En primer lugar, señalar que en el momento de introducirse esta norma de armonización, tal impuesto no existía en el Sistema tributario español. En segundo lugar, que el IVA es un tributo de normativa común, derivado de las exigencias comunitarias y por tanto los Territorios Históricos no pueden incidir sobre el mismo.

En definitiva, a través del procedimiento de eliminación de supuestos a los cuales resultaría de aplicación la norma en estos momentos analizada, concluimos que ésta no viene referida a la financiación propia, sino exclusivamente a aquella procedente de fuentes ajenas a la empresa y excluyendo las subvenciones, a fin de resultar coherente con los otros dos supuestos contemplados en el mismo precepto, operaciones bancarias y mercados monetarios, que suponen operaciones de financiación ajena remunerada.

IV.3.5.d) Supuestos específicos de medios de financiación

En este punto se analizarán los dos supuestos que, según lo expuesto hasta el momento, consideramos concreciones del supuesto general de medios de financiación de las empresas, contemplados en el mismo artículo 4.5.º del CEPV.

1. Operaciones bancarias

En primer lugar cabe preguntarse sobre el alcance del término «operaciones bancarias». En este sentido, si tratásemos de equiparar las operaciones bancarias a que hace referencia el CEPV con la actividad más típica de los Bancos, se estaría considerando que la referencia sería a operaciones crediticias, al resultar ser esta actividad la más habitual de tales instituciones financieras. Si, por el contrario, estimásemos que se han de comprender en este punto todas las operaciones realizadas o que efectivamente se efectúan por los Bancos, el abanico se amplía enormemente.

En todo caso, al hacer referencia la norma de armonización analizada en su último inciso a *los demás medios de financiación*, para mantener una cierta coherencia en todo lo dispuesto en el precepto han de considerarse, en cualquier caso, exclusivamente las operaciones que tengan carácter de medio de financiación para las empresas.

Por otra parte, pudiera cuestionarse si, al hacerse referencia específica a los Bancos y no a las instituciones financieras en general, se estaría dejando fuera del alcance de esta norma de armonización a otras entidades financieras de ámbito operativo general, como son las Cajas de Ahorro o las Cooperativas de Crédito, y si en el caso de incluirse todas ellas, procedería también añadir a las mismas las entidades de financiación de ámbito operativo limitado, como por ejemplo las Sociedades de Arrendamiento Financiero.

En este sentido, no parece que en el precepto citado, a pesar de su literalidad, se trate de comprender exclusivamente a los Bancos en sentido estricto, sino que pudieran entenderse también incluidas otras entidades de financiación en cuanto respondan a fines y realicen operaciones análogas a las de estos últimos, con intervención en los mercados financieros.

En múltiples casos, una misma entidad financiera cuenta con diversas ramas de actividad dedicadas cada una de ellas a alguna de esas operaciones, ampliándose de modo sustancial el ámbito de actuación de las mismas. De este modo, sin ánimo de ser exhaustivos, entre las operaciones realizadas habitualmente por bancos se encontrarían las siguientes:

- Operaciones de crédito
- Descuento de efectos
- Factoring
- Financiación de importaciones
- Anticipos a la exportación
- Avaless bancarios
- Servicios de intermediación
- Otros diversos

Por otra parte, el enfoque de este punto se podría realizar desde el punto de vista de considerar que al hacerse referencia a las operaciones bancarias, se trata de incidir en los Bancos como sujetos pasivos de los diferentes tributos y de este modo evitar que los mismos tributen de forma diferente en el País Vasco respecto a Territorio Común.

Este último punto de vista, basado en los Bancos como destinatarios de la norma de armonización contenida en el artículo 4.5.º del CEPV resultaría cuestionable en dos aspectos fundamentales.

Previamente, si se trata de establecer una tributación idéntica de todos los Bancos, tanto en Territorio Común como en el País Vasco, habría que determinar previamente cuáles son los tributos que, de modo fundamental, afectan a tales entidades. A este respecto, consideramos que éstos serían:

- el Impuesto sobre Sociedades, como tributo directo que grava la renta obtenida por las personas jurídicas, y
- el Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo de naturaleza indirecta, que si bien en un principio recae sobre el consumidor final, resulta especialmente gravoso para las instituciones bancarias al encontrarse exentas de dicho Impuesto la mayor parte de las operaciones que realizan, impidiéndose, por la propia mecánica del tributo, deducirse la proporción correspondiente a tales operaciones respecto al total de las cuotas soportadas por este Impuesto.

En lo que a este último tributo se refiere, pretender que la norma de armonización analizada vaya destinada a desplegar sus efectos respecto al IVA resultaría improcedente en base a las objeciones señaladas en el punto anterior, referente a los medios de financiación en general.

En cuanto a la hipótesis de tratar de evitar una tributación diferente en el Impuesto sobre Sociedades, independientemente de la posible carencia de justificación que estimamos conllevaría, se habría encontrado un lugar idóneo para ello en la Sección 4.ª del CEPV, dedicada al propio Impuesto sobre Sociedades. Así, dentro de la citada sección, se encuentra un precepto, el 18.3, el cual establece que *tributarán exclusivamente a la Administración del Estado, aun cuando operen en territorio vasco, la Banca oficial estatal...* De este modo, considerando que a las entidades que tributan exclusivamente al Estado se les aplica la legislación estatal, si se hubiese querido incluir a toda la banca dentro de una tributación idéntica, no se habría limitado el artículo 18.3 a la Banca oficial, concepto sin duda mucho más limitado.

Adicionalmente, en relación al Impuesto sobre Sociedades, se han realizado diversas mediciones de la repercusión que una diferente tributación por tal concepto impositivo tendría sobre los balances y las cuentas de resultados de diversas entidades financieras, a efectos de considerar la incidencia que este Impuesto pudiera tener

sobre las mismas a la hora de repercutirlo en operaciones financieras más atractivas sobre sus clientes. Así, se llega a plantear el caso extremo de suprimir el Impuesto sobre Sociedades y la influencia que tal hecho podría ejercer sobre los clientes, llegándose a la conclusión, aquí anticipada, de su escasa influencia sobre tal extremo.

A continuación se presentan dos ejemplos como estudio acerca de la posible significación del Impuesto sobre Sociedades que soportan las entidades bancarias sobre el precio de sus productos

Ejemplo n.º 1 BANCO X (tamaño mediano)

Datos financieros básicos (en millones de pesetas).

CUADRO IV.9

	1992	1993
Capital y reservas	40.155	48.044
Recursos de clientes	662.567	698.884
Inversión crediticia (bruta)	442.250	461.097
Activos totales	908.419	990.383
Beneficio antes de impuestos	6.557	4.514
Impuesto sobre sociedades	1.034	620
Beneficio neto	5.523	3.894
% IS s/ Inversión crediticia (bruta)	0,23	0,13
% IS s/ Recursos de clientes	0,15	0,09

FUENTE: Memoria publicada.

Ejemplo n.º 2 BANCO Y (tamaño pequeño)

Datos financieros básicos (en millones de pesetas).

CUADRO IV.10

	1994	1995
Capital y reservas	7.111	7.159
Recursos de clientes	48.476	73.744
Inversión crediticia (bruta)	26.128	29.481
Activos totales	60.120	86.122
Beneficio antes de impuestos	251	348
Impuesto sobre sociedades	86	110
Beneficio neto	165	238
% IS s/ Inversión crediticia (bruta)	0,33	0,37
% IS s/ Recursos de clientes	0,18	0,15

FUENTE: Memoria publicada.

En este sentido, puede observarse que el impacto del Impuesto sobre Sociedades en el coste de los productos bancarios dirigidos a la financiación de las empresas es realmente pequeño si nos fijamos en el hecho de que el porcentaje que supone sobre la inversión crediticia bruta en los ejemplos ilustrados oscila entre un 0,13 % y un 0,37 % de la misma. Es decir, el dinero prestado por la banca a sus clientes, cuyo precio es el interés anual (supongamos que es un 10 %), vería abaratado su precio entre un 0,13 % y un 0,37 % en el caso de que se suprimiera el Impuesto sobre Sociedades y de que el efecto económico total de dicha supresión se trasladara al precio del dinero prestado, es decir, al coste financiero de las empresas y particulares que acudiesen a financiarse a las entidades agraciadas con tal medida.

Si, además, tratamos de calcular el efecto que pudiera tener una modificación parcial de la normativa del impuesto que, por ejemplo, supusiera una reducción de tipo efectivo de 5 puntos respecto a una tasa efectiva aproximada de un 25 %, obtendríamos que, como máximo, el coste de los créditos y/o préstamos se abarataría entre un 0,026 % y un 0,074 %, con lo que la conclusión a que llegamos es que siempre va a ser despreciable el efecto de cambios normativos en el Impuesto sobre Sociedades en relación al coste de los productos financieros de la banca.

A continuación, vamos a realizar el mismo análisis sobre los datos financieros consolidados de la banca y de las cajas de ahorro publicados por el Banco de España (en miles de millones).

Con estos últimos ejemplos puede deducirse que el impacto del Impuesto sobre Sociedades en el coste de los productos bancarios dirigidos a la financiación de las empresas es también escaso si nos fijamos en el hecho de que el porcentaje que supone sobre la

CUADRO IV.11

Bancos	1989	1990
Recursos propios y fondos especiales	3.897	4.431
Recursos de clientes	16.011	17.609
Inversión crediticia (bruta)	17.430	19.202
Activos totales	35.423	38.871
Beneficio antes de impuestos (*)	376	964
Impuesto sobre sociedades (*)	203	337
Beneficio neto	579	627
% IS s/ Inversión crediticia (bruta)	1,17	1,76
% IS s/ Recursos de clientes	1,27	1,91

FUENTE: Banco de España.

(*) Elaboración propia en base a considerar la hipótesis más desfavorable: tasa efectiva igual a tasa corriente (35 %), debido a que la información del Banco de España sólo indica el Beneficio neto.

CUADRO IV.12

Cajas de Ahorro	1989	1990
Recursos propios y fondos especiales	2.176	2.579
Recursos de clientes	14.666	15.604
Inversión crediticia (bruta)	11.156	12.282
Activos totales	19.607	21.855
Beneficio antes de impuestos (*)	348	348
Impuesto sobre sociedades (*)	122	122
Beneficio neto	226	226
% IS s/ Inversión crediticia (bruta)	1,1	0,99
% IS s/ Recursos de clientes	0,84	0,78

FUENTE: Banco de España.

(*) Elaboración propia en base a considerar la hipótesis más desfavorable: tasa efectiva igual a tasa corriente (35 %), debido a que la información del Banco de España sólo indica el beneficio neto.

Inversión crediticia bruta en los ejemplos ilustrados oscila entre un 0,99 % y un 1,76 % de la misma. Es decir, el dinero prestado por la banca a sus clientes, cuyo precio es el interés anual (supongamos un 10 %), vería abaratado su precio como máximo en dichos puntos porcentuales en el caso de que se suprimiera el Impuesto sobre Sociedades y de que el efecto económico total de dicha supresión se trasladara al precio del dinero prestado, es decir, al coste financiero de las empresas y particulares que acudiesen a financiarse a las entidades que disfrutasen de tal medida.

Si, además, tratamos de calcular el efecto que pudiera tener una modificación parcial de la normativa del impuesto que, por ejemplo, supusiera una reducción de tipo de 5 puntos respecto a la tasa corriente del 35 %, obtendríamos que, como máximo, el coste de los créditos y/o préstamos se abarataría entre un 0,14 % y un 0,25 %, con lo que la conclusión a que llegamos es que el efecto de cambios normativos en el Impuesto sobre Sociedades en relación al coste de los productos financieros de la banca no es significativo en absoluto.

Es mas insignificante aún si consideramos los siguientes argumentos:

- En los dos cuadros consolidados del sector bancario español que acabamos de utilizar, hemos empleado la hipótesis de que la repercusión del Impuesto sobre Sociedades se mide en función de la tasa corriente de dicho impuesto, lo cual se ve desmentido por la realidad, como ya hemos visto en los ejemplos de los Bancos X e Y.
- Además, el efecto sobre el coste de los productos bancarios, principalmente los crediticios, lo hemos cuantificado suponiendo

que cualquier rebaja impositiva sería trasladada automática e íntegramente al coste de dichos productos, lo cual no es en absoluto realista, en la medida en que necesariamente habrá que atender, al menos en parte, a la propia capitalización de la compañía y a una mayor distribución de dividendos al accionista.

Por lo tanto, podría concluirse que las modificaciones en la tributación a la que está sometida la banca no pueden ocasionar distorsiones dignas de consideración sobre las operaciones de financiación de las empresas, por lo que sería harto improbable que la aplicación del régimen de Concierto Económico del País Vasco pudiera menoscabar seriamente el principio enunciado en la norma de armonización que acabamos de analizar.

Todo ello, claro está, en el hipotético supuesto de que se pudiera interpretar fácilmente que la fiscalidad de las operaciones bancarias puede predicarse del propio IS de cada entidad financiera.

2. Mercados monetarios

A este respecto sería conveniente delimitar cuáles son estos mercados, pero encontramos que se carece de una definición legal precisa al respecto. Así, pudiéramos considerar, en base a cierta doctrina, que estaríamos hablando de los mercados de divisas o de aquellos otros en los que se negocian activos financieros cuya extremada liquidez y su carácter de corto plazo, permite prácticamente asimilarlos a dinero, tales como el de letras y pagarés.

En este sentido, algunos de los mercados que existen hoy en día, como el de Deuda Pública Anotada, no existían en el momento en que se promulgó el CEPV, lo cual nos conduce a pensar que pudiera referirse la citada norma de armonización solamente al mercado de divisas, en cuanto a que éste y su regulación es competencia exclusiva del Estado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.11.º de la CE.

En todo caso, si consideramos que este artículo del CEPV hace referencia exclusivamente al mercado de divisas, en el sentido de remarcar la competencia exclusiva del Estado reservada en la propia CE, nos encontraríamos con una cierta heterogeneidad en los supuestos incluidos en tal precepto, sobre todo en cuanto al inciso final, anteriormente señalado, de *los demás medios de financiación*.

Así pues, cabe pensar que la referencia de la citada norma de armonización a los mercados monetarios ha de encontrar alguna relación con los medios de financiación de las empresas, por lo que la misma pudiera ir referida en cuanto a la necesidad de facilitar en similares condiciones a todas ellas el acceso a tales mercados

para financiarse, por ejemplo, a través de la emisión de pagarés, etcétera.

Por último, procede señalar que si se extendiese el alcance de este precepto a cualquier tipo de operación relacionada con los mercados monetarios, sin acotarse en el sentido apuntado en el párrafo anterior, las consecuencias resultarían ser extraordinariamente limitativas para las Instituciones de los Territorios Históricos, puesto que se habría de tributar exactamente igual por invertir en cualquiera de los activos negociados en tales mercados, lo cual carece de todo sentido y supone vaciar de contenido las facultades de aquéllos, a través de una norma de armonización que hace referencia, en principio, a los *medios de financiación de las empresas*.

En resumen parece que este inciso del precepto analizado, por coherencia con el resto del artículo, habría de afectar exclusivamente a las normas tributarias que graven, en su caso, el acceso de las empresas a los mercados monetarios para financiarse y no a la inversión que éstas pudieran realizar en tales mercados.

IV.3.5.e) Aplicación de normas tributarias iguales

La reflexión que suscita esta norma nos obliga a discernir primeramente cuál es el significado exacto de la expresión *normas tributarias iguales*. En una acepción amplia, las normas tributarias son aquellas que rigen la exacción, gestión, liquidación e inspección de todos y cada uno de los tributos que sean exigibles en un determinado territorio, abarcando tanto la determinación de hechos y bases imponibles, el cálculo de cuotas tributarias, los plazos de declaración e ingreso de deudas como los propios modelos de declaración.

No obstante, en el caso que nos ocupa, la lógica indica que debemos centrarnos exclusivamente en la normativa con influjo sobre las cuotas efectivas resultantes en aquellas figuras impositivas que afecten a este tipo de operaciones, en los casos en que existan diferencias entre la aplicable en territorio común y la que sea de aplicación en territorio vasco en virtud de los puntos de conexión del Concierto Económico.

IV.3.5.f) Trascendencia práctica

Tal y como se indicaba anteriormente en el punto b) sobre imposición indirecta, en los casos debatidos, dejando aparte el residual de préstamos concedidos por personas físicas, nos afectaría la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en cuanto por ejemplo a operaciones de emisión de obligaciones, pues se trata de documentos notariales de contenido valuable que accederán al Registro Mercantil.

La tributación de estas operaciones por este impuesto se produce no porque se trate de un medio de financiación de empresas, sino en virtud de que estamos en un supuesto de escritura notarial, que tributa en cuanto tal, al tener un contenido valuable y ser inscribible en el Registro Mercantil. Si bien en el caso de la emisión de obligaciones, el otorgamiento de escritura pública es obligatorio, no debe olvidarse que cualquier acto de contenido valuable (por ejemplo cualquier contrato) está gravado por este mismo impuesto, y no puede ligarse esta norma de armonización referida a los medios de financiación de las empresas, a la tributación de documentos notariales, pues sería desvincularse de su propósito último, por lo que al ejemplo citado no le sería de aplicación la presente norma de armonización.

Por lo indicado, resulta que no encontramos el sentido último de la presente norma de armonización, tanto más cuanto que pueden existir supuestos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que son de normativa autónoma.

IV.3.5.g) Resumen

La norma de armonización, para poder ser analizada de forma lógica y relacionar los tres supuestos en la misma contemplados, ha de referirse en todo caso a *medios de financiación de las empresas*, que sería el supuesto general y sobre el cual se realizan dos concreciones, relativas a las *operaciones bancarias* y a los *mercados monetarios*, según se desprende del tenor literal de la misma.

Por coherencia del propio artículo analizado y tras el análisis detallado del mismo se concluye que los medios de financiación a que hace referencia son los ajenos, y dentro de éstos los remunerados.

La virtualidad de la norma debe limitarse a desplegar sus efectos respecto a los *actos* que tengan relación *directa* con los medios de financiación de las empresas, y no a todo lo que en alguna medida pueda suponer financiación para las mismas, puesto que en caso contrario el alcance de la norma se ampliaría tanto que dejaría sin contenido el CEPV en cuanto a imposición directa, lo cual viene explícitamente refrendado por la Jurisprudencia.

IV.3.6. 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.º)

IV.3.6.a) Delimitación conceptual

Para proceder al análisis de esta norma, es preciso definir lo que ha de entenderse por amnistías tributarias.

En la Constitución española no hallamos mención literal alguna al concepto de amnistía, y la formulación positiva del mismo la hallamos en el artículo 10 de la LGT, que indica:

Se regularán en todo caso por Ley:

...

- f) *La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.*

De este modo aparece la vinculación de la amnistía tributaria con el perdón de una deuda tributaria, pero no aparece una definición de las características diferenciadoras de una amnistía con el resto de figuras que suponen de una u otra manera un perdón, por emplear el término más amplio a nuestro juicio. Y hemos de tener en cuenta que la norma de armonización sólo se refiere a la amnistía y no a estos otros conceptos.

Para intentar una definición más concreta de lo que supone la amnistía como diferenciadora de otras clases de «perdones», acudamos a la definición que da el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, que la califica como «olvido de los delitos políticos, otorgado por ley ordinariamente a cuantos reos tengan responsabilidades análogas entre sí».

De esta definición se infieren los siguientes caracteres de la amnistía:

- Se da sólo en caso de delitos.
- Además no cualquier clase de delitos, sino solamente en el ámbito de los delitos políticos.
- Se otorga por ley.
- El beneficiario ha de ser una generalidad (todos los reos que tengan responsabilidades análogas, no parte de ellos) de personas.

No obstante, también podemos traer a colación las diferentes Leyes de amnistía de 1977. Por ejemplo citemos la Ley 46/1977, de 15 de octubre, que comienza con un *Quedan amnistiados: ...*, para posteriormente relacionar los casos a los que es de aplicación, por lo que sobreentiende el concepto.

Teniendo en cuenta que puesto que la amnistía que se concede en 1977 afecta también a infracciones que no son delitos, sobre todo en el ámbito laboral y sindical, no debe afirmarse que en sentido

jurídico una amnistía tenga que estar relacionada necesariamente con un delito tal y como se infería de la definición del Diccionario de la Academia. De este modo no debemos deducir que con las amnistías tributarias se haga referencia simplemente al perdón de supuestos en que se produce un delito fiscal.

Asimismo, podemos acudir a la interpretación que da la Fiscalía del Tribunal Supremo a la amnistía citada en esta Ley, que curiosamente parece romper la idea de la generalidad del beneficiario al distinguir entre amnistías generales y especiales. Pero nada más lejos de la realidad, pues especifica que las primeras son aquellas en las que no se especifican las infracciones, sino que incluyen genéricamente *todos los actos de intencionalidad política ... tipificados como delitos o faltas*, calificando como amnistías especiales a aquellas concedidas para determinados delitos. Con lo que el rasgo característico de generalidad del destinatario queda reafirmado como esencial de la amnistía tributaria, lo cual nos hará diferenciarla en todo caso de todo aquello que suponga una condonación como perdón individualizado.

Sí nos aporta claridad para definir la amnistía tributaria la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1995, de la cual extractamos lo siguiente:

... la enumeración de las operaciones necesarias para poder acogerse a la amnistía fiscal, ponen de manifiesto que es preciso para obtener este beneficio, una modificación de los asientos contables, o mejor dicho, un complemento de los existentes, o bien «incorporando» activos, o bien eliminando pasivos... No puede pretenderse con fundamento en el artículo 31 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, obtener un beneficio fiscal en un supuesto no contemplado en la Ley que concede el beneficio...

Por tanto, si el Tribunal Supremo califica como «amnistía tributaria» a este artículo 31 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, transcribámoslo:

Con los límites de valoración y la justificación establecidas en el..., las Empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios podrán, con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el 30 de junio de 1978:

...

La exención a que se refiere este artículo comprenderá todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuere

debido por la Empresa que regularice su balance, hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, balance en el que se practicarán las operaciones de regularización que la misma permite.

De lo que se deriva que una exención generalizada del pago de impuestos, en este caso causada por la inclusión de activos ocultos y la eliminación de pasivos ficticios de la contabilidad es tratada por el propio TS como «amnistía fiscal», siendo ésta la base que deberíamos tomar para la interpretación del concepto que pretendemos armonizar la presente norma.

Es decir, de aquí asumiríamos un concepto de «amnistías tributarias» como sinónimo de *exención impositiva generalizada*. Ahora bien, no hemos de tomar la similitud como absoluta con el caso presentado, pues concretamente el que mediante operaciones de actualización no se puedan incorporar activos ocultos ni eliminar pasivos ficticios es un punto tratado en otra norma de armonización.

En cuanto al inciso de la norma relativo a que lo indicado en la presente afecta a las amnistías tributarias, *cualquiera que sea su denominación*, entendemos que es un punto que se comenta por sí solo. En la medida en que lo que las Instituciones competentes intenten instaurar sea algo que coincida con lo indicado hasta el momento, sea cual fuere su denominación, será de aplicación la norma de armonización. Este precepto se aplicará siempre con una interpretación finalística.

IV.3.6.b) Facultades de los Territorios Históricos

Una vez determinado, hasta donde resulta posible, lo que hemos de entender por amnistía tributaria, el contenido de esta norma de armonización se simplifica, pues simplemente indica que, para su concesión, no serán competentes las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco, sino que corresponderán al Estado mediante Ley votada en Cortes Generales.

En este caso, ¿qué sentido tiene que el artículo 10.f) de la NFGT de Vizcaya indique que la *concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias generales* deberá regularse en todo caso por Norma Foral?

En cuanto a las condonaciones, éstas pueden regularse por Norma Foral, dado el sistema que surge del CEPV (ley estatal) que legitima un sistema tributario vasco basado en Normas Forales y su desarrollo reglamentario. Pero para el caso de las amnistías no es así, puesto que éstas, en virtud del propio Concierto Económico, sólo pueden concederse en virtud de Ley votada en Cortes Generales.

De ello se deriva que el citado artículo, en cuanto a lo referente a las amnistías, no sería acorde con el CEPV.

Un caso particular de especial interés lo constituye el supuesto de que las Instituciones del País Vasco decidieran acortar el período de prescripción de la deuda tributaria. ¿Supondría esto la concesión de una amnistía tributaria en el sentido de este artículo? La respuesta entendemos debe ser negativa, puesto que en tanto en cuanto una norma de este estilo entre en vigor sin que suponga una imposibilidad de comprobación por parte de la Inspección Tributaria, de situaciones pasadas, no supondría ningún perdón, sino una diferencia en las «circunstancias del juego» a ser tenida en cuenta por todos los sujetos, activos y pasivos, de las relaciones tributarias. Lo mismo sucedería en caso de una modificación de una regulación sobre la devolución de ingresos indebidos.

IV.3.6.c) Derecho penal y normativa tributaria vasca

Al hilo del comentario realizado anteriormente sobre el delito fiscal, y pese a que ha quedado rechazada la inclusión en esta norma de únicamente supuestos que consistan en el perdón de delitos fiscales, éste es el momento de realizar un inciso y tratar brevemente sobre el derecho penal y las posibilidades de la normativa fiscal vasca.

La legislación penal es una competencia que se reserva de modo exclusivo el Estado a través del artículo 149.1.6.º de la CE.

En principio, en el caso de que la Inspección Tributaria Foral detectara la comisión por parte de un sujeto pasivo, de un delito fiscal (valorando la existencia de dolo y la cuantía defraudada), enviaría el expediente al Tribunal correspondiente, en todo caso de acuerdo con la normativa penal estatal.

Ahora bien, el problema surge de que, al menos en la normativa penal actual, el delito fiscal persigue el acto de defraudar a la Hacienda Pública, precisamente en los casos de defraudación de especial trascendencia, aquellos que superan determinada cantidad de dinero (actualmente 15 millones de pesetas de cuota tributaria). Esto es, para la existencia de delito es necesario un resultado: una defraudación superior a 15 millones de pesetas.

Así, la normativa emanada de las Instituciones del País Vasco, por mucho que ostente diferencias con la estatal, en ningún caso puede llegar a atacar al tipo penal de modo directo, pues éste se basa en el concepto cuota tributaria, y no en conceptos técnicos cuya regulación en el País Vasco podría ser diferente (por ejemplo, no presentar determinadas declaraciones...). No obstante, de un

modo indirecto, podría indicarse que, en la medida en que la tributación en el País Vasco de determinado hecho imponible supusiera una tributación algo inferior a la estatal (aunque en el resto de figuras la tributación fuese muy superior), esto podría suponer que la cuota tributaria por ese hecho imponible no alcanzara la cifra de 15 millones en el País Vasco, cuando ese mismo hecho imponible hubiese supuesto una cuota tributaria de 15 millones y, por lo tanto, delito fiscal en el Estado.

No obstante el razonamiento expuesto, entendemos que no debiera ser aplicable puesto que entonces el sistema de CEPV carecería de sentido en sí mismo, y no puede tenderse a un absurdo de unificación en lugar de armonización, cuando la existencia del CEPV lo que supone en sí misma es que existe una diferencia.

En todo caso, cabe recordar que las sanciones administrativas irán a parar a las arcas de la Hacienda Foral correspondiente, mientras que los ingresos por multa penal irán a las arcas del Estado. Simplemente apuntar que quizá convendría armonizar también estos casos.

IV.3.6.d) Resumen

El CEPV, 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 implica que en el resto de los casos las Juntas Generales de los diferentes Territorios Históricos ostentan competencia.

IV.3.7. *No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos (art. 4.8.º)*

IV.3.7.a) Alcance de los privilegios

Debe matizarse que el sentido de privilegio de la presente norma no se relaciona con que el CEPV en sí pueda ser considerado como un privilegio. Esta cuestión ha quedado claramente definida anteriormente, entre otros en el apartado II.2.1 anterior. De este modo, incluso podría alegarse que, en ningún caso un desarrollo, digamos «natural», del CEPV supondría el incumplimiento de la presente norma de armonización.

Por esto diremos que el término privilegio utilizado en la presente norma de armonización, no puede ir en el sentido del artículo 138.2 de la CE, que establece:

Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

Incluso debe tenerse en cuenta el artículo 41.2.f) del EAPV, que ordena que el régimen de CEPV se aplique de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 138 de la CE. Puesto que el artículo 138 CE incluye tanto el principio de solidaridad, como el segundo párrafo transcrito, y ya que la propia CE, mediante esta inclusión conjunta en el mismo artículo, está vinculando la solidaridad a la no concesión de privilegios en Estatutos, en la medida en que anteriormente hemos definido que el sistema del CEPV es intrínsecamente solidario, este sistema en ningún caso puede suponer un privilegio.

Por todo ello, hemos de concluir que no podrá aludirse a la presente norma de armonización como justificadora de un ataque a la normativa emanada de las Instituciones del País Vasco sobre la base de que éstas son un privilegio, pues, por un lado, hemos concluido anteriormente que el sistema en sí no supone privilegio alguno, y por otro lado, de la redacción de la norma se infiere un interpretación distinta (en el sentido de impedir privilegio entre los sujetos a los que es de aplicación el CEPV) según lo que se expondrá a continuación.

Por lo tanto, debemos definir positivamente el contenido de esta norma de armonización, para lo que en primer lugar, al igual que hemos realizado con otras normas, acudiremos a la definición que nos ofrece el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española del concepto «privilegio», que lo expresa así:

Gracia o prerrogativa que concede el superior, exceptuando o liberando a uno de una carga o gravamen, concediéndole una exención de que no gozan otros.

De lo que surgen como características básicas, que de nuevo nos hallamos ante una especie de perdón (en el sentido amplio que utilizábamos en el caso de las amnistías), que en este caso se aplica de modo *individualizado*.

En cuanto a la acepción jurídica del término, siguiendo a Castán, podemos afirmar que privilegios son las disposiciones que se dictan, no para regular una relación de tipo abstracto, sino para una relación concreta y determinada, no siendo aplicables más que a ella.

Esta última definición incide en lo que de particularidad en su destinatario tiene un privilegio pero, por contra, olvida que supone un trato de favor, característica que entendemos no debe perderse de vista en tanto en cuanto nos hallamos analizando una norma fiscal.

De todos modos tal posibilidad de privilegio se nos antoja realmente difícil debido al juego del resto de normas de armonización, cuya aplicación, en la mayoría de los casos, impediría cualquier medida de este tipo.

Por otra parte, debe matizarse que tal privilegio dentro del propio País Vasco, nunca podría darse si tenemos en cuenta la base de la que partimos al analizar las normas de armonización contenidas en el CEPV, que no es otra que el encuadre constitucional del mismo, pues su legitimidad proviene de la propia CE. Así, hemos de tener en cuenta lo dispuesto por su artículo 31.1 que indica:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, basado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

De donde se deduce que la interdicción de establecimiento de privilegio alguno no derivaría directamente de la presente norma, sino que procedería ya con anterioridad a la misma, del sistema constitucional, siendo asimismo aplicable a la legislación de territorio común.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 18 de mayo de 1994 coincide con lo hasta ahora indicado, indicando:

No puede hablarse entonces de privilegios de carácter fiscal, porque en este caso no se trata de una norma individualizada vulneradora de la igualdad, que, por otro lado, también estarían prohibidas o vedadas al Estado por inconstitucionales, sino simplemente de una regulación autonómica que se lleva a cabo dentro del ámbito de la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia.

La causa que puede explicar esta redundancia hemos de hallarla en la motivación que anima a la parte estatal participante en la redacción del CEPV en el sentido de evitar dejar pasar cualquier medio por el que la legislación fiscal vasca pudiera resultar especialmente atractiva para residentes en territorio común, que optasen por cambiar de residencia, redundando con ello, asimismo, en la norma que obliga al sistema tributario vasco a no poner trabas a la libre circulación de bienes y personas en territorio español.

No obstante, De la Hucha Celador²¹ entiende la referencia a «privilegio» desde un punto de vista de comparación entre la

²¹ *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales.*

normas de los Territorios Históricos y las del Estado, no reduciéndose a un problema de comparación interna de los sujetos afectados por la Norma Foral. No es necesario comentar que no estamos de acuerdo con esta afirmación, pues se deriva simplemente de lo señalado en los párrafos anteriores.

IV.3.7.b) Relación subvenciones-tributos

En cuanto a la segunda parte de la norma, ésta prohíbe la concesión de subvenciones que supongan la devolución de tributos. De nuevo nos hallamos ante una norma de difícil explicación si no es en base a tener en cuenta la intención repetidamente indicada, de la parte estatal, según lo que indicaremos a continuación.

Con carácter previo debe hacerse una reflexión sobre el sentido de una norma referida a subvenciones en el artículo 4 del CEPV, que está incardinado en el Capítulo I dedicado al sistema tributario. El método de concesión de subvenciones es algo ajeno al sistema tributario, por lo que extraña la existencia de la presente norma, y adicionalmente debe tenerse en cuenta que su inclusión es asimismo extraña al sistema general de funcionamiento de las Administraciones Públicas Territoriales en España, en la medida en que en ningún otro caso, para ninguna Administración Tributaria diferente de la vasca, se establece cautela de este tenor, ni siquiera en la LOFCA, mientras que en el CEPV se indica de modo específico esta precaución a observar en la concesión de subvenciones, siendo ésta una medida de fomento que se emplea tanto en el País Vasco como en el resto de CCAA que integran el Estado español. No se entiende la inclusión de tal cautela, si no es en reconocimiento de la singularidad del sistema tributario del País Vasco, así como por la indicada motivación de la parte estatal que participó en la redacción del CEPV.

En cuanto al contenido en sí del texto legal, ¿cómo se determina si una subvención supone una devolución de tributos? No debe olvidarse que toda subvención oficial, en cuanto supone fondos que se transfieren por el poder público a determinado sujeto que cumple con los requisitos previamente establecidos, se financia mediante los ingresos públicos, entre los cuales están los procedentes de la recaudación tributaria. Por tanto, en principio y puesto que todas las subvenciones supondrían devolución de impuestos, ninguna podría concederse por las Instituciones del País Vasco, conclusión que, por absurda, debe ser rechazada.

La solución podría venir de que la norma prevé aquellos supuestos en que la propia concesión de la subvención se vincula al pago de determinados impuestos (si bien la norma utiliza la expresión «supongan», que en principio nos llevaría a algo más abstracto y

menos directo que este ejemplo). De esta manera podría inferirse que lo que pretendió la «parte estatal» en la negociación del CEPV fue que no se concedieran subvenciones que supusieran la devolución de tributos pagados en virtud de impuestos cuya regulación foral fuera igual a la de territorio común por mandato del CEPV. En caso contrario se desnaturalizaría el contenido del propio CEPV al convertir impuestos en los que la normativa deba ser igual a la del Estado, en impuestos en lo que, de hecho (vía la subvención que devuelve el impuesto pagado) la normativa foral divergería de la estatal.

Asimismo, podría plantearse el caso de una subvención que se condicionara o incluso cuantificara en función de la recaudación impositiva que a futuro se pudiera conseguir de determinado sujeto pasivo. ¿Estaríamos entonces ante una posible devolución anticipada de los tributos pagaderos en años posteriores? La respuesta debe ser que, si tenemos problemas para definir lo que supone de devolución de tributos una subvención, mucho mayores serán éstos en el caso de proyección a futuro de lo que se vaya a pagar, a diferencia de lo que se recibe hoy, por lo que su encuadre en el ámbito de aplicación de esta norma podría ser discutible.

IV.3.7.c) Resumen

El CEPV en sí mismo, dado su origen constitucional, en ningún caso supone un privilegio.

El término tal y como se utiliza, se refiere a privilegios dentro del territorio del País Vasco, lo cual está prohibido por la propia CE, sin necesidad de acudir al contenido del CEPV, prohibición que asimismo afecta a la Administración del Estado.

La concesión de subvenciones que impliquen devolución de tributos es un supuesto de difícil aplicación práctica, debiendo acudir, por un lado a supuestos extraordinariamente alambicados, y por otro, a casos excesivamente simplistas, para determinar su ámbito de aplicación.

IV.3.8. *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.º.1.º párrafo)*

IV.3.8.a) Análisis del precepto

Para realizar un primer encuadre del precepto, simplemente acotar que éste se refiere a normas del sistema tributario de los Territorios Históricos, excluyéndose las de otra índole que efectivamente

podieran incidir en la competencia empresarial, concepto que en nuestra opinión compendia la idea del precepto de referencia.

Analizando la norma, se aprecia que se establece un doble límite a la normativa foral, puesto que ésta no podrá dar lugar a:

- Menoscabo de la competencia empresarial.
- Distorsión de la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.

Siguiendo con la metodología referida en el apartado I.3 anterior, deberíamos pasar a definir exhaustivamente cada uno de los términos de la norma. Pero entendemos que en este caso concreto, esta labor pierde parcialmente su importancia, y en favor de la claridad expositiva conviene partir de un razonamiento general previo como es el de que la presente norma supone la transposición en el CEPV del denominado «principio de unidad de mercado», comprensivo de los mandatos recogidos en los artículos 139.2 y 157.2 de la CE, que consagran la libre circulación y establecimiento de personas y de bienes en el territorio español. La formulación de este concepto la realiza, muy acertadamente a nuestro juicio, el TC en varias Sentencias²² referidas a diversas cuestiones no relacionadas con el sistema tributario foral.

Igualmente se podría entender el precepto que nos ocupa como la incorporación al CEPV del principio contenido en los artículos 2 y 3 del Tratado de Roma, en cuanto al establecimiento de un «mercado común», y una progresiva aproximación de las políticas económicas mediante la instauración, entre otros, de los siguientes principios:

- La supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales.
- El establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el «mercado común».

Considérese que los conceptos limitativos empleados en la redacción de la norma son puramente económicos, sin una definición en nuestra legislación positiva, y que se presentan acumulados, intentando cubrir un objetivo difuso, como es el de la «unidad de mercado» en su más amplia extensión.

Quedándonos en un nivel intuitivo del precepto que nos ocupa, y su estricta redacción, se aprecia que cualquier medida de carácter

²² Sentencias de 16/11/81, 28/1 y 30/11/ 82, 28/4/83, y 1/7/86.

tributario aplicable tan sólo a algunos de los sujetos intervinientes en un mercado, altera, aunque sea en un grado ínfimo, las condiciones en que éste concurre al mismo, y por lo tanto afecta a la unidad de mercado. Dada la ausencia de graduaciones en el texto (... *no podrá implicar menoscabo... ni distorsionar...*) se podría concluir que la legislación fiscal foral, a pesar de la autonomía normativa de que dispone en determinadas áreas, tiene que ser siempre idéntica a la estatal para no transgredir esta norma de armonización.

Sin embargo, tal conclusión, que supone vaciar de contenido la capacidad normativa de los Territorios Históricos, queda automáticamente invalidada por un mínimo ejercicio de interpretación sistemática, puesto que si así fuera:

- Una Ley ordinaria, como es el CEPV, estaría contraviniendo lo previsto en el Estatuto de Autonomía del País Vasco en cuanto que concede capacidad para mantener, establecer y regular el sistema tributario a las instituciones competentes de los Territorios Históricos.
- Tal y como se ha expuesto, la interpretación referida vulneraría la Disposición Adicional I.^ª de la CE, al afectar a lo que posiblemente constituye la base del sistema foral, la autonomía tributaria.
- En suma, a través de esta norma no se puede reducir al legislador fiscal vasco a un mero amanuense (o copista) como establece reiterada jurisprudencia ²³.

Como una reflexión adicional sobre lo absurdo de una interpretación textual de esta norma, se aprecia que, si seguimos literalmente su redacción, son las normas que dicten las instituciones vascas las que no pueden «menoscabar la competencia», pero nada se establece para las dictadas por el Estado en modificación de otras anteriores suyas que hubieran sido adoptadas por las instituciones vascas, manifestación de lo expuesto en el apartado IV.1 en cuanto a la unilateralidad de determinadas normas de armonización. Si estas últimas se limitaran a no adaptar cambios registrados en el Estado, pudiera llegarse a legislaciones muy diferentes en uno y otro territorio, que efectivamente alterarían la situación en el mercado de los sujetos a ellas sometidos y, sin embargo, no se habría atacado la letra del artículo.

IV.3.8.b) Sentido de la norma de armonización

En todo caso, lo expuesto no puede conducirnos a considerar el precepto nulo, puesto que existe efectivamente una *voluntas legis-*

²³ TS 19/7/91 y concordantes.

latoris que no puede ser ignorada por una desafortunada redacción de la ley. Considérese que esta norma supone la plasmación más explícita de la idea subyacente en todo el CEPV en cuanto a evitar la competitividad fiscal entre Territorio Común y el País Vasco, según se ha expuesto por extenso en IV.1 anterior.

Anteriormente nos hemos referido al concepto de unidad de mercado como básico en el precepto. Destacando lo que consideramos más relevante del propio texto legal y la construcción jurisprudencial referida, se pueden establecer las siguientes notas características delimitadoras del alcance de esta norma armonizadora:

- Unidad de mercado no significa uniformidad, puesto que debe dotarse de contenido la diversidad política que supone el Estado de las Autonomías.
- Es necesario que la Comunidad Autónoma no actúe dentro del ámbito de sus competencias para que esta norma resulte transgredida, lo que en el caso que nos ocupa nos conduce a examinar el contenido completo del EAPV y del CEPV, para aplicar esta norma de armonización.
- El objetivo pretendido por la normativa emanada de las Instituciones del País Vasco, enjuiciado bajo esta óptica, ha de ser legítimo, en el sentido de quedar justificado por su fin explícito.
- Existen otros principios constitucionales relacionados con la cuestión, de forma clara los de los referidos artículos 139.2 y más explícitamente el 157.2 en cuanto a la imposibilidad de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. A este punto concreto nos referiremos posteriormente.
- Que no se produzca una desproporción cuantitativa entre los fines perseguidos y los efectos de la norma cuestionada.

IV.3.8.c) Especial referencia al artículo 157.2 de la Constitución Española

Consideramos enriquecedor en este momento del trabajo llamar la atención sobre el inciso del artículo 157.2 CE que establece la imposibilidad para las Instituciones del País Vasco de adoptar medidas de carácter fiscal sobre bienes situados fuera del territorio del País Vasco.

Existen supuestos concretos en que los actuales puntos de conexión sobre normativa aplicable del CEPV determinan la aplicación

de la normativa foral tributaria sobre bienes situados fuera del País Vasco ²⁴.

Hemos de entender que el precepto constitucional no prohíbe los puntos fiscales de conexión personales, en el sentido de aplicar una legislación dependiendo de la residencia del propietario de los bienes y allá donde estos se encuentren, sino el establecimiento de una soberanía fiscal extraterritorial independiente de otros factores. De hecho no se conocen conflictos de competencias planteados en torno a este punto.

Respecto al concepto de obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, hemos de tener en cuenta que cualquier diferencia normativa entre territorios supone una alteración relativa de la situación de los individuos en el mercado, pero que para conceptuar esa alteración de obstáculo es necesario conocer su magnitud, pues evidentemente una diferencia mínima carecería de efectos prácticos. Adicionalmente, en todo caso habrían de ponderarse los efectos del conjunto de la legislación aplicable, puesto que puede ser que se equilibren entre sí, disminuyendo su efecto compensado.

A continuación vamos a profundizar en la posibilidad de mensurar tales efectos.

IV.3.8.d) Competencia empresarial

Desde un punto de vista estrictamente empresarial, el término «competencia», se pudiera conceptuar como la rivalidad existente entre productores/vendedores de bienes y servicios en el mercado con el fin de atraer a los clientes.

No obstante la definición citada en el párrafo anterior, la Teoría Económica establece diferentes modelos teóricos sobre mercados en competencia, entendida ésta como un medio de organización de la producción y determinación de precios. Esta sería la acepción económica del mismo término.

De este modo, se establece una clasificación de los mercados en función de las diferentes situaciones de competencia que se pueden presentar. Así, existirán del lado de la oferta:

- Mercados en competencia perfecta.
- Oligopolios.
- Monopolios.

²⁴ Ejemplo: El inmovilizado de una sociedad sometida a normativa foral del impuesto sobre sociedades se amortiza y da lugar a las mismas deducciones independientemente del territorio donde esté.

Como otra acepción del término, y desde un punto de vista menos teórico, nos encontramos con el enfoque del propio mercado y su interacción como instrumento de la competencia.

En este sentido, existen diferentes factores que pueden incidir en las posibilidades de competencia empresarial y cuyo efecto combinado será el que determine el grado de competencia en cada mercado y sector económico. Estos son:

- Las barreras de entrada al mercado y sector económico. Estas pueden ser de diferentes tipos, incluso de tipo legal.
- El poder de negociación de los proveedores de materias primas y de servicios.
- El poder de negociación de los clientes para la fijación de los precios.
- La existencia de productos sustitutivos al de cada empresa.
- La estrategia de las empresas competidoras en el mercado.
- El nivel de globalización e internacionalización del sector económico de que se trate.

IV.3.8.e) Concepto teórico de competencia

Desde el punto de vista de la Teoría Económica, la competencia se gradúa en función del número de agentes que actúan en el mercado.

La clasificación de los mercados incluida en el párrafos anteriores se ha efectuado en función del grado de competencia máximo posible al mínimo posible.

Cada mercado tendrá un grado de similitud más cercano a los establecidos en la citada clasificación, por lo que medidas tributarias de uno u otro tipo tendrán una incidencia diferente según qué tipo de mercado sea el analizado.

El mayor o menor grado de competencia, desde un punto de vista económico, no se encontrará influenciado por medidas de carácter exógeno, sino que serán los propios agentes los que incidirán en la misma.

El hecho de que en un mercado de tipo monopolístico se introduzca una medida de carácter tributario que pudiera favorecer una reducción de los costes empresariales no determinará una limita-

ción a la competencia empresarial, dado que ésta queda limitada por el propio tipo de mercado y no por otros factores exógenos.

En un mercado de competencia perfecta, las conclusiones serán diferentes, aunque en el mismo, como se obtiene un equilibrio a largo plazo, la introducción de medidas tributarias incentivadoras no provocará limitaciones a la competencia en sí misma, aunque pudiera provocar una asignación de recursos diferente.

Los mercados oligopolísticos, en mayor o menor grado, sí podrán sufrir, en cambio, distorsiones. Sin embargo, como se verá en párrafos posteriores, la competencia vendrá influida por otros factores adicionales.

IV.3.8.f) Mercado

Resulta evidente que el concepto de competencia se encuentra íntimamente ligado al de mercado. Por tanto, entendemos que habría que analizar las posibilidades de competencia en cada mercado.

Desde un punto de vista de distribución geográfica, el mercado se pudiera clasificar en:

- Mercados de ámbito local.
- Mercados de ámbito nacional.
- Mercados de ámbito internacional.

Dependiendo de en cuál de los citados mercados se efectúe el análisis del impacto sobre la competencia de una medida de carácter tributario de ámbito de aplicación reducido se obtienen resultados diferentes.

En un mercado de ámbito local, al que únicamente tengan posibilidad de acceso aquellas empresas que resulten afectadas por la citada norma tributaria, resultará difícil que exista una reducción de las posibilidades de competencia, dado que la norma afectará por igual a todos los agentes económicos implicados.

Por otra parte, en un mercado de ámbito más amplio debiéramos distinguir los siguientes aspectos:

- El propio desequilibrio existente entre la norma tributaria y las aplicables a otros agentes que compiten en el mercado y que residan en otros territorios.

- La potencialidad en el mercado de aquellos agentes afectados por la norma.
- Otros factores diferenciales en la estructura, organización y costes de los insumos.

Atraídos estos efectos al caso concreto del País Vasco, parece un tanto excesivo pensar que una norma local pueda provocar una minoración de las posibilidades de competencia en un mercado, por ejemplo, de carácter internacional.

Sin embargo, en un mercado de carácter nacional, en principio, si pudiera pensarse que fuesen a existir, cuando menos, incidencias sobre las posibilidades de competencia, tanto mayores cuanto mayor sea la coincidencia del resto de los factores que inciden en la misma, y mayores sean las interrelaciones entre los agentes que intervienen en el mercado.

IV.3.8.g) Posible trascendencia de la tributación en la libre competencia

No obstante, la normativa de carácter tributario tendrá diferentes efectos dependiendo de que se trate de:

- Tributos que inciden directamente en los precios al consumidor final (impuestos indirectos).
- Tributos que gravan directamente los beneficios de las empresas (impuestos directos).

En el primero de los supuestos analizados la repercusión del efecto de la norma es claro. La existencia de tributos menores tendrán un efecto de reducción en precios, lo cual hará, al menos en el corto plazo, más atractivo el producto en el mercado de las empresas afectadas por un tributo menor.

En el otro supuesto los posibles efectos son más complejos e indeterminables. Sin embargo, el impuesto directo es un coste más de las empresas, por lo que disfrutar de un impuesto reducido pudiera facilitar un efecto similar al indicado en el párrafo anterior.

Este efecto, no obstante, no tiene por qué ser lineal, puesto que una reducción de los costes empresariales no llevará necesariamente a una reducción de los precios, dependiendo finalmente tanto de la estrategia competitiva de la empresa en cuestión, como de su nivel de eficiencia y de los costes de los diferentes factores de producción.

La competencia empresarial, como se indica anteriormente, se encuentra influida por diferentes factores, el primero de los cuales lo constituyen las barreras de entrada.

Las barreras de entrada al mercado pueden ser de diferentes tipos. Así, se consideran como tales a:

- las economías de escala,
- el volumen de inversión,
- la tecnología,
- la posible diferenciación derivada de la imagen/marca,
- la existencia o no de costes elevados por cambio de proveedor,
- la exigencia de normas de calidad para actuar en el mercado,
- el nivel de integración vertical con proveedores, etc.

Como se observa, las citadas barreras son de tipo natural, es decir, es el propio mercado el que las fija.

Sin embargo, pudieran existir otro tipo de barreras de carácter exógeno y local no dependientes del mercado, como son:

- la disponibilidad de infraestructuras,
- la exigencia de licencias de carácter administrativo para actuar en mercados locales,
- la calidad de la mano de obra disponible,
- la situación sociopolítica,
- la fiscalidad, etc.

El considerar que una norma tributaria de carácter general puede constituir una barrera de entrada a un mercado no resulta un hecho indiscutible, si bien determinadas normas no generales sí que incidirían, por ejemplo la existencia de un determinado tributo por la producción de un determinado bien o dirigido a empresas de un determinado sector que se considerase estratégico.

Así pues, salvo en el ejemplo anterior, mientras la misma normativa tributaria se aplique a cualquier sujeto establecido en un determi-

nado territorio y, por tanto, a cualquier sujeto que así lo desee, por no existir barreras a la libre circulación de personas y capitales, la propia normativa no podrá contener, entendemos, aspectos que menoscaben la competencia empresarial. Evidentemente, la anterior afirmación ha de ser ratificada por los costes de traslado de cualquier unidad productiva a un territorio con fiscalidad diferente. Pero en todo caso, respecto a las empresas de nueva creación o a las nuevas inversiones de alguna de las ya existentes, el planteamiento sigue siendo válido.

Por lo expuesto, entendemos que las barreras de entrada a los mercados definidas como de carácter exógeno, no pueden producir menoscabo de la competencia empresarial en sí mismas, salvo que se encontrasen ligadas a aspectos de carácter personal, entendidos éstos como la concesión de privilegios o el establecimiento de prohibiciones, expresas o tácitas, para el acceso a las mismas. Respecto a estas eventuales circunstancias, existen otras normas armonizadoras que lo impiden.

IV.3.8.h) Libre asignación de recursos. Búsqueda de la competitividad

La libre asignación de recursos constituye otro de los conceptos expresamente referidos en la norma armonizadora.

Tal y como se ha expuesto en el capítulo III, desde un punto de vista puramente económico, los recursos, como escasos que son, habrán de situarse y emplearse en aquellas tareas en las que resulten más eficientes, lo que desde un punto de vista empresarial supone que con una combinación eficiente en el grado de intensidad de los mismos, es decir, mediante una política equilibrada de costes, se produzca una cantidad óptima de bienes y servicios.

En otras palabras, lo que se pretende es alcanzar un mayor grado de competitividad empresarial.

La competitividad empresarial, entendida como mejora de la posición relativa de las empresas para el acceso a los mercados respecto a sus competidores, depende de diferentes factores, algunos ya comentados en párrafos anteriores, entre los que se encuentran:

- el precio, resultado, entre otros, de una eficiencia en costes,
- la tecnología disponible (know-how),
- la diferenciación,
- la calidad, experiencia, disponibilidad y costes de la plantilla de trabajadores,

- las infraestructuras económicas,
- el servicio de atención al cliente,
- la calidad del producto y de los procesos para su obtención,
- otros menos relevantes.

El factor de competitividad más sensible en el mercado podría ser el precio, dado que modificaciones del mismo, a corto plazo, pueden suscitar desviaciones, más o menos significativas dependiendo de las mismas, de la posición relativa de las empresas en el mercado.

No obstante, no siempre la modificación de precios resulta ser en el medio y largo plazo un índice significativo de mejora de la competitividad de la empresa, dado que si la misma no va acompañada de mejoras en el resto de los factores enunciados anteriormente, la percepción del mercado sobre el producto puede quedar neutralizada por la insuficiencia de otros motivos.

Por otra parte, existen diferentes estructuras de costes entre empresas, dependiendo de la estrategia de competitividad emprendida por cada una, de los insumos utilizados y del tamaño relativo de las mismas en el mercado.

Así, existirán empresas de tamaño reducido, en las que una ligera modificación de los precios provocaría un efecto mayor, dada la rigidez de los costes unitarios en las mismas.

Los análisis que se puedan efectuar en este marco de comparación debieran quedar suficientemente matizados, puesto que difícilmente podríamos encontrar en el mercado dos empresas con factores de competitividad comparables en su conjunto, lo que nos llevaría a afirmar que la competitividad es un factor que resulta mensurable a nivel de empresa y que únicamente en ese sentido pudiera existir un análisis comparativo de mejora o empeoramiento de la competitividad, y no entre empresas con organizaciones y medios humanos, tecnológicos, etc., diferentes entre sí.

Entre todos los factores generadores de costes enunciados se pudiera haber incluido la tributación empresarial, puesto que evidentemente forma parte de la estructura de costes de las empresas. Sin embargo, el análisis en este aspecto se debería centrar en la determinación de hasta qué punto la misma incide en la libre asignación de recursos, por volver al sentido literal de la norma.

IV.3.8.i) Posible trascendencia de la tributación en la libre asignación de recursos

Hemos de reconocer que alguna incidencia, si acaso mínima, sí que tiene, puesto que, centrándonos en el impuesto sobre el beneficio empresarial, la existencia de deducciones, a la inversión y a la creación de empleo, y de tipos de gravamen nominales y efectivos diferentes incidirán en la asignación de recursos y en la decisión de dónde invertir.

A igualdad del resto de los factores de competitividad empresarial, la reducción del impuesto efectivo ganada por las deducciones y la recuperación anticipada de la inversión, por el efecto de la rentabilidad después de impuestos superior, no serán neutrales.

No obstante, la realidad no es tan simple como el citado modelo teórico y el grado de incidencia disminuirá en la medida que se introduzcan al modelo otros factores adicionales. En el apartado V se ofrecen diversos ejemplos de como una modificación de la normativa fiscal puede incidir en diversas magnitudes económicas.

En definitiva, se habrá de entender que la norma armonizadora no pretende ser, en este sentido, rigurosa, puesto que la distorsión, en uno u otro sentido, existirá siempre que no exista identidad de normativa tributaria. En el capítulo III este aspecto se ha expuesto por extenso.

En resumen, por una parte, como se ha comentado, la incidencia en precio puede que no resulte mantenible en el largo plazo. Por otra, una reducción de los costes de la empresa por una reducción en la tributación de la misma no necesariamente se debe traducir en mejora de la competitividad, dado que el comportamiento lógico de la empresa puede ser el de redistribuir el efecto en otros costes para la mejora de otros factores expuestos, y conseguir una mejora, en definitiva, de la competitividad en términos globales.

Ni siquiera así la competencia empresarial, medida en términos de acercamiento al mercado en una posición relativa de la empresa respecto a sus competidores, se vería afectada, puesto que, como hemos indicado en párrafos anteriores, los factores de competitividad se encuentran muy ligados al concepto de cada empresa considerada individualmente, y una empresa podrá mejorar su posición competitiva respecto de un momento anterior sin que necesariamente este factor incida en la estrategia de otros competidores.

Por último, entendemos que resulta ineludible efectuar un análisis de los efectos prácticos de la norma de armonización, puesto que

si se probase más allá de toda duda que la fiscalidad influye de manera efectiva en la toma de las decisiones empresariales en cuanto a la asignación de recursos, se debería producir algún efecto corrector de las distorsiones provocadas por la normativa tributaria.

Sin embargo, no se debe olvidar que cualquier distorsión únicamente se podrá comprobar, en su caso, *a posteriori*, es decir:

- habiendo entrado en vigor la norma tributaria que supuestamente introduce la distorsión, y
- habiéndose comprobado que los empresarios han tomado decisiones en base a la misma que producen distorsiones respecto a la libre asignación de recursos.

En consecuencia, siempre que se cumpliera la premisa de que existe distorsión, lo que pudiera ocurrir es que se plantease como solución la anulación de la norma que transgrede el principio armonizador y, en ese momento, cabría preguntarse qué es lo que se debe hacer con aquellos sujetos que se beneficiaron de la misma:

- Anular la norma con efectos retroactivos, y que quienes hayan disfrutado de la misma «devuelvan» el importe en que se cuantifica la ventaja fiscal disfrutada a través de la norma derogada, lo cual suscita el problema para aquellas situaciones anteriores al momento de la toma de la decisión que hubieran adquirido firmeza, bien por prescripción o bien por comprobación administrativa. Apréciase que el principio constitucional de seguridad jurídica quedaría gravísimamente entredicho.
- Anular la norma con efectos desde el momento en que se considere la norma concreta como atentatoria del principio armonizador.

IV.3.8.j) Resumen

El propósito de esta norma, de singular trascendencia, aunque sólo sea por lo expuesto en el apartado IV.1 anterior, 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.

Desde un punto de vista práctico, como se ha analizado anteriormente, resulta extremadamente difícil establecer un supuesto en el que una norma de carácter fiscal, en sí misma, suponga menoscabo de la competencia empresarial.

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 que, como se ha expuesto, 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.

IV.3.9. Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de política económica general (art. 4.11.º.2.º párrafo)

IV.3.9.a) Encuadre legislativo

El análisis de este precepto requiere su encuadre previo en la legislación de rango superior relativa a la materia.

La CE establece entre las competencias exclusivas del Estado, artículo 149.1.13.^a, las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica. En interpretación directa de este precepto, procede citar al Tribunal Constitucional²⁵, cuando afirma que: *Lo que la CE persigue al conferir a los órganos generales del Estado la competencia exclusiva para establecer las bases de la ordenación de una materia determinada, es que tales bases tengan una regulación normativa uniforme y de vigencia en toda la nación, con lo cual se asegura, en aras de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma, un común denominador normativo a partir del cual cada Comunidad, en defensa del propio interés general, podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias que la CE y su Estatuto le hayan atribuido sobre la misma materia.*

El mismo texto legal, concede a las Comunidades Autónomas la posibilidad de asumir competencias respecto al *fomento del desarrollo económico de la Comunidades Autónomas dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional*. Estas facultades son mantenidas en todo momento por las Instituciones Comunes de la Comunidad, sin ser objeto de delegación expresa en favor de las Diputaciones Forales.

El EAPV en su artículo 10.25 prevé la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma en cuanto a la *promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco, de acuerdo con la ordenación general de la economía.*

²⁵ Sentencia de 28/1/82, entre otras.

Del examen de los referidos preceptos se desprende, en primer lugar, una diversidad terminológica (política económica general, planificación general de la actividad económica, ordenación general de la economía...) que dificulta una interpretación del precepto con valor en la práctica.

Considerando estos conceptos intuitivamente, pudiera deducirse de estos textos que la política general se reserva al Estado y su aplicación en un sentido mas concreto y subordinado (planificación, desarrollo...) corre a cargo de las Comunidades Autónomas, aunque en la práctica la distinción es tan poco clara que poco se puede colegir de ella, salvo una difusa primacía del Estado. No se profundiza en este tema por considerarlo mas bien objeto de un analisis constitucional del EAPV que excede del alcance de este trabajo. Considérese que todos los términos referidos, no sólo no se definen en nuestra legislación positiva, sino que tampoco la doctrina hacendística establece definiciones de los mismos.

En cualquier caso, ha de tenerse en cuenta para la aplicación de los conceptos que nos ocupan el hecho diferencial fundamental que supone el sistema financiero de «Cupo», en tanto en cuanto la aportación del País Vasco a las arcas del Estado no está condicionada por la recaudación fiscal de los Territorios Históricos (riesgo unilateral). Por ello, y no es la ocasión para descender a ejemplos concretos, los principios de política económica general del Estado que han de ser atendidos por las instituciones vascas, no incluirían aquellos que se plasman en normas tributarias que pretenden un mero efecto recaudatorio.

IV.3.9.b) Análisis de la norma de armonización

El deglose de los términos de la norma de armonización puede contribuir decisivamente a su interpretación.

- Se refiere exclusivamente a normas fiscales. En aclaración de esta afirmación, téngase en cuenta que existe en el EAPV (artículos 10.26 y 45.2) regulación específica sobre las competencias en política monetaria y crediticia.
- El mandato se encomienda a las Instituciones Forales, como competentes para dictar este tipo de normas.
- En cuanto a la «intensidad» del mandato, se establece que se «atenderá», esto es, se «tendrá presente». Tal falta de imperatividad entendemos que, además de reflejar la voluntad del legislador, resulta forzada por lo inconcreto de la obligación a seguir, los principios de política económica general, que haría inútil una expresión del tipo «se aplicarán».

- La expresión utilizada de «principios» de política económica general supone un estadio aún más etéreo que el de política, ya calificado de inconcreto. Considérese que el término «principios» puede dar lugar a políticas concretas diferentes, y a la inversa, una medida de actuación puede ser amparada por distintos principios. Así la relación entre principios de política económica general y las normas fiscales resulta sumamente lejana, y por tanto de difícil aplicación, salvo generalidades obvias.
- Si bien quien ha de atender a estos principios son las Instituciones Forales, en su determinación pueden influir al menos el Estado y las Instituciones Comunes del País Vasco, según se ha expuesto. Aunque no debieran producirse divergencias de consideración entre ambas Administraciones, dada la interpretación realizada del bloque constitucional, cabría la reflexión de que en el supuesto de que las Instituciones Comunes vascas, amparadas en el riesgo unilateral existente respecto al Estado en cuanto a la financiación de sus competencias, emprendieran una política económica claramente diferenciada, no resultaría lógico que se vieran privadas de la posibilidad de basarse en la fiscalidad (como contrapuesta a una política monetarista, que además escapa mayormente al ámbito de sus competencias) por establecerse una dependencia directa entre los Territorios Históricos y el Estado a través de esta norma de armonización.

En el marco expuesto, en que se parte de un concepto indefinido, política económica general, sobre el que tienen potestad varias administraciones, estatal y autonómica, y al que las instituciones forales tan sólo han de atender, se aprecia que, sin quedar por supuesto vacío de contenido, su aplicación práctica va a ser ciertamente difícil de determinar. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pronunciándose sobre la cuestión²⁶, no avanzó más allá de referirse a un necesario equilibrio entre el principio de unidad económica de la nación y la diversidad del Estado de las Autonomías y a que en todo caso quede a salvo la igualdad de todos los españoles.

IV.3.9.c) Aplicación de la norma de armonización

En busca de la aplicación práctica del precepto, y en último extremo de su grado de cumplimiento, se procederá, en los siguientes apartados, a analizar los diferentes objetivos de política económica contenidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años de vigencia del Concierto Económico, desde 1981. Posteriormente, y dada la actual situación, marcada en cuanto a objetivos de política económica por los criterios de convergencia europea asumi-

²⁶ Sentencia de 11/5/94.

dos por el Estado español, se procederá a describir los criterios nominales de convergencia contenidos en el Acuerdo de Maastricht.

Por último, se tratará de determinar la incidencia en dichos objetivos, si alguna, de la normativa fiscal positiva promulgada por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos al amparo de las facultades conferidas por el Concierto Económico.

i) Principales medidas fiscales adoptadas por las autoridades del País Vasco

A efectos de enmarcar el análisis económico posterior, entendemos conveniente recoger las principales disposiciones fiscales en las que se ha materializado el ejercicio de las facultades conferidas por el Concierto Económico. Ha de considerarse que la autonomía normativa atribuida por parte del Concierto Económico a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos se ha limitado, en el período considerado, básicamente al Impuesto sobre Sociedades.

Del análisis de las normas forales dictadas por las instituciones anteriormente citadas, se observa que dichas normas contemplan estímulos a la inversión, ahorro y empleo. A título no exhaustivo, cabe citar los principales estímulos fiscales establecidos por las diferentes normas forales promulgadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos:

- Incentivos fiscales especiales para la reconstrucción de daños, producidos por las inundaciones padecidas en agosto de 1983.
- Normas de incentivos de 1988, referentes a inversiones y empleo.
- Actualización de balances de 1990.
- Normas de incentivos de 1993, referentes a inversiones, empleo y vacaciones fiscales «limitadas» para empresas de nueva creación que cumplan determinados requisitos en cuanto a inversiones y creación de empleo.
- Normas de incentivos de 1995, similares a las anteriores, si bien desaparece la figura de las vacaciones fiscales.
- Estímulos fiscales a la inversión y empleo contenidos en la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde el 1 de enero de 1996.

En resumen, la normativa dictada por las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos ha sido extensa en cuanto a

incentivos a la inversión empresarial y al empleo, tal vez debido a que es en el ámbito territorial de su competencia donde la crisis económica ha sido especialmente virulenta, debido al alto grado de concentración industrial de sectores en declive y a un objetivo de crecimiento económico para reducir los elevados niveles de paro.

ii) Principios de Política Económica

Con carácter previo a analizar los objetivos de política económica general contenidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado aprobada para los diferentes años, cabe señalar que en dicho análisis se está asumiendo que son las autoridades competentes del Estado las que dictan dichos principios, si bien los mismos pueden encontrarse mediatizados e influidos por determinados compromisos internacionales asumidos por el Estado español, tal y como ocurre particularmente en los últimos años respecto de la convergencia con la Unión Europea.

El principal objetivo, recogido sucesivamente en los Presupuestos Generales del Estado desde 1981, ha sido el de conseguir un crecimiento económico estable y sostenido a medio y largo plazo, pero sin que como consecuencia del mismo se generen tensiones inflacionarias en la economía y, adicionalmente, desde hace algunos años, procurando una evolución descendente del déficit público.

Así, se ha pretendido de manera permanente reducir el diferencial de nivel de desarrollo y de riqueza con el resto de países que actualmente integran la Unión Europea, y reducir las altas tasas de desempleo que comenzaron a incrementarse con la crisis económica que se hizo evidente a finales de los años setenta.

El objetivo permanente mencionado queda perfectamente plasmado y resumido en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997, actualmente en tramitación, el cual dispone textualmente que *Por tanto, la política económica ha de sentar las bases para hacer posible la corrección de los desequilibrios en materia de inflación y déficit público y permitir, así, un crecimiento económico sostenido y no inflacionario a medio plazo. A su vez, este crecimiento permitirá avanzar en los próximos años en el propio proceso de reducción del déficit público, posibilitando ulteriores bajadas en los tipos de interés reales. Es decir, se trata de romper el círculo vicioso de déficit público, inflación, elevados tipos de interés y bajo crecimiento, que ha predominado hasta ahora y sustituirlo por un círculo vicioso de reducción del déficit y de la inflación que posibilite la reducción de los tipos de interés, la mejora de las expectativas de las oportunidades de inversión y, como resultado de todo ello, un mayor crecimiento económico y reducción del paro.*

Cabe citar, asimismo, que las medidas de política económica general han evolucionado, de forma que las mismas han estado en los últimos años crecientemente influidas por los compromisos y criterios de convergencia europea asumidos por el Estado español. Así, los criterios nominales de convergencia plasmados, en última instancia en el Acuerdo de Maastricht, adquieren una importancia primordial dentro del diseño de la política económica española, de forma que dicha convergencia nominal pasa a ocupar un primer plano, si bien encuadrada en el objetivo general de lograr un crecimiento sostenido a medio plazo no inflacionario ni deficitario, permitiendo, además, la mejora de la actual situación de la tasa de desempleo.

Así, las medidas concretas previstas para la consecución de los objetivos propuestos, pueden sintetizarse en las siguientes:

- Racionalización y control del gasto público, como medida primordial para la contención del déficit público y, por tanto, de los niveles de deuda pública del Estado.
- Establecimiento de estímulos fiscales al ahorro e inversión, al objeto de incentivar las actividades productivas del sector privado, mejorar la capacidad de financiación de las empresas y favorecer la modernización de las mismas.
- Establecimiento de estímulos a la generación de empleo. Evidentemente, este objetivo va encaminado a mejorar la actualmente precaria situación de altos niveles de desempleo.
- Control de la inflación, para lo cual resulta indispensable la contención del déficit público.
- Incremento de los ingresos públicos vía recaudación, pero sin aumentar la presión fiscal individual. Es decir, se trata de incidir en el déficit público por la vía de ingreso, pero sin que ello se realice a costa de incrementar los impuestos *per capita*.
- En la misma línea que el anterior, persecución del fraude fiscal, con lo que ello implica de aumento de la recaudación impositiva del Estado, sin que el mismo suponga, en teoría, un incremento de la presión fiscal individual.

Una vez citados los principales objetivos de política económica contemplados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, conviene apuntar, según se ha indicado anteriormente, los criterios nominales de convergencia asumidos por el Estado español.

Dichos criterios son, básicamente, los que a continuación se detallan, los cuales deberán ser cumplidos el 31 de diciembre de 1997:

- La tasa de inflación de cada Estado miembro ha de ser, como máximo, un punto y medio superior a la media de las tasas de inflación correspondientes a los tres Estados miembros con menor tasa.
- El volumen de la deuda pública del Estado, medida en términos porcentuales respecto al Producto Interior Bruto, ha de ser no superior al 60 %.
- El nivel del déficit público, conjunto de las Administraciones Públicas cuantificado asimismo en términos del Producto Interior Bruto, no ha de superar el 3 %.
- Los tipos de interés han de ser, como máximo, 2 puntos superiores a la media de tipos de los tres Estados miembros considerados a efectos de determinar la tasa de inflación.

En la actualidad, y tal y como es conocido, el Estado español no cumple ninguno de los criterios de convergencia apuntados, si bien las autoridades políticas del país vienen confirmando que su cumplimiento se producirá para las fechas previstas.

Como resumen a lo expuesto en los párrafos anteriores, cabe citar los siguientes puntos:

- Los objetivos de política económica contenidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de los últimos años pueden sintetizarse en la consecución de un crecimiento económico sostenido a medio/largo plazo, el cual contribuya a la reducción de la tasa de desempleo, y de forma que el mismo sea compatible tanto con niveles de déficit público reducidos como con tasas de inflación relativamente reducidas.
- En la actualidad, dichos objetivos están fuertemente mediatizados por los criterios de convergencia europea asumidos por el Estado español, los cuales se traducen, en términos nominales, en bajos niveles de deuda y déficit público, así como en tasas relativamente bajas de inflación y tipos de interés.

iii) Incidencia de las normas tributarias

Una vez descritos los principales objetivos de política económica asumidos por el Estado español, y también la plasmación práctica de las disposiciones fiscales promulgadas por las Instituciones competentes del País Vasco ha de determinarse la incidencia de las normas fiscales, concretamente las dictadas por las Instituciones de los tres

Territorios Históricos, en dichos objetivos, procediendo, en su caso y si fuera posible, a la cuantificación de dichos efectos.

En todo caso, conviene recordar que el País Vasco no constituye una unidad económica autárquica ni independiente. Por el contrario, la economía vasca se caracteriza por ser una economía muy abierta, la cual se desarrolla en ámbitos territoriales no divididos por fronteras, como son, en primer lugar, el propio del Estado español y en segundo lugar el de la Unión Europea, y ello sin olvidar que el conjunto de la economía occidental se halla en un proceso de globalización y por tanto crecientemente interrelacionada.

De lo anterior puede inferirse que las actuaciones llevadas a cabo por un determinado gobierno, destinadas a la consecución de determinados objetivos de política económica, pueden resultar inciertas en cuanto a sus resultados, debido a que:

- Las medidas de política económica están destinadas a «dirigir» el comportamiento de los operadores económicos, pero en última instancia son dichos operadores quienes con sus actuaciones concretas harán que se cumplan o no los objetivos pretendidos con dichas medidas. A este respecto, conviene recordar la reciente polémica suscitada en España en relación con la última rebaja de los tipos de interés decretada por parte de las autoridades monetarias del país y su incidencia en el sector privado, vía traslación al mismo por parte fundamentalmente de las entidades bancarias, y además,
- los mismos vendrán influidos por variables exógenas y no controlables por el propio país en que se desarrollen dichas actuaciones. Es más, parece existir un consenso general en cuanto a que un país tiene menos posibilidades de incidir en su política económica «real» cuanto más dependiente sea del resto de los países de su entorno económico. En este sentido, basta recordar la influencia de las actuaciones emprendidas por las autoridades de Alemania en el resto de los países de la Unión Europea.
- Por último, cabe resaltar que los efectos de una medida de política económica concreta no se producen, con carácter general, en un corto plazo, dado que dicha medida ha de ser asumida por parte de los agentes económicos a quienes va destinada quienes posteriormente, y con sus actuaciones concretas desarrolladas en el tiempo, harán que se produzca uno u otro resultado.

Así, de lo anteriormente expuesto puede colegirse que los resultados de una medida concreta de política económica no resultan

fácilmente predecibles, dependiendo de multitud de variables, por lo que puede resultar cuanto menos arriesgado, atribuir a determinadas normas fiscales utilizadas conjuntamente con otros instrumentos para la consecución de un objetivo concreto de política económica, el éxito o fracaso en dicha consecución o el grado en que las mismas inciden en el mismo.

Es por ello por lo que el determinar si una medida tributaria normativa atiende, en el momento en que la misma se promulga, a los principios de política económica general, puede resultar de una dificultad superior a la que en principio se piensa, salvo que evidentemente dicha norma sea manifiestamente contrapuesta a los citados principios (por ejemplo, una norma que penalice la creación de empleo cuando se instrumentan medidas de política económica que tratan de reducir la tasa de paro).

Considérese, al respecto de lo expuesto en el párrafo anterior, que resulta evidente que una norma tributaria atiende en mayor medida a una política económica concreta cuanto mejor contribuya a la consecución de los fines perseguidos por ésta, circunstancia esta que difícilmente podrá evaluarse de forma fiable en el momento de promulgación de dicha norma.

Las disposiciones promulgadas por las autoridades vascas en el Impuesto sobre Sociedades son aparentemente coincidentes en cuanto a sus objetivos con aquellos reiterada y sucesivamente expuestos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. La experiencia pasada y reciente nos muestra que, en numerosas ocasiones, han sido los diferentes estímulos de la legislación vasca los que han constituido las discrepancias más importantes entre la Administración de Territorio Común y las Diputaciones Forales, en cuanto al alcance de las atribuciones normativas conferidas por el Concierto Económico a dichas Diputaciones. Sin embargo, los motivos subyacentes de la discrepancia entendemos que no obedecen a una falta de atención a los principios de política económica general.

iv) Análisis de los principios concretos

El análisis de los principios concretos es abordado, según sus efectos potenciales, desde diferentes perspectivas:

- Racionalización y control del gasto público
- Imposición indirecta
- Imposición directa
- Déficit público

- Obtención de ingresos sin incrementar la presión fiscal individual, y persecución del fraude.
- Medidas incentivadoras del ahorro, inversión y empleo

y considerando los efectos también potenciales del propio Concierto Económico.

Entrando a analizar las medidas concretas de política económica previstas en las diferentes leyes de presupuestos, cabe apuntar que no parece existir relación, al menos directa, entre aquellas encaminadas a la reducción y racionalización del gasto público y las normas tributarias dictadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, dado que el Concierto Económico no atribuye competencias correspondientes al gasto.

Asimismo, y en referencia a la tasa de inflación, cabe asumir que la misma puede ser directamente influida por la normativa tributaria, principalmente en lo que respecta a impuestos indirectos sobre el consumo, es decir, fundamentalmente el IVA y los Impuestos Especiales. En efecto, una eventual modificación de los tipos de IVA o, en su caso, alteraciones en el gravamen de los bienes cuyo consumo constituye hecho imponible de los impuestos especiales (carburantes, alcoholes, tabaco...), puede suponer que la tasa de inflación experimente modificaciones, fundamentalmente a corto plazo.

En todo caso, no parece sencillo determinar, de forma aislada, la incidencia cuantitativa en la tasa de inflación de las eventuales medidas que pudieran arbitrarse en el ámbito de la imposición indirecta, por lo que pudiera no resultar fácil pronunciarse sobre si una determinada medida consistente, por ejemplo, en incrementar la recaudación indirecta, atiende a los principios de política económica general, frecuentemente contrapuestos, pese a que a corto plazo dicha medida suponga un pequeño rebrote inflacionista. Dadas las restricciones contenidas en el propio Concierto Económico a las facultades de normativa autónoma en la imposición indirecta, realmente no existe posibilidad de que pueda incidir en el nivel de inflación, por este motivo.

Por otro lado, no parece que la tasa de inflación sea directamente influida por las medidas adoptadas en el ámbito de la imposición directa, salvo que la misma suponga un fuerte incremento o decremento de los costes empresariales, el cual pueda ser trasladado vía precios a los consumidores finales o, en su caso, que como consecuencia de dichas medidas aumente excepcionalmente la demanda de determinados bienes con efecto significativo sobre su

precio. Es decir, pudiera colegirse que la imposición directa no incide de manera directa, valga la redundancia, en la tasa de inflación.

Sin embargo, dicha influencia pudiera producirse por otros cauces, tales como, según postulan determinados sectores de la teoría económica, tienen el déficit y la deuda pública en la tasa de inflación. En todo caso, no parece razonable suponer que la norma de armonización contenida en el Concierto Económico se refiera a este efecto, por otra parte discutido e indeterminado en cuanto a su medición cuantitativa.

Es decir, de lo anteriormente expuesto cabe colegir que la incidencia en la tasa de inflación, derivada de las normas dictadas o dictables al amparo de las facultades conferidas por el Concierto Económico, pueden calificarse de muy limitadas, y en todo caso inciertas (por la imposibilidad de su cuantificación).

En lo que respecta al déficit público, ha de matizarse, en primer lugar, que el mismo ha de ser considerado desde una doble vertiente; es decir, desde la óptica del gasto y desde el punto de vista del ingreso.

En cuanto a la vertiente del gasto, se ha apuntado anteriormente que no parece que las normas fiscales, encaminadas a la obtención de ingresos, tengan incidencia en el déficit por esta vía.

Por otro lado, parece una afirmación evidente que la recaudación tributaria incide en el nivel de déficit público. Ha de considerarse, sin embargo, que el criterio de medición del déficit público generalmente utilizado es el de considerarlo en función y como porcentaje del Producto Interior Bruto, por lo que el nivel de dicho déficit dependerá, además, de la magnitud enunciada en último lugar, en cuya evolución inciden múltiples factores. Evidentemente, cabe apuntar que la cuantía absoluta de déficit público sí viene determinada por el nivel de ingresos del Estado, siendo el principal el obtenido vía impositiva.

Es por ello por lo que pudiera resultar difícil y carente de exactitud el atribuir una evolución positiva o negativa del nivel de déficit público, a una o varias medidas tributarias concretas, dado que dichas medidas normativas pudieran influir, en el tiempo, tanto en la recaudación de las autoridades públicas como en la magnitud Producto Interior Bruto. En efecto, piénsese en una determinada política expansiva e incentivadora que, a medio plazo, suponga un elemento dinamizador de la economía tal que, como consecuencia de la misma, el incremento sucesivo en el Producto Interior Bruto

supere el descenso de recaudación inmediata. Asimismo, y como se apunta en otros apartados de este trabajo, una determinada política incentivadora puede suponer que se incremente la recaudación impositiva total a medio plazo, con lo que su efecto sobre el déficit público pudiera tildarse, en principio, como positivo, en el tiempo.

En la sección VIII se muestra un cuadro resumen de la recaudación, medida en términos del PIB a precios de mercado, obtenida para los diferentes ejercicios en la Comunidad Autónoma del País Vasco y en Territorio Común, observándose que dicha recaudación resulta superior, en promedio, en la citada Comunidad Autónoma. Es por ello por lo que pudiera inferirse de los datos contenidos en el cuadro que las normas dictadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no atentan contra el objetivo de reducción del déficit público, si bien, y por los argumentos anteriormente expuestos, la conclusión apuntada ha de ser tomada con cautela.

La siguiente medida de política económica, la cual versa sobre el incremento de la recaudación, sin que ello suponga un aumento de la presión fiscal individual, y en este sentido, la persecución del fraude fiscal, cabe ser encuadrada dentro del objetivo de reducción del déficit público, si bien resulta, en principio, de una mayor concreción.

En todo caso, y sin perjuicio de su estudio más exhaustivo en otros apartados de este trabajo, cabe relativizar la expresión «presión fiscal individual», en la medida en que su definición conceptual y cuantificación no resulta tan sencilla o exacta como pudiera pensarse *a priori*.

En este sentido, y del análisis de la normativa foral vigente, bien en la actualidad o bien en el pasado, parece razonable suponer que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos utilicen los mecanismos a su alcance, normativos y de gestión, para aumentar su recaudación sin incrementar la presión fiscal individual y, sobre todo, para perseguir el fraude fiscal, con una intensidad, al menos similar, a la aplicada en el resto del Estado.

Existen diversas razones que nos pudieran llevar a deducir lo expuesto en el párrafo anterior, además de aquellas dictadas por el sentido común, entre las cuales cabe destacar las siguientes:

- El propio sistema del Concierto Económico, basado en el principio de riesgo unilateral, de forma que es la propia Comunidad Autónoma quien asume el riesgo de su propia recaudación, con

la que deberá hacer frente a sus gastos, entre ellos el Cupo. Por ello, una deficiente recaudación en la Comunidad Autónoma pudiera ocasionar una insuficiencia de ingresos para financiar sus propios gastos, siendo improbable que ello sea provocado por la desidia de las Instituciones Forales competentes, porque, entre otros, afectaría negativamente a su capacidad real de gasto.

- El respeto a otras normas de armonización del Concierto Económico, entre las que cabe destacar la no concesión de amnistías tributarias o la no concesión de privilegios de carácter fiscal. Considérese que una «permisividad» implícita en el sistema tributario, plasmada, por ejemplo, en una no adecuada persecución del fraude fiscal, pudiera suponer un privilegio o una amnistía encubierta.
- El ámbito geográfico en que se desarrolla la competencia tributaria de las Instituciones de los Territorios Históricos, más reducido que el de Territorio Común y, en consecuencia, de una menor dificultad para su gestión y administración.

Por último, otra medida de política económica es la que concierne al establecimiento de estímulos fiscales al ahorro e inversión, así como a la generación de empleo.

Cabe apuntar que existe una gran diferencia cualitativa entre esta medida y las anteriormente tratadas, en cuanto a que aquéllas pudieran resultar susceptibles de ser calificadas, por sí mismas, como objetivos de política económica, mientras que ésta constituye más bien un instrumento.

Lo apuntado en el párrafo anterior tiene su importancia, en cuanto que la asunción de esta medida concreta parece que puede ser objetivamente valorada. En efecto, resulta sencillo intuir que en esta área únicamente se «exige» la adopción de medidas fiscales tendentes a incentivar ciertas actividades o hechos, sin que se evalúen los resultados obtenidos como consecuencia de las mismas o si determinados resultados han sido efectivamente provocados por la adopción de dichas medidas.

Al inicio de este apartado se han recogido, de una manera no exhaustiva, las principales disposiciones promulgadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos en materia de incentivos a la inversión y a la creación de empleo. La normativa vasca ha sido extensa en el uso de estos instrumentos, por lo que no cabe imputar a la misma una falta de atención a los objetivos económicos generales definidos por el Estado, al menos en este sentido.

v) Criterios nominales de convergencia

Sin perjuicio del análisis realizado anteriormente, en cuanto al estudio de las medidas concretas de política económica contenidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, ha de atenderse necesariamente a los criterios de convergencia a la UE asumidos por parte del Estado español, los cuales juegan un papel primordial en el diseño actual de la política económica encaminada, en gran medida, a la consecución de dichos objetivos.

Conviene recordar, en este apartado, los criterios apuntados, cuales son:

- Tasa de inflación y tipos de interés.
- Niveles de deuda y déficit público.

Respecto a la tasa de inflación, se ha comentado anteriormente que la incidencia de las normas fiscales respecto a la misma puede ser calificada de muy limitada e incierta.

En lo que respecta a los tipos de interés, cabe señalar que los mismos son fijados por las autoridades monetarias españolas, sin que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tengan atribuida facultad alguna en este sentido. Asimismo, no parece que las eventuales relaciones que, según la teoría económica, pudieran existir entre los tipos de interés y los niveles de endeudamiento y déficit público, sean especialmente sensibles a la recaudación tributaria generada en el País Vasco, máxime dado su peso relativo en el conjunto del Estado.

Es decir, parece razonable afirmar que las facultades normativas y de gestión conferidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen una incidencia, como máximo muy limitada y, en todo caso indeterminada, en lo que respecta a la tasa de inflación y tipos de interés en el conjunto del Estado español.

Por último, anteriormente se ha analizado la influencia de las normas tributarias en las magnitudes déficit público y, por ende, deuda pública.

De los datos existentes respecto a ambas magnitudes macroeconómicas, puede inferirse que los niveles de déficit y deuda pública de la Comunidad Autónoma del País Vasco resultan sensiblemente inferiores a los del conjunto el Estado y, en todo caso, los mismos se encuentran muy por debajo de los parámetros requeridos por los criterios de convergencia europea, por lo que, *a priori*, no parece que las normas dictadas al amparo de las facultades confe-

ridas por el Concierto Económico contravengan, en este sentido, los principios de política económica general.

IV.3.10. 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 período de vigencia que en el señalado para éstas (art. 4.10.º)

IV.3.10.a) Encuadre del precepto

El dictado de la presente norma es una copia de lo establecido por el artículo 41.2.c) del EAPV, cuestión a tener en cuenta por lo que supone en cuanto a que no se trata tan sólo de un principio armonizador (aunque se incluye entre las normas con tal carácter), sino adicionalmente, un concepto superior, básico en la estructura de funcionamiento del sistema.

Debe relacionarse el contenido de esta norma con la atención a los principios de la política económica general establecido en el artículo 4.11.º del CEPV y anteriormente tratado. No cabe duda de que, si se dictan normas de este carácter excepcional, será porque entran dentro de la política económica general establecida por el Gobierno español, de modo que, en este aspecto, el CEPV sería un tanto reiterativo.

En cuanto a la pretensión aparente de la norma como tal, la misma establece una excepción al sistema tributario propio del País Vasco: el caso de normas de carácter excepcional y coyuntural, ámbito en el cual el legislador foral, pese a que en principio pueda establecer el sistema tributario que estime conveniente (si bien respetando el resto de normas de armonización), debe limitarse a ser un mero «copista» de la legislación estatal.

Entroncando aquí la relación con los principios de política económica general, y puesto que estos también se ven reflejados en la normativa de carácter permanente y estructural, se entiende que en el caso de las medidas excepcionales, al suponer una inmediata reacción ante determinada situación de hecho, su adaptación debe tener carácter preminente. Esto es, en el caso de medidas fiscales de estas características, el País Vasco debe adaptarse a las mismas, mientras que la legislación estructural podría ser distinta, si bien atendiendo a los mismos principios que son causa de la misma.

IV.3.10.b) Delimitación del concepto

Un supuesto de tanta trascendencia en cuanto a lo que supone de ruptura de la soberanía tributaria vasca, debe ser convenientemente acotado. Para ello debe definirse lo que se entiende por normas

de carácter excepcional y coyuntural, puesto que un uso abusivo de figuras así denominadas dejaría al CEPV sin contenido.

En principio, debe dejarse claro que estos conceptos («excepcional» y «coyuntural») responden a la categoría de los conceptos jurídicos indeterminados, y tal como se ha indicado anteriormente, en el momento de su aplicación serán precisados. Así, en ningún caso deberá prevalecer el mero arbitrio de la legislación estatal cuando se producen estas circunstancias, sino que la última palabra en todo caso corresponderá a los órganos jurisdiccionales.

Como significado que podemos determinar de antemano (puesto que el carácter de excepcionalidad es más difícil de establecer *a priori*), afirmar que estas normas en principio deberán tener un período de vigencia limitado, lo que surge de la propia mención realizada en el precepto.

Además, no debe dejarse de lado el hecho de que las normas fiscales de este carácter que se dicten en el Estado puedan ser extrañas al sistema establecido en el País Vasco. Por ello, pudiera ser que en el caso de determinada medida por ejemplo de fomento del empleo, establecida en el Estado con carácter excepcional dada una situación de desempleo especialmente grave, y con una vigencia de un año, no tuviera virtualidad práctica su adaptación a la normativa del País Vasco por el hecho de que precisamente en el mismo se regulasen de modo permanente otros estímulos al empleo de corte similar al introducido de modo excepcional en el Estado. La regulación foral no tendría por qué ser idéntica a la del Estado, y no por ello debería abandonar su regulación para aceptar la resultante de «copiar» la normativa excepcional derivada del Estado.

Ahora bien, por poner un ejemplo en el que podría ser aplicable esta norma, supongamos que no existieran previamente incentivos a la creación de empleo en el País Vasco. En este caso estaría más clara la obligatoriedad por parte de las Instituciones del País Vasco de adaptar su normativa a la estatal.

IV.3.10.c) *Trascendencia práctica*

En este punto, ha de destacarse la importancia que reviste el hecho de que no se predique la aplicabilidad inmediata de estas normas de carácter excepcional y coyuntural al País Vasco, sino que el método a seguir es que las Instituciones de los Territorios Históricos adopten los acuerdos pertinentes para que el contenido de las mismas sea traspuesto a cada ordenamiento foral. De este modo se reconoce de nuevo la potestad originaria del País Vasco para el establecimiento de su sistema tributario.

Lo que no debe olvidarse, es que la presente norma no sólo debe ser observada desde el punto de vista del Estado, como norma que obliga a que el País Vasco se adapte a su legislación, sino también desde el punto de vista de este último, de modo que esta norma supone una salvaguarda del sistema tributario vasco frente a las posibles pretensiones del Estado por incorporar al ordenamiento fiscal foral normas «excepcionales» y «coyunturales», de modo que éstas no son de aplicación inmediata sino desde el momento en que sean dictadas por los órganos competentes del País Vasco.

Por otro lado, cabe mencionar, aunque no sea afectado directamente por la norma, que ésta no afecta a que por las Instituciones competentes del País Vasco se dicten cuantas normas excepcionales y coyunturales crean convenientes dentro del marco concedido por el sistema del CEPV.

IV.3.10.d) Resumen

El principio éste 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 supone de 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 reconoce la capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos.

IV.3.11. 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.º)

IV.3.11.a) Ubicación del precepto

En principio podría parecer extraño al sistema seguido en el análisis de las normas de armonización establecidas en el CEPV, la introducción de un comentario sobre el contenido del artículo 6 del mismo, que trata las competencias exclusivas del Estado.

No obstante, puesto que, en cierto modo, y tal y como se indicará a continuación, este precepto está relacionado de forma directa con las consecuencias del reparto de competencias entre las Administraciones central y vasca en un sentido general, siendo parte fundamental de la misma el análisis del cumplimiento de las normas de armonización, entendemos necesario realizar un comentario al respecto.

IV.3.11.b) Concepto

El concepto de «alta inspección» se utiliza en el EAPV, en sus artículos 16 y 18, referido a las materias de educación y de sanidad, en las que, tras la concesión de competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco, se reserva al Estado la alta inspección para su cumplimiento y garantía.

Una definición de lo que significa la hallamos en diversas sentencias del Tribunal Constitucional.

La Sentencia de 22 de febrero de 1982 (referida a la competencia de educación), indica lo siguiente en su Fundamento Jurídico 3.º:

No parece que tiene sentido la definición conceptual de lo que sea una Alta Inspección, que no es reducible a esquemas genéricos ni puede abstraerse de los concretos servicios, prestaciones, actividades, que dicha Inspección tenga por objeto conocer, supervisar, fiscalizar o corregir, subsumiéndolos al respectivo régimen jurídico, y, en todo caso, no puede confundirse la relación entre las diversas inspecciones, en su caso, de una misma Administración con aquella otra que —como sucede en el caso que nos ocupa—, y por definición, actúa en un espacio fronterizo entre dos Administraciones: la estatal y la de las Comunidades Autónomas.

...

La Alta Inspección aparece así revestida de un carácter jurídico no sólo en lo que concierne a su ejercicio, sino en cuanto a su contenido, pues recae sobre la correcta interpretación de las normas estatales, así como de las que emanan de las asambleas comunitarias, en su indispensable interrelación.

Por su parte, la Sentencia de 28 de abril de 1983, refiriéndose a la anterior, aclara:

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.

IV.3.11.c) Aplicación a la esfera tributaria

Ahora bien, ¿qué supone la anteriormente definida alta inspección en el ámbito tributario, y específicamente en el del CEPV?

En primer lugar, es preciso indicar que la alta inspección no tiene nada que ver con la inspección como fase del procedimiento de gestión tributaria, la cual corresponde a una u otra Administración

en función de lo indicado en el propio CEPV, sino con ese otro concepto, en un primer momento, digamos que de interpretación de la aplicación del CEPV.

En palabras de Fernández Rodríguez²⁷: *comprobar en qué medida el funcionamiento efectivo del sistema tributario foral mantiene la armonía necesaria con el general que ambas partes se han comprometido a salvaguardar, vigilar y, en su caso, descubrir, para poder corregirlas luego, ... es contenido del poder de alta inspección que al Estado se reconoce por el Estatuto por el propio Concierto.*

Por otra parte, Beldarrain Garín²⁸, en afirmación realizada en referencia al Convenio Económico con Navarra, pero que puede transponerse al caso del CEPV, señala que el concepto que se deriva de las anteriormente citadas Sentencias del TC, referido a otras competencias diferentes de la tributaria, *tiene difícil encaje en el ámbito del Convenio Económico, por cuanto que la regulación del sistema tributario no es una materia compartida, en el sentido de que sea el Estado quien dicte la legislación básica y la Comunidad quien desarrolle la misma.*

Por lo tanto, en la línea de lo establecido con carácter general, resulta que la alta inspección que se reserva el Estado no puede suponer cercenación de las facultades en cuanto a establecimiento de tributos que ostentan los Territorios Históricos, sino que consistirá en una especie de competencia de control de cumplimiento del conjunto del CEPV, y en particular de las normas armonizadas, en poder del Estado.

Adicionalmente, ha de tenerse en cuenta que de la redacción de la norma se deduce que el contenido de la función de alta inspección parece agotarse con la emisión anual de un informe sobre la aplicación del CEPV, lo cual fortalece lo indicado en el párrafo anterior, y viene a afirmar que las posibles discrepancias entre el Estado y las Instituciones de los Territorios Históricos en cuanto a la normativa fiscal basadas en la aplicación del CEPV, se dirimirán por vía judicial, tal y como ha sucedido hasta la fecha.

IV.3.11.d) Resumen

El presente concepto resulta de difícil encaje en el sistema del CEPV, si bien se ha tratado de delimitar el alcance mediante la interpretación dada por el TC, no debe suponer recorte alguno a las competencias en materia tributaria de los Territorios Históricos.

²⁷ «Los Derechos Históricos de los Territorios Forales. Bases constitucionales y estatutarias». Según cita de Cebrián Apaolaza, *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: análisis tributario.*

²⁸ *La autonomía fiscal en Euskal Herria.*

PARTE B

LA PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL

CAPITULO V

EL CONCEPTO DE LA PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL

V.1. Introducción

El Concierto Económico establece, en el punto 12 de las normas de armonización contenidas en el artículo 4, que *la aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común*. Sin embargo:

- Este concepto resulta extraño en el Ordenamiento legal interno español, excepto en la redacción del proyecto de Ley de la nueva Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, ya comentada anteriormente.
- En el Concierto no se define el método para determinar las presiones fiscales efectivas de ambos ámbitos tributarios.
- Ningún organismo oficial publica anualmente este indicador.

Este concepto ha sido estudiado desde perspectivas teóricas, y también es calculado anualmente por la OCDE, para comparar la presión fiscal entre países, y analizar su evolución.

Enlazando este precepto con las reflexiones realizadas en el capítulo IV anterior en cuanto a la idea que subyace en diversas normas armonizadoras que tratan de evitar la competitividad fiscal del País Vasco frente al Territorio Común, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de julio de 1991, la califica de cláusula de cierre entre las normas de armonización, independientemente de que lo poco afortunado de su redacción hace muy difícil su aplicación práctica, tal y como se expone posteriormente.

Pudiera establecerse una primera aproximación al concepto de presión fiscal, distinguiendo entre las dos acepciones básicas que pueden atribuirse a dicho término, cuales son el de presión fiscal normativa frente a presión fiscal efectiva. Sin perjuicio de que en páginas posteriores se procederá a analizar ambos términos detenidamente, cabe apuntar, como diferencia fundamental existente entre los mismos, que mientras que la presión fiscal normativa pudiera decirse que trata de cuantificar el nivel recaudatorio que potencialmente se derivaría de la normativa en vigor, la presión fiscal efectiva es un indicador que considera la recaudación realmente obtenida, por lo que, por factores que posteriormente se verán, en general es normal que los resultados de dichos indicadores difieran o, en su caso, que la relación entre los mismos no resulte directa y definida.

En todo caso, cabe apuntar que el presente estudio de evaluación cuantitativa será abordado desde la óptica de la presión fiscal efectiva, y ello porque la propia norma de armonización del número 12 del artículo 4 se refiere expresamente a dicho concepto.

Así, y para el análisis pretendido se realizará, en primer lugar, un estudio teórico del concepto de presión fiscal efectiva, el cual pudiera dividirse en los siguientes apartados:

- Una visión global inicial del concepto de presión fiscal.
- Mediciones de la presión fiscal. Indicadores concretos y de mayor aceptación para la parametrización de la presión fiscal: índice clásico de medición e índice de Frank.
- Profundización en el análisis de los conceptos de presión fiscal normativa frente a presión fiscal efectiva.
- Enunciación y análisis del concepto de «balanza fiscal», en contraposición al de presión fiscal.
- Una vez abordado el estudio teórico del concepto de presión fiscal efectiva, se procederá a analizar el alcance y significado concretos de la norma de armonización duodécima del Concierto Económico, incidiendo en aspectos tales como el indicador a utilizar y el alcance cuantitativo y temporal de la norma, entre otros.

V.2. El concepto de presión fiscal, visión global inicial

V.2.1. Definición de presión fiscal

Los estudios relacionados con la presión fiscal intentan medir el efecto de la imposición sobre la distribución de ingresos y patrimonio dentro de una sociedad. El análisis de la presión fiscal trata la cuestión acerca de ¿quién paga los tributos? Para resolver la misma cuestión, se podrían examinar las leyes fiscales, es decir, por ejemplo, investigar los distintos tipos impositivos y examinar quién, según la Ley, es legalmente responsable del pago de los mismos. No obstante, en la actualidad resulta doctrina pacífica que la incidencia legal del impuesto no debe coincidir, y probablemente no coincide, con la incidencia económica del mismo. Esta falta de correspondencia se debe a que las personas físicas ajustan su comportamiento en respuesta a la sujeción de un impuesto. Como consecuencia, una persona que no sea aquella sobre quien recaiga la responsabilidad legal de pagar el tributo podría, de hecho, estar soportando los tributos produciéndose una «traslación tributaria» y deja claro que la incidencia económica de un impuesto puede ser distinta a la incidencia legal. Así desde una perspectiva política, la presión fiscal efectiva podría ser la magnitud relevante y no la presión fiscal normativa.

La teoría económica ha producido una variedad de instrumentos de medida de la presión fiscal y ha usado muchas metodologías analíticas y de cómputo para hacer estimaciones de la presión fiscal. Normalmente, estos estudios identifican la incidencia del impuesto para distintos grupos de la sociedad. Atkinson y Stiglitz (1987) identificaron los siguientes ámbitos en los cuales se han llevado a cabo estudios de incidencia del impuesto.

- Productores, consumidores y proveedores de factores de producción; en el caso de impuestos sobre bienes, los efectos se analizan con respecto a beneficios, ingresos de los factores de producción y de los consumidores. En el caso de que aumente el precio del producto, decimos que hay una repercusión del impuesto, mientras que si afecta a los ingresos de factores de producción y factores intermediarios, decimos que hay una absorción del mismo por el propio sujeto pasivo.
- La distribución funcional de los ingresos; en este caso la atención se centra en la distribución de los ingresos entre la mano de obra y el capital. Esto requiere analizar un impuesto en cuanto a su efecto sobre la demanda y oferta de mano de obra y capital y, como consecuencia, sobre los precios de tales factores.

- La distribución de la renta entre las personas físicas; los efectos de los impuestos estatales y gastos públicos se pueden analizar para personas clasificadas según diferentes grupos o niveles de ingresos. ¿Qué grupos o niveles de ingresos pagan la mayoría de los impuestos y cuáles se benefician más del gasto público?
- La incidencia regional de un impuesto; el efecto de un programa de imposición o/y de gasto público puede variar según las distintas regiones.
- Incidencia entre generaciones; los impuestos que se impongan en la generación presente podrían generar beneficios para la generación siguiente o viceversa.

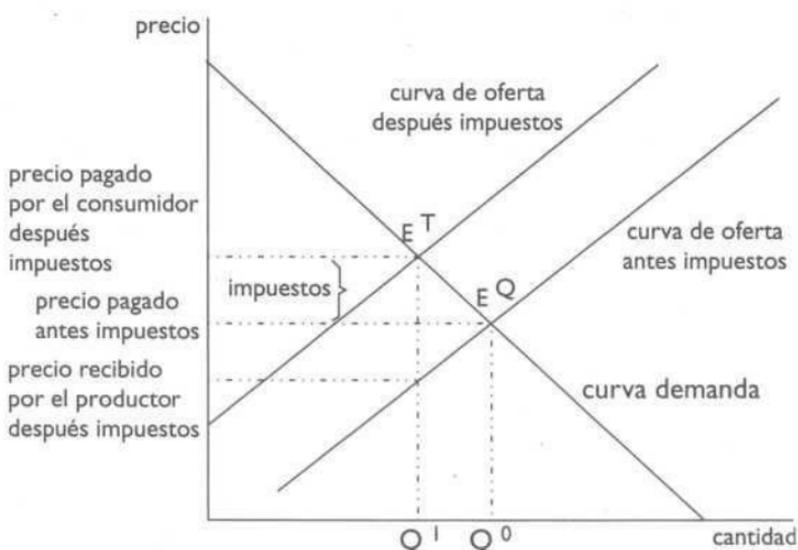
En este capítulo vamos a analizar esencialmente el primer, segundo y cuarto tipo de incidencia, comenzando con una definición del concepto de la presión fiscal y de traslación tributaria.

V.2.2. *Definición de incidencia fiscal y de traslación tributaria*

Comenzamos nuestro análisis con una ilustración de la incidencia fiscal que se puede encontrar en muchos de los manuales sobre Economía Pública.

El estudio más habitual de incidencia fiscal parte del modelo de equilibrio parcial del mercado competitivo. Utilizaremos un ejemplo básico tratando la oferta y demanda para un bien en particular, digamos manzanas.

FIGURA V.1

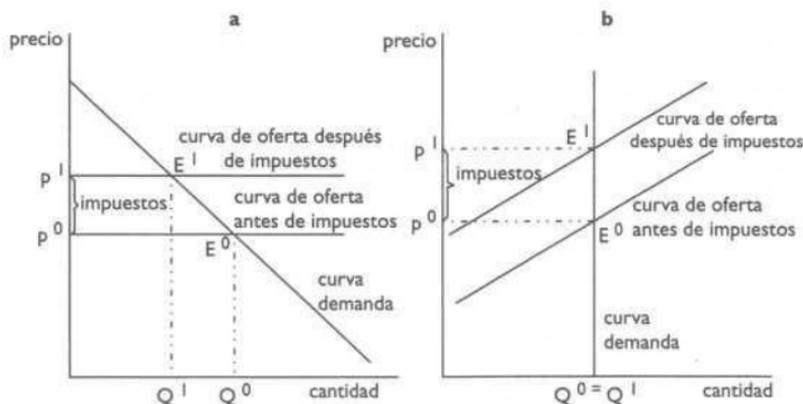


La figura 1 se puede utilizar para describir resumidamente los efectos de tal impuesto sobre la cantidad y el precio. Antes del impuesto, el equilibrio en este mercado se da por el punto E. Vamos a asumir que el gobierno impone un impuesto de t a los productores de manzanas y que éstos han de pagar el impuesto al gobierno. El efecto de este impuesto es que la curva de oferta se desplaza hacia arriba en la medida en que los productores de las manzanas ya no están dispuestos a suministrar la misma cantidad de manzanas por el mismo precio, sino que prefieren recibir el precio antiguo más el impuesto.

Según muestra la figura, el efecto del desplazamiento hacia arriba de la curva de oferta supone que el precio de equilibrio aumenta. No obstante, la elevación de precios es inferior al importe del impuesto. Como consecuencia, a pesar de que los productores deben pagar el impuesto, resulta que los consumidores están pagando parte del mismo en la forma de precios más altos. Apparentemente, el impuesto se paga entre los consumidores y los productores.

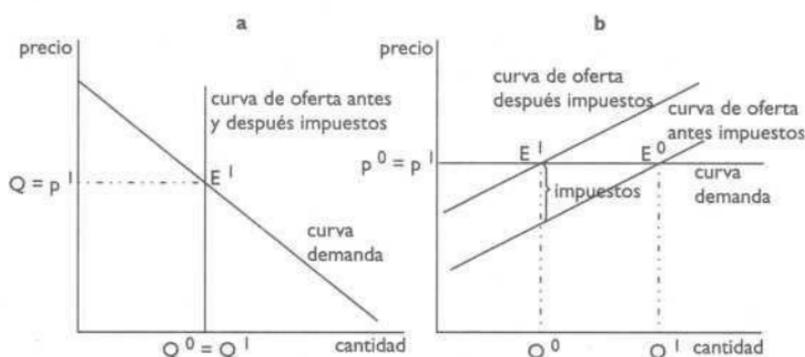
El importe de la subida de precios que resulte de la sujeción al impuesto depende de la forma de las curvas oferta y demanda. En este sentido, se distinguen varios casos restrictivos.

FIGURA V.2



Consideremos primero la figura 2, en el que las curvas oferta sean perfectamente elásticas como en el diagrama 2 (a). En este caso, el precio aumentaría en el importe total del impuesto, es decir que el impuesto se repercute en su totalidad y toda la presión fiscal es realmente soportada por los consumidores. Otro caso restrictivo se produce cuando la demanda es perfectamente inelástica. En este caso el precio también aumentará en el importe total del impuesto.

FIGURA V.3



En la figura 3, se asume que:

- la curva oferta es perfectamente inelástica y
- que la curva demanda es perfectamente elástica.

Con una curva de oferta perfectamente inelástica [panel (a)], el precio de mercado no se verá afectado por la sujeción al impuesto y es el productor quien soporta toda la presión fiscal. El mismo resultado se obtiene cuando se asume que la demanda es perfectamente elástica.

Resulta, por tanto, que las pendientes de las curvas de demanda y de oferta determinan hasta qué punto el impuesto se repercute al consumidor o es asumido por el productor. Las pendientes de las curvas demanda y oferta se pueden medir por sus elasticidades respectivas. Así, cuanto más elástica sea la curva de demanda y menos la oferta, mayor será el importe del impuesto soportado por el productor y menor la presión fiscal para el consumidor.

Es más, cuanto menos elástica sea la curva de demanda y más sea la de oferta, menor será el importe del impuesto que será asumido por los productores, mientras que los consumidores tendrán que soportar la mayor parte de la presión fiscal. Esta conclusión se conoce como la «Ley Dalton» y deja claro un principio fundamental de incidencia del impuesto, que supone que la incidencia del impuesto es soportada en su totalidad por los demandantes o proveedores inelásticos¹.

El análisis anterior también se puede utilizar para mostrar que no importa de quién recaude el gobierno los impuestos, es decir, da

¹ Kotlikoff y Summers.

igual que se recaude de los productores o de los consumidores. Consideremos, por ejemplo, el supuesto de que el gobierno recaudase el impuesto de los consumidores en lugar de los productores. En este caso, el impuesto hubiera desplazado la curva de *demanda* hacia arriba y el efecto sobre los precios también hubiera dependido de las diferentes elasticidades de la demanda y oferta.

Los principios que regulan la incidencia en el caso de mercancías pueden extenderse fácilmente también a otros mercados. Consideremos, por ejemplo, la sujeción a impuestos de la mano de obra. Una vez más, podemos concluir que no importa de quién recauda el gobierno el impuesto, es decir, de los trabajadores o de las empresas. Lo que importa es el valor de las elasticidades de *oferta* y *demanda* en el mercado laboral. Imaginemos primero que la oferta de mano de obra es perfectamente inelástica. En este caso, los trabajadores soportarán la totalidad de la presión fiscal, es decir que el efecto del impuesto es simplemente mantener el salario bruto igual y reducir el importe neto que se paga a los trabajadores ².

De haber sido la oferta de mano de obra muy elástica, las empresas hubieran soportado la mayor parte de la presión fiscal.

La introducción del mercado laboral también nos permite ilustrar otro elemento interesante relacionado con la traslación de la presión fiscal. Volvamos al ejemplo de imposición del mercado de productos y supongamos que ni la curva de *oferta* ni la curva de *demanda* son totalmente elásticas. Como ya sabemos, los productores y los consumidores compartirán la presión fiscal. No obstante, la asunción implícita que se haría a la hora de derivar esta conclusión es que los productores producen manzanas empleando una mano de obra cuya elasticidad de oferta es perfecta, es decir se asume implícitamente que los trabajadores tendrían la opción de trabajar por un sueldo determinado en cualquier otra parte fuera del sector de manzanas. Otra asunción implícita es que el capital que ha sido suministrado por el productor tenga una elasticidad oferta cero. Obviamente, esto no ha de ser así. Supongamos por ejemplo que nuestras manzanas fueron producidas empleando una oferta de mano de obra perfectamente inelástica y una oferta perfectamente elástica de capital. Muchos estudios empíricos han sugerido que la oferta de mano de obra es bastante inelástica con respecto al tipo salarial (es decir, la asunción de una oferta fija de

² Surgen complicaciones interesantes si la curva oferta es atípica. En este caso, una retención del salario podría resultar en una reducción del salario superior al propio impuesto en la medida en que una reducción en salarios induce a una mayor cantidad suministrada, cuyo efecto será reducir los impuestos.

mano de obra es una buena hipótesis funcional para la economía en su conjunto). Adicionalmente, la asunción de un capital social fijo es bastante inelástica debido a que los ahorradores pueden fácilmente sustituir ahorros por consumo y que los inversores pueden convertirse en reacios a realizar inversiones por si acaso son gravados. En tales circunstancias, un impuesto sobre productos básicos bajaría los salarios. La aplicación de la «Ley Dalton» nos obliga a concluir que la imposición puede tener repercusiones en áreas en las que no se esperaría ningún efecto a primera vista.

Esto es evidente si se consideran, por ejemplo, los efectos de los impuestos sobre bienes inmuebles. Estos impuestos suelen ser establecidos a nivel local en vez de a nivel nacional y suelen variar entre las distintas jurisdicciones locales. A corto plazo, la imposición de un elevado impuesto local sobre bienes inmuebles probablemente dará lugar a una carga fiscal elevada para los propietarios, dado que el capital invertido en los mismos puede considerarse como inmóvil a corto plazo. El impuesto sobre bienes inmuebles solamente será soportado por los propietarios existentes de los bienes inmuebles³. Para examinar la causa de esta apreciación, consideremos el caso de inmuebles cuyo rendimiento de la inversión es del 10 % anual, de manera que un activo cuyo rendimiento es \$100 vale \$1.000. Si el gobierno local hubiera de imponer un impuesto de \$50 por cada \$1.000 de bienes inmuebles, esto equivaldría a un impuesto sobre la renta de 50 %. Si los propietarios existentes tuvieran ahora solamente un rendimiento de \$50 y el valor de los bienes inmuebles fuera \$500, asumiendo que no se impongan más impuestos en ninguna otra parte, todavía sería posible obtener un rendimiento neto del 10 %. No hace falta decir que los propietarios posteriores no querrán pagar más de \$500 para la propiedad dado que pueden obtener una tasa de rendimiento del 10 % en otra parte.

A largo plazo, la incidencia del impuesto sobre bienes inmuebles puede ser diferente. Los propietarios de bienes inmuebles que no puedan o no deseen trasladarse se enfrentarán con la misma pérdida fiscal que a corto plazo. No obstante, el capital se podría emplear en primer lugar para mejorar la calidad de los bienes inmuebles (construcción de alcantarillas, carreteras, etc.). Esto abriría la posibilidad de trasladar el impuesto a los nuevos dueños de la propiedad mejorada. Se obtendría el mismo resultado si el capital pudiera salir de la jurisdicción fiscal. En este caso, el capital en la jurisdicción de alta imposición se reduciría mientras que lo contrario ocurriría en las jurisdicciones de baja imposición. Como consecuencia, la tasa de rendimiento de la inversión aumentaría en

³ Musgrave y Musgrave.

la jurisdicción de alta imposición y se reduciría en la jurisdicción de imposición baja. Este proceso cesaría cuando los tipos de rentabilidad fueran iguales en todas las jurisdicciones. En el caso de que la jurisdicción de alta imposición fuera muy pequeña con respecto a las otras jurisdicciones de imposición baja, este efecto sería insignificante. No obstante, no siendo éste el caso, el resultado global en esta economía de opción será que la tasa de rendimiento de la inversión tienda a descender. Al margen de este resultado, existen algunos efectos de orden secundario que podrían surgir. Considérese, por ejemplo, la menor cantidad de casas que estarían disponibles cuando el capital salga de la jurisdicción de alta imposición. Como resultado, las rentas aumentarían para que el capital invertido genere el mismo rendimiento que el de las jurisdicciones de imposición baja. Otro efecto ocurre cuando la mano de obra, como resultado de la exportación de capital, tiene menos capital con el que trabajar y como consecuencia se enfrentará a un sueldo más bajo.

El impuesto local sobre los bienes inmuebles también puede servir para ilustrar el fenómeno de la «exportación de impuestos». Asumamos por ejemplo que los no residentes poseen todas las propiedades en la jurisdicción donde existe imposición fiscal. Como resultado, ellos serán los que soporten la presión fiscal a corto plazo mientras que el bienestar de los residentes locales no es afectado. No obstante, a largo plazo, cuando el capital se pueda exportar, los residentes locales se verán enfrentados con alquileres más altos y sueldos más bajos. Como consecuencia, en el caso de salidas de capital, los residentes locales acabarán soportando la presión fiscal.

La incidencia del impuesto sobre sociedades también ha sido analizada con la ayuda del modelo citado anteriormente. La presión fiscal de dicho impuesto ha de ser finalmente soportada por alguien, no necesariamente la empresa. Una vez más, existen muchas posibilidades. La más evidente es que los accionistas podrían soportar la presión fiscal como resultado de dividendos más bajos. Por otro lado, el impuesto sobre sociedades se puede trasladar a los consumidores mediante precios más altos, o a los trabajadores mediante sueldos más bajos. No obstante, otra posibilidad es que los inversores respondan al impuesto individual sobre sociedades invirtiendo menos en empresas corporativas y más en empresas no corporativas hasta que las tasas de rendimiento de las dos clases de inversión sean las mismas. El resultado de este proceso de equilibrio sería que todos los propietarios de capital (empresas corporativas y no corporativas y residentes) soportarían la presión del Impuesto sobre Sociedades, porque el rendimiento después de impuestos sería inferior como resultado del propio impuesto. Una

última posibilidad es que la presión del sistema de impuesto sobre sociedades con respecto al capital social existente ya haya sido capitalizada en precios de acciones inferiores de los que hubieran correspondido si no hubiera existido el sistema actual. En base a esta hipótesis, los compradores de acciones no sufren ningún perjuicio según la ley vigente.

Todos los ejemplos citados tienen en común que son un análisis de equilibrio parcial. La inconveniencia de este tipo de análisis es que ignora todo tipo de efectos de segundo rango en sectores distintos al que se está considerando. Esto puede que no sea un problema significativo si se impone un impuesto sobre una actividad que es insignificante con respecto a la economía global, pero evidentemente se hace más problemático al considerar impuestos más generales. Por ejemplo, una reducción de la masa salarial beneficiará especialmente a los sectores laborales intensivos, y se puede también mantener que en lo que concierne la oferta, un desplazamiento de manzanas tendrá repercusiones sobre la demanda para productos en otros sectores y la demanda para factores en estos sectores.

Los modelos de equilibrio general no suelen tener problemas asociados con los modelos de equilibrio parcial, porque contemplan todos los sectores de la economía simultáneamente. Es decir, contienen descripciones de las decisiones relacionadas con el consumo de artículos domésticos, decisiones relacionadas con la producción dentro de las empresas que operan en varios sectores y también contienen una descripción de los mercados para los factores de producción. Modelando todos los sectores de la economía simultáneamente y resolviendo el sistema simultáneamente, los efectos intrasectoriales se analizan de una manera más adecuada que usando modelos de equilibrio parcial. Los modelos de equilibrio general han aumentado considerablemente nuestro conocimiento sobre la incidencia del impuesto. No obstante, según Kotlikoff y Summers, no han invalidado los dos principios de incidencia del impuesto mencionados anteriormente, esencialmente, que no importa en qué lado del mercado se recaude el impuesto, y que los impuestos serán soportados por los demandantes o por los oferentes según su elasticidad, ya que los demandantes y oferentes con curva elástica podrán trasladar el peso del tributo.

V.2.3. Otras consideraciones preliminares

La presión fiscal puede tener diferentes alcances y significados, según la perspectiva desde la que es definida o analizada. Las principales perspectivas pueden ser legales, económicas, doctrinales o académicas. En los párrafos siguientes se realiza un análisis preliminar de este concepto.

A modo introductorio, y para facilitar la comprensión de lo recogido a continuación, enunciaremos la fórmula más simple y de mayor utilización práctica, entre otros por la propia OCDE, para su determinación, *Recaudación/ Renta*, aunque posteriormente la propia fórmula sea sometida a un análisis crítico.

Por tanto, y desde una perspectiva aún genérica, debe analizarse en primer lugar, los conceptos de *Recaudación* y *Renta*.

Con relación a la «*Recaudación*», ésta debe enfocarse desde lo que nuestro ordenamiento jurídico define como tributos, ya que a través de ellos se obtiene, en principio, dicha recaudación. La Ley General Tributaria clasifica los tributos, y los define como:

- *Impuestos como aquellos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.*
- *Tasas, como tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios, o la realización de actividades, en régimen de derecho público que se refieran, afecten, o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:*
 1. *Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.*
 2. *Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares, o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, está establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.*
- *Por último, define la categoría de contribuciones especiales como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*

Asimismo, la propia Ley General Tributaria establece que el *rendimiento de los tributos se destinará a cubrir los gastos generales del Estado, salvo que a título excepcional, y mediante una Ley, se establezca una afectación concreta.*

Respecto de la otra magnitud, «*Renta*», Instituciones Públicas y Privadas producen anualmente estimaciones de la misma, determi-

nadas por su composición (origen) o por su destino. Sin embargo, dichas estimaciones presentan diferencias entre las mismas, y son particularmente menos eficientes, cuando intentan estimar rentas regionales, dentro de un Estado.

Los tributos pueden no representar necesariamente la totalidad de todos los ingresos públicos que supongan un esfuerzo inmediato a los ciudadanos (por ejemplo, la emisión de deuda pública), ni todos los ingresos públicos dan lugar a una presión fiscal (por ejemplo, rentas de propiedades).

Como concluye Lello Gangemi en su *Tratado de Hacienda Pública*, el cálculo de la presión fiscal presenta grandes dificultades, de modo que se ha llegado a la convicción, generalmente aceptada, de que tal cálculo tiene, en la mejor de las hipótesis un «amplio significado indicativo». Otros autores reconocidos relativizan aún más el concepto de presión fiscal, y algunos, como R. Acosta, llegan a calificarlo como término vacío, grandilocuente, presuntuoso, incompleto e inútil.

Una primera reflexión, es que pudiera no tener que considerarse únicamente la recaudación de tributos, porque pueden existir otro tipo de ingresos coactivos, por parte de las autoridades públicas, organismos públicos (seguridad social) o cedidos a entes privados (autopistas de peaje, uso y consumo de agua, etc.), e incluso requerimiento de servicios personales (servicio militar obligatorio, prestaciones sociales, etc.), que pudieran formar parte de un amplio concepto de recaudación y, que en todo caso, pueden no ser susceptibles de una cuantificación precisa, en cuanto al esfuerzo económico exigido a los ciudadanos. Hay que resaltar también, por su posible importancia cuantitativa, el efecto financiero que a favor de la Administración suponen las devoluciones fiscales, en cuanto a depósitos de fondos no remunerados, que sistemáticamente se producen en nuestro sistema tributario.

Una segunda reflexión es la *unidad de tiempo en que se mide dicha recaudación*. Siendo comúnmente aceptado, tal vez por evidentes razones prácticas, que la misma se establece sobre una base anual, que mayoritariamente suele coincidir con el año natural, no debe soslayarse el hecho de que las cuentas de recaudación siguen un criterio fundamentalmente de caja y no de estricto devengo. Como consecuencia, efectos derivados de las condiciones temporales de pago de los tributos, de determinados efectos de las concesiones de aplazamiento, de medidas incentivadoras consistentes en diferimientos en el pago o inclusive en exenciones temporales de algunos tributos, de la rapidez en la gestión de las devoluciones de tributos cobrados en exceso, así como la propia detección y liquidación de operaciones de fraude fiscal o efectos de sentencias

favorables o contrarias a los intereses de la Hacienda Pública que pueden implicar ingresos atípicos o desembolsos singulares importantes, entre otras, hacen que la *recaudación anual* constituya una magnitud económica meramente aproximada, pero que no determina de una manera exacta el esfuerzo económico exigido a los ciudadanos de un ámbito territorial concreto en un año específico. Además, la mayoría de los tributos se devengan como consecuencia de determinados acontecimientos o hechos económicos (ver definición anterior de tributos), que pueden ocurrir o no ocurrir en un año determinado, como consecuencia de muchos factores (ciclo económico, actividades singulares, modificaciones en las formas de consumo, o mero azar).

Una tercera reflexión es que la presión fiscal puede carecer de significado operativo preciso, tomada como un mero parámetro absoluto, porque a través del resultado aritmético de un cálculo no puede inferirse que el nivel de fiscalidad sea elevado o reducido, debido a que:

- Tanto el nivel de exigencia de servicios públicos y el coste de los mismos, como las necesidades reales a atender, pueden variar sustancialmente entre países en cada momento, o en el mismo país según momentos o inclusive según diferentes zonas geográficas de un mismo país, y además
- las organizaciones sociales nacionales pueden establecer diferentes medidas de financiación de aquellas necesidades sociales consideradas como prioritarias y atendibles mediante aportaciones de ciudadanos que, según como se formulen, pueden integrarse o no en el cálculo,

por tanto, entendemos que el concepto debe ser evaluado en términos relativos y comparado con otras economías.

La reflexión siguiente obliga a entrar en un termino de *comparabilidad*, es decir, si a través de un indicador adecuado de presión fiscal pudiera inferirse que los ciudadanos de determinado territorio son más o menos presionados por los poderes públicos, en un momento temporal concreto, que los ciudadanos de otro ámbito territorial distinto. La comparabilidad pudiera parecer aparentemente sencilla pero, sin embargo, cuando se profundiza en la misma, comienzan a plantearse problemas tanto conceptuales como prácticos. Estos problemas vienen fundamentalmente provocados por:

- La dificultad de definir magnitudes homogéneas sobre el esfuerzo exigido, dados los diferentes factores que inciden en el mismo,

tales como riqueza relativa tanto del país como su distribución entre los ciudadanos y también a sus empresas, niveles de precios, efectos derivados de conversión de monedas, etc.

- Los procedimientos de distribución de la carga entre los diferentes tributos, así como entre los ciudadanos, particularmente en aquellos impuestos en los que existe progresividad impositiva, y las diferentes fórmulas de ahorro o inversión que pueden no ser incluidas en la base imponible de determinados impuestos, y sus efectos dinámicos a largo plazo.
- En particular, y aunque ya subyace en los comentarios anteriores, ha de considerarse, dado que se trata de medir un esfuerzo realizado por los ciudadanos, los efectos decrecientes de la utilidad marginal de la renta, en cuanto a que personas con mayor nivel nominal de renta pueden llegar a tener que realizar un esfuerzo económico inferior respecto de los ciudadanos de menor nivel de renta relativa.
- Además, la presión fiscal efectiva comparada puede resultar similar o muy diferente, aunque la normativa sea diferente o inclusive similar, ya que la misma finalmente resultará tanto de la presión nominal derivada de la legislación promulgada que recoge el sistema tributario de cada país, como de la gestión que se realice sobre la misma, y de los actos de los ciudadanos, además de las circunstancias económicas en cada momento.

V.2.4. Conclusiones a lo recogido en párrafos anteriores

Como conclusión a lo recogido en los párrafos anteriores, podría colegirse que:

- La presión fiscal no debiera entenderse como un concepto absoluto, sino relativo, en comparación con otros ámbitos, espaciales o temporales, que es donde puede aportar una utilidad para su comprensión.
- La comparación puede ser realizada, aunque probablemente se enfrentará a dificultades objetivas, que pudieran afectar, en alguna medida, a las conclusiones.
- Para intentar alcanzar unos niveles similares de presión fiscal probablemente no sería suficiente una misma legislación normativa, si ella no va acompañada de una actuación similar en exacción, gestión, control e inspección de los tributos, y además, existe una coincidencia en todas las circunstancias económicas

que puedan influir, las cuales se encuentran fuera del control del propio ámbito tributario.

- La presión fiscal comparada puede ser utilizable para:
 - Establecer elementos de referencia a nivel cualitativo («amplo significado indicativo» según Lello Gangemi), es decir, una manera de intentar analizar situaciones económicas en principio comparables, a diferentes niveles: macroeconómico, legislativo, jurídico, redistributivo, e inclusive microeconómico, y
 - como elemento de equiparación o utilización legislativa, en términos de una aproximación o armonización de legislaciones que parten de posiciones divergentes.
 - Para definir procesos de integración efectiva (sistemas federales, integración comercial o inclusive política, etc.).
- No obstante, entendemos que sería muy difícil que como consecuencia de procesos de armonización pudiera garantizarse una identidad de efectos, principalmente por las diferencias subyacentes en niveles y reparto de la riqueza, y de las circunstancias económicas.
- Además, pudiera ser éticamente cuestionable establecer idénticos niveles de presión fiscal sin considerar otros aspectos relevantes, tales como los niveles relativos de riqueza, la cultura, etc.

V.3. La medición de la presión fiscal

V.3.1. *Métodos teóricos alternativos de determinación de la presión fiscal*⁴

A nivel teórico, algunos autores han intentado establecer diversas fórmulas para intentar cuantificar, bajo diferentes hipótesis, este concepto. En los párrafos siguientes se recogen algunas de estas aportaciones.

Cosciani analizó el concepto relativo de la presión tributaria, que pudiera ser positiva o negativa. La «presión fiscal positiva» consistiría, según dicho autor, en la disminución del poder de adquisición

⁴ *Tratado de Hacienda Pública*, de Lello de Gangemi, traducido por Francisco Fernández Flores, y de *Manual de Economía Financiera*, de Julio Banacloche Pérez.

o el aumento del coste de producción que las economías de un determinado sistema económico son obligadas a soportar por la actividad financiera y de intermediación del Estado y, como consecuencia, las mismas economías pueden beneficiarse del consiguiente empleo de los impuestos en medida superior, igual o inferior a las relativas cargas exigidas. Si por la actuación del Estado los beneficios que su actividad reportara excedieran a las cargas exigidas a sus ciudadanos, se hablaría de una «presión fiscal negativa». Esta teoría emplea de manera subyacente y nos introduce en el concepto de balanza fiscal, que será desarrollado posteriormente.

Por su parte, Ricci distingue el concepto de «presión fiscal» del relativo a «presión financiera». Mientras el primero hace referencia al concepto clásico y simplificado antes enunciado (Recaudación/Renta), el segundo profundiza en las otras formas de financiación del Estado, al considerar que la parte de los gastos públicos que no se financian con ingresos públicos deben cubrirse con otras fuentes: la emisión de moneda y el endeudamiento del Estado, por lo que acaba midiendo el esfuerzo fiscal por vía del gasto público. La medición precisa de este último indicador queda dificultada por los efectos que tales procedimientos de financiación pudieran producir en la inflación interna.

Otros autores, entre ellos Borgatta, Griziotti, etc., han intentado profundizar en estimadores de la presión fiscal que pretenden cuantificar la presión fiscal de una manera más dinámica, aunque se encuentran con problemas objetivos para poder determinar, en una economía real, los valores de algunos de los elementos precisos (valor económico o utilidad de los servicios públicos, cuantificación de mínimos vitales, también definida por diferencia con la anterior como renta libre de la nación, etc.).

Autores más recientes, como Fuentes Quintana, De Luis, Acosta, etcétera, consideran conveniente abandonar los métodos clásicos de medición, mediante la introducción de conceptos novedosos que tiendan a expresar *la porción pública de la renta nacional*.

Por último, otras críticas al modelo clásico sugieren que los indicadores contemplan únicamente los *impuestos visibles*, pero no los *ocultos*, que proceden de la presión indirecta y de los fenómenos de traslación e incidencia del impuesto, principalmente derivados los costes fiscales subyacentes en los bienes y servicios consumidos, y tampoco se contemplan los ahorros que el contribuyente experimenta como consecuencia de las transferencias recibidas.

Entendemos que estos problemas se agudizan progresivamente, como consecuencia de la creciente integración e internacionalización de las economías, que probablemente acabe suponiendo una imposibilidad práctica de determinar quién soporta finalmente determinados impuestos.

Por tanto, puede concluirse que existe una amplia, antigua y sin embargo vigente, discusión doctrinal sobre cuál sería la manera mejor de establecer indicadores adecuados para estimar la presión fiscal en cuanto a esfuerzo provocado en los ciudadanos por parte del sector público, y aunque los fenómenos subyacentes son conocidos o, en algunos casos, sólo intuidos, en la práctica, existen amplias limitaciones de información para poder estimar adecuadamente dichos efectos.

Lo recogido en los párrafos anteriores, pone de manifiesto que no existe un acuerdo definitivo sobre el concepto ni sobre el indicador.

- Las fórmulas clásicas continúan vigentes, aunque existe una conciencia generalizada sobre las limitaciones implícitas para su cuantificación precisa, dado que las diversas corrientes ponen de manifiesto tanto diferencias conceptuales sobre el propio concepto, como dificultades prácticas para la obtención de la información necesaria a fin de proceder a la cuantificación de los elementos precisos para la determinación del indicador.
- Los resultados obtenidos para realizar comparaciones debieran considerarse como indicativos y aproximados. En todo caso los resultados deben ser sometidos a un profundo análisis crítico en cuanto a su significado.

V.3.2. Metodología moderna de estudios de presión fiscal

Los autores más modernos están enfocando el estudio de una manera diferente. Así, se han realizado estudios empíricos de cálculos de la presión fiscal empleándose varios enfoques. Atrosic y Nunns (1990) distinguen lo siguiente:

- estudios sobre muestras representativas de contribuyentes
- estudios de datos agregados
- estudios de microdatos
- estudios de microsimulación

- modelos aplicados de equilibrio general

Los estudios sobre muestras representativas de contribuyentes normalmente calculan la presión fiscal para algunos grupos de contribuyentes. Estos grupos pueden ser generales (por ejemplo, hombres solteros sin familiares a su cargo, hombres con familiares a su cargo, con un número medio de hijos, etc.) o específicos (por ejemplo, centrados en el grupo que se supone es el que más va a beneficiarse de un impuesto específico o el que más va a verse perjudicado por el mismo). Para cada grupo, normalmente se comparan los tipos de imposición, los impuestos efectivamente pagados o los impuestos como un porcentaje de la renta. Estos estudios pueden variar dentro de la gama de impuestos que cubren, desde el enfoque exclusivo sobre un único impuesto a todo el espectro de impuestos para todos los niveles del gobierno. Los estudios representativos del contribuyente no pueden llegar a ninguna conclusión sobre las presiones fiscales o de gastos, sin hacer algunas asunciones en lo que respecta la incidencia de los diferentes impuestos.

Por ejemplo, se asume que los impuestos sobre la renta de personas físicas son soportados por el asalariado, los impuestos societarios normalmente son asumidos por los accionistas y propietarios, etc. Algunos impuestos, como el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, entre otros, suelen ser asumidos por los consumidores o por los contribuyentes y los consumidores. La presión fiscal resultante se calcula, por ejemplo, para familias de cuatro miembros dentro de distintos grupos de ingresos. Los cálculos luego permiten llegar a conclusiones sobre la progresión o regresión del sistema fiscal.

Los estudios sobre muestras representativas de contribuyentes constituyen el enfoque más antiguo para calcular la presión fiscal. Estos estudios se han usado en muchas ocasiones para evaluar los efectos de cambios en las políticas fiscales. Los estudios tienen algunas limitaciones aparentes. Una de las más importantes está relacionada con el hecho de que no pueden tratar las cuestiones de equidad horizontal, es decir que no es seguro que todos los contribuyentes dentro de un único grupo de ingresos se verán afectados más o menos de igual manera por la política fiscal. Para llegar a tal conclusión, se necesitaría substancialmente más información por categoría de contribuyente, como datos sobre las fuentes de ingresos, tendencias de consumo, etc. No hay ninguna garantía de que los contribuyentes dentro de una categoría soporten la misma presión fiscal.

Los estudios de datos agregados son parecidos a los estudios sobre muestras representativas, pero difieren de los mismos esencialmente debido a que introducen la distribución de los ingresos y los vinculan a la distribución de la presión fiscal. Esto hace que sea posible, por ejemplo, comparar los ingresos obtenidos por cada grupo de ingresos con el porcentaje del gasto público total recibido. Las curvas Lorenz y los coeficientes Gini permiten al investigador llegar a conclusiones sobre la equidad del sistema fiscal. Por otra parte, comparando los impuestos pagados entre cada grupo de ingresos, los estudios de datos agregados también pueden producir conclusiones sobre la progresión o regresión del sistema fiscal.

Tanto los estudios sobre muestras representativas de contribuyentes, como los estudios de datos agregados, hacen una estimación de la presión fiscal al realizar determinadas asunciones con respecto a la incidencia de diferentes impuestos. En la tabla recogida después se detallan las asunciones estándar que muchos de estos estudios hacen ⁵. Una vez que se haga la asunción sobre la incidencia, el pago de impuestos se puede imputar a los individuos con la ayuda de estadísticas sobre la distribución de ingresos o según la distribución de gastos del consumidor, etc. El tipo efectivo de imposición para cada escalón de renta se determina calculando la imputación fiscal a los ingresos medios en cada escalón de renta.

CUADRO V.1
Asunciones estándar de estudios relacionados con la incidencia del impuesto

Impuesto	Asunciones de incidencia	Imputación según
Impuesto individual sobre la renta de personas físicas	Sin cambios	Pagos de impuestos
Impuesto sobre sociedades	1/2 sobre consumos	Consumo
	1/2 sobre rendimientos del capital	Rentas de capital
Impuestos especiales y de ventas	Consumo	Tipo de consumo
Impuesto sobre bienes inmuebles: vivienda vivienda alquilada negocios	Propietarios Arrendatarios 1/2 sobre rendimientos del capital	Propiedad Alquiler Rendimientos de capital
Impuesto sobre la nómina: empresa empleado	Consumidores Empleado	Consumo Ingresos

⁵ Musgrave y Musgrave.

Igual que en el caso de los estudios representativos del contribuyente, los estudios de datos agregados no resultan adecuados para tratar el tema de equidad horizontal.

Este no es el caso con los estudios de microdatos, que tienen la ventaja de ser capaces de modelar diferencias en lo que concierne a la presión fiscal entre personas de un mismo grupo de ingresos. La información recogida en estos estudios, que podría incluir información sobre cientos de miles de contribuyentes, corresponde a variables como el acceso a las distintas fuentes de ingresos, tendencias de consumo, ahorros, las características demográficas del contribuyente individual, características económicas no fiscales, etcétera. La ventaja de este procedimiento es que puede tratar temas relacionados con la equidad horizontal y puede definir las presiones fiscales mediante características demográficas u otras de análoga naturaleza. El hecho de tener información en archivos fiscales individuales permite calcular la presión fiscal individualmente en vez de por grupos de ingresos, así como analizar los efectos de las diferencias en las fuentes de ingresos. Los estudios de microsimulaciones estiman y evalúan los efectos de los impuestos individuales sobre variables como ingresos individuales, la distribución de los ingresos e ingresos fiscales, así como eficiencia económica.

Los *modelos aplicados de equilibrio general*, o *modelos computables de equilibrio* del análisis de la incidencia del impuesto, se han hecho muy populares en los últimos veinte años. Junto con los modelos de microsimulación, actualmente son las herramientas más usadas para evaluar los efectos de algunas medidas fiscales. Los modelos aplicados de equilibrio general son especificaciones numéricas de modelos de equilibrio completo, es decir que, en principio, describen el comportamiento de todos los sectores de la economía (unidades familiares, comportamiento de las empresas, del sector público, del sector exterior, etc.) Estos modelos se utilizan para evaluar un espectro de políticas, como la fiscal y medidas relacionadas con políticas de comercio. Aunque los primeros modelos de equilibrio general aplicados fueron diseñados en un nivel elevado de agregación, recientemente se han hecho disponibles versiones mucho más desagregadas. La ventaja que ofrecen es que no tienen las limitaciones de los modelos de equilibrio parcial y que pueden captar todo tipo de interacciones entre sectores que no pueden ser captadas por los modelos de equilibrio parcial. Por otra parte, ofrecen un marco exacto para estudiar la interacción entre los distintos impuestos y gastos públicos, así como su efecto en materias tales como la imputación de recursos, la distribución de ingresos y la expansión de la economía.

Los modelos aplicados de equilibrio general han contribuido sustancialmente a la medición de la presión fiscal y a la elaboración de políticas fiscales. Los modelos normalmente permiten varias asunciones sobre incidencia impositiva de todos los impuestos y normalmente ofrecen la posibilidad de analizar los efectos sobre ingresos de diferentes propuestas fiscales y separar estos efectos de las distorsiones de eficiencia económica que es causada por los diferentes impuestos. No obstante, debido a las enormes exigencias de manipulación informática de datos de estos modelos, su popularidad se ha limitado al investigador académico.

V.3.3. Coeficientes fiscales

La presión fiscal se mide frecuentemente por estadísticas resumidas de coeficientes fiscales y coeficientes de estructuras fiscales. Estas estadísticas se han usado en muchos análisis empíricos y han servido de soporte a muchos desarrollos teóricos en la medición de la presión fiscal que se han comentado en el subpartado anterior, siendo especialmente aplicadas en comparaciones internacionales e interregionales de las diferencias en el esfuerzo fiscal. Muchas de estas medidas son unidimensionales, es decir relacionan únicamente los impuestos con los niveles de Producto Interior Bruto o con alguna otra base, únicamente. Los coeficientes fiscales multidimensionales miden más elementos del esfuerzo fiscal, y permiten que el investigador se haga también una idea de las distintas bases imponibles u otros elementos de la política fiscal.

Los coeficientes unidimensionales presentan varios inconvenientes. En primer lugar, dos países pueden tener un impuesto idéntico a los indicadores de PIB pero pueden tener distintas estructuras fiscales, distintos métodos de determinación de bases imponibles, distintas exenciones y desgravaciones, o simplemente pueden tener distintos procedimientos para cumplir con la legislación fiscal. En segundo lugar, el impuesto con respecto a los coeficientes PIB no da ninguna indicación de los efectos distorsionistas, p.e. las pérdidas de eficiencia de las distintas estructuras fiscales. Las regiones pueden tener coeficientes idénticos, pero el efecto distorsionador de la estructura fiscal en una región puede influir en mayor medida que en el de otra región. En tercer lugar, los coeficientes fiscales no reflejan la integración de las distintas categorías de impuestos, por ejemplo, entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Como consecuencia, los coeficientes fiscales apenas dan información sobre la cantidad de traslación tributaria.

Normalmente, se definen tres tipos de estadísticas para medir el esfuerzo fiscal y la estructura fiscal de los diferentes territorios ⁶. Estos son:

- el coeficiente de presión fiscal total que se define como:
 $[PF_j] = TR_j/Y_j$, es decir, *Recaudación/Renta*
- coeficientes de presión fiscal específica
 $[PF_{ij} = R_{ij}/Y_j]$

Los coeficientes de presión fiscal específica normalmente se calculan para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, aportaciones a la Seguridad Social efectuadas por los empleados, aportaciones a la Seguridad Social efectuadas por las empresas, impuestos generales sobre consumos (IVA) e impuestos especiales.

- medidas de fiabilidad en categorías específicas de impuestos
 $[Rr_{ij} = R_{ij}/TR_j]$

instrumento para medir la recaudación relativa de cada impuesto, en la que R_{ij} = el rendimiento de la categoría impositiva i en el país j , y TR_j = el ingreso fiscal total.

Este tipo de medidas dan una indicación de la composición del ingreso fiscal. En muchos países, el impuesto sobre la renta y las retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal representan la mayor parte (normalmente más del 75 %) del ingreso fiscal total. Adicionalmente, comparaciones internacionales han mostrado que, durante las últimas décadas, muchos países han dependido cada vez más del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de las retenciones practicadas sobre los rendimientos del trabajo personal, y que la estructura fiscal ha dado menos importancia a los impuestos sobre el consumo (su importancia normalmente es casi constante).

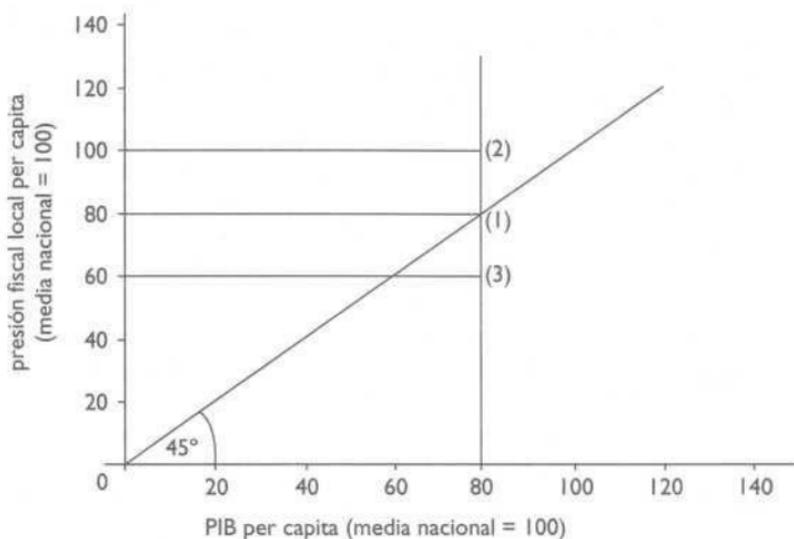
- En comparaciones interregionales de la presión fiscal, también se encuentran medidas del esfuerzo fiscal o «de esfuerzo relativo» como suelen ser denominadas. Estas se calculan dividiendo la presión fiscal total en la región j por la media nacional.

Los esfuerzos fiscales locales pueden ser corregidos para eliminar las diferencias en la capacidad económica de los residentes en cada uno de los territorios, por ejemplo, por diferencias en la renta *per capita*. Mediante este instrumento, puede evaluarse

⁶ Roberti.

si determinados ciudadanos están gravados por encima o por debajo de la media del país. En la figura 4 se muestra la información que este ajuste puede suministrar:

FIGURA V.4



En este gráfico la abscisa supone el promedio de tributación *per capita* en base 100, así como la proporción entre ingresos locales en relación con la media nacional. En la ordenada, se recoge el ingreso impositivo efectivo *per capita* tomando como valor 100 el promedio nacional. La distancia hasta la bisectriz con 45 % de inclinación indica si la comunidad local está haciendo un mayor o menor esfuerzo *per capita* respecto de la media nacional. Supongamos, por ejemplo, que una determinada área geográfica ocupa la posición A y tiene un promedio de renta *per capita* equivalente al 80 % de la media nacional. Si el área A está en la posición (1), donde la recaudación fiscal es también del 80 % de la recaudación *per capita* nacional, entonces puede concluirse que la región está realizando un esfuerzo fiscal similar al promedio. Si se encontrara en la posición (2) la región estaría realizando un esfuerzo fiscal superior a la media. Por el contrario, en la posición (3) la región estaría haciendo un esfuerzo menor que la media nacional. Las comparaciones de los esfuerzos fiscales regionales deben ser analizadas cuidadosamente, ya que una región puede realizar un mayor o menor esfuerzo fiscal respecto del promedio nacional por diversas razones. Puede ocurrir que la región sea muy pobre y que tuviera que establecer tipos impositivos muy altos para satisfacer los servicios básicos. También pudiera ser indicativo de una cultura diferenciada, en la que

los ciudadanos de la región prefirieran pagar más impuestos y recibir a cambio más servicios públicos. Alternativamente, un esfuerzo fiscal bajo puede reflejar un nivel medio de servicios con una base imponible favorable, por ejemplo con un gran número de ciudadanos con alto nivel de riqueza.

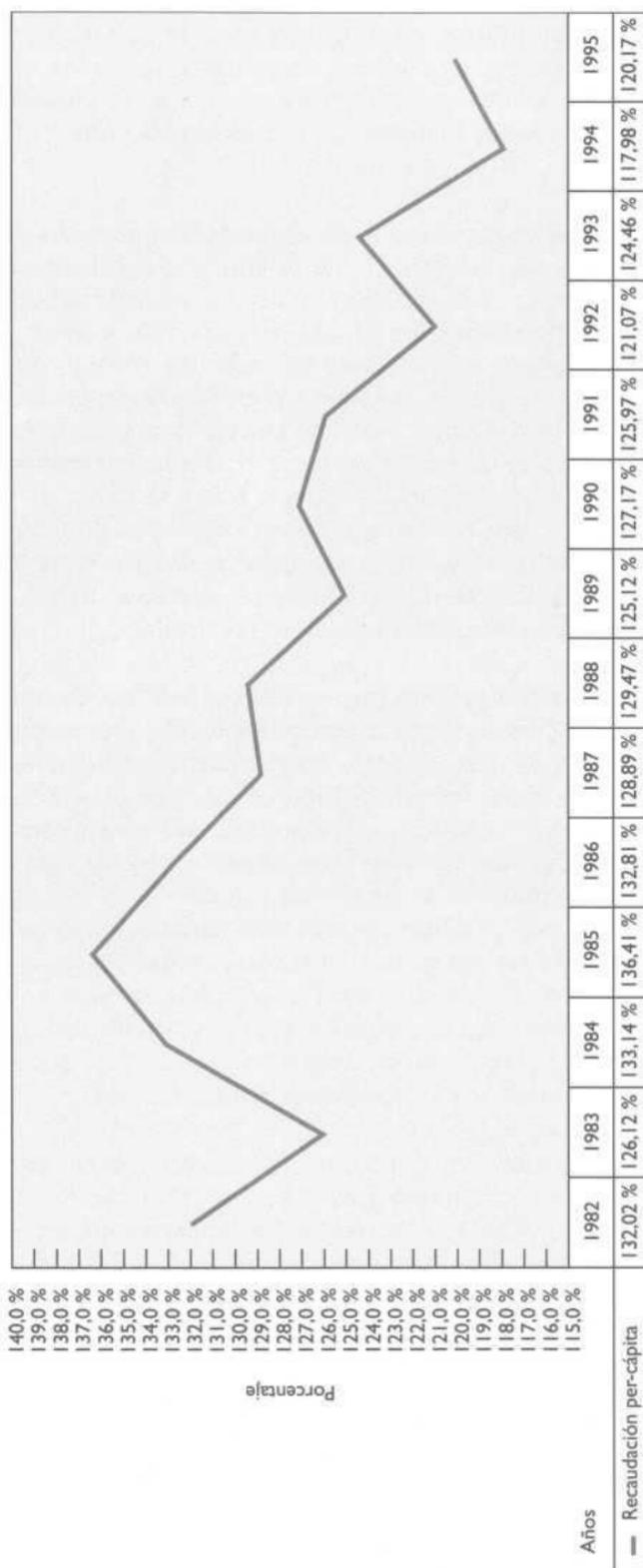
En el gráfico V.1 se representan los resultados obtenidos, para el período 1982 a 1995, del cociente entre la recaudación *per capita* registrada en la Comunidad Autónoma del País Vasco y la obtenida en el conjunto del estado español. De acuerdo con la evolución sugerida por dicho gráfico, cabe inferir que, en términos *per capita*, los ciudadanos de la citada comunidad autónoma resultan presionados por el sector público en mayor medida que lo que resulta presionado, en promedio, un ciudadano en el conjunto del Estado español.

Estadísticas resumidas como éstas, son normalmente usadas por organizaciones internacionales como la OCDE para indicar diferencias en las políticas fiscales y los esfuerzos entre los varios países. Coeficientes unidimensionales como los descritos anteriormente deberán ser interpretados con reservas, ya que no pueden dar una imagen comprehensiva con respecto al nivel de intervención gubernamental en la economía o al nivel de transferencias obligatorias del sector privado al sector público⁷. Esto se debe a varios factores:

- Primero, además de los impuestos, los gobiernos tienen a su disposición otros instrumentos recaudatorios de naturaleza no impositiva, tales como peajes por el uso de autopistas, distribución de beneficios de empresas públicas, endeudamiento, y financiación monetaria de gastos públicos.
- Segundo, muchos gobiernos usan el instrumento de «gastos fiscales», que son programas de subsidio implementados a través del sistema fiscal y que tienen el efecto de reducir los ingresos fiscales. En el caso de que otros gobiernos usen gastos directos, la primera categoría de países tendría coeficientes inferiores aunque el nivel de intervención gubernamental en la economía sería igual que en la segunda categoría de países. Por otra parte, hay que destacar que, en algunos casos, es difícil fijar el límite entre gastos fiscales y gastos directos (por ejemplo, ciertas desgravaciones para cabezas de familia).
- En tercer lugar, los gobiernos conceden con frecuencia garantías sobre préstamos que tienen como efecto la reducción del coste de endeudamiento.

⁷ Messere y Owens.

GRAFICO V.1
Recaudación per capita
País Vasco vs. Estado español



- En cuarto lugar, en muchos países, el gobierno se autoliquida una cantidad significativa de impuestos a sí mismo. Esto puede proceder de niveles inferiores del gobierno pagando impuestos a los niveles más altos, pero el efecto contrario también es posible.
- En quinto lugar, los coeficientes fiscales suelen depender de la forma del gobierno o de la formación constitucional de los países. En este sentido, se ha de mencionar que los países federales como los EE.UU. o Suiza suelen tener coeficientes inferiores a los de países centralizados. Países con el gobierno más centralizado también tienen los coeficientes fiscales más altos. No obstante, teniendo en cuenta que en un sistema federal los niveles inferiores del gobierno normalmente tienen el derecho de gravar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el impuesto sobre sociedades, la información suministrada por el coeficiente fiscal en los países federales estará probablemente distorsionada, reflejando el hecho de que muchos impuestos son locales en tal sistema.
- En sexto lugar, muchos de los coeficientes fiscales específicos dependen de factores como la inflación y el crecimiento de la economía. Por ejemplo, los coeficientes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán tendencia a aumentar en períodos de inflación y crecimiento debido a la progresividad de la escala de los impuestos. Esto no ha de ser aplicable las aportaciones a la Seguridad Social puesto que normalmente están sujetas a bases máximas de cotización, lo cual hace que se reduzca los porcentajes de las aportaciones a la Seguridad Social en períodos de inflación. Los porcentajes de IVA normalmente aumentan con la expansión económica pero probablemente no serán afectados seriamente por la inflación, ya que ésta entra en el nominador y denominador del coeficiente.
- Finalmente, los coeficientes fiscales no aportan información alguna sobre la incidencia del impuesto, lo que resulta problemático cuando los coeficientes son utilizados para comparaciones internacionales o interregionales de la presión fiscal, debido a que es bien sabido que algunos impuestos pueden ser trasladados a otras jurisdicciones fiscales (exportación de impuestos). En la literatura internacional económica esto ocurre cuando un país grande impone tarifas (por efecto de las condiciones de comercio). No obstante, los impuestos también se pueden «exportar» entre regiones, especialmente con los impuestos sobre la producción cuando la región donde se produce el hecho imponible tiene un monopolio (por ejemplo, impuestos sobre el tabaco en los estados del sur de los EE.UU.).

Las instrumentos unidimensionales de medida también tienen algunas desventajas inherentes a su característica de unidimensionalidad. Desgraciadamente, estas medidas no dan necesariamente información exacta en cuanto a la presión fiscal efectivamente impuesta sobre bases imponibles específicas⁸. Esto es debido a varias razones:

- Primero, las medidas no reflejan adecuadamente la base imponible, o dicho de otra manera, asumen implícitamente que los impuestos gravan al Producto Interior Bruto como base imponible. Dadas las diferencias en las estructuras fiscales y en los regímenes de gestión, medidas como las mencionadas anteriormente ignoran las bases imponibles reales.
- Segundo, ignorando las diferentes bases imponibles, los instrumentos globales de medida no dan una idea adecuada de las diferencias en las estructuras fiscales. Adicionalmente, los coeficientes fiscales mencionados anteriormente no revelan si el gasto público es eficaz o/y eficiente. Una presión fiscal baja para financiar programas del gobierno que son ineficaces o ineficientes, puede perjudicar más el crecimiento económico y el bienestar social que una presión fiscal elevada para financiar programas del gobierno eficaces y eficientes. Finalmente, los coeficientes fiscales (y de gasto público) no constituyen una medida completa de los recursos económicos que son reubicados o redistribuidos por el gobierno. El gobierno también puede utilizar una política crediticia, una política de gastos fiscales y una política reguladora para financiar, subvencionar o encargar ciertas actividades.

Los problemas con las estadísticas de la presión fiscal global, como las que se han expuesto anteriormente, pueden resolverse parcialmente mediante la descomposición de estas medidas en dos elementos separados. Esta descomposición separaría los aspectos normativos (el tipo impositivo medio), de la presión fiscal efectiva, lo que se puede llevar a cabo de la siguiente manera:

$$[PF_{ij} = R_{ij}/Y_j = R_{ij}/R.P_{.ij} * R.P_{.ij}/Y_j]$$

donde $R.P_{ij}$ es la base imponible potencial sobre la que el impuesto i se grava efectivamente.

El primer término en esta expresión mide, aproximadamente, el tipo impositivo medio que se aplica a una base imponible específica, mientras que el segundo término da el peso de una base imponible específica relacionada con el Producto Interior Bruto.

⁸ Roberti.

Las medidas fiscales definidas de esta manera se pueden calcular con relativa facilidad usando las Estadísticas estandarizadas de la OCDE para Ingresos y Cuentas Nacionales. Por ejemplo, en el caso de impuestos sobre rendimientos de trabajo personal, la base imponible se puede determinar usando datos sobre la remuneración de los trabajadores. Para el impuesto sobre sociedades, la base imponible se determina usando datos sobre los excedentes brutos de explotación, mientras que la base para los impuestos sobre el consumo puede determinarse usando la información sobre los datos de consumo privado. Finalmente, los impuestos sobre el patrimonio podrían utilizar el patrimonio inmobiliario y financiero como la base imponible.

El proceso de la descomposición de los coeficientes fiscales, ofrece algunos datos interesantes que no se revelan a través de los instrumentos de medida unidimensionales. No obstante, se puede obtener más información llevando la descomposición un paso más allá y considerando una descomposición de «segunda generación». Como ejemplo de tal descomposición, se podría considerar el IRPF como ejemplo⁹. Si $R.IRPF_{y_i}$ representa la recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entonces la descomposición podría tener la siguiente forma:

$$[R.IRPF_{y_i} / Y_i = (R.IRPF_{y_i} / R.P_{y_i}) * (R.P_{y_i} / sR.P_{y_i}) * (sR.P_{y_i} / B.I_{y_i}) * (B.I_{y_i} / R.P_{y_i}) * R.P_{y_i} / Y_i]$$

en la que $R.P_{y_i}$ es la base imponible potencial (es decir la renta de las personas físicas), $R.P_{y_i}$ es la renta sujeta a impuestos, y $B.I_{y_i}$ es la renta sobre la que los impuestos se gravan efectivamente (es decir, la renta impositiva).

El índice descompuesto contiene cinco términos. Cada uno de los términos revelan la información siguiente:

- el primer término indica el tipo medio de imposición sobre la base imponible potencial,
- el segundo término es una indicación que aproxima las «lagunas» que pueden ocurrir en la base imponible (por ejemplo, por elusión y evasión),
- el tercer término mide la erosión de la base imponible (desgravaciones);

⁹ Roberti.

- el cuarto término muestra la proporción sobre la cual los impuestos son efectivamente gravados,
- el quinto término, como el anterior, indica la importancia de la base imponible relativa al PIB.

La descomposición de la segunda generación tiene una importante ventaja que consiste en que rompe la base imponible y nos permite llegar a conclusiones sobre los aspectos cualitativos y cuantitativos, no relacionados con los tipos impositivos. El análisis de los diferentes aspectos de la base imponible proporciona información adicional a la que se deriva del mero análisis de tipos legales de imposición.

V.3.4. Índice clásico de medición e Índice de Frank

V.3.4.a) Índice clásico de medición de la presión fiscal

El indicador clásico para medir el esfuerzo fiscal, ya recogido anteriormente, resulta de la relación inversa entre la detracción de recursos en un año y el montante de la renta nacional en el mismo tiempo.

La crítica al mismo se centra en que posee un escaso valor indicativo, al aglutinar el sacrificio de quién tiene lo justo para sobrevivir, y el que satisface cualquiera de sus deseos, es decir, no considerar adecuadamente la renta *per capita* y su distribución entre los ciudadanos.

V.3.4.b) Índice de Frank

El índice de Frank pretende corregir el efecto anterior, al determinar el esfuerzo fiscal, en bases *per capita*.

La fórmula de Frank resulta del índice anterior, dividido por la renta *per capita*, por lo que en realidad se pondera el índice clásico por el inverso de la renta *per capita*. La expresión matemática de esta fórmula puede derivarse, mediante cálculos sencillos en *Recaudación * Población / Renta Nacional elevada al cuadrado*.

La crítica se deriva fundamentalmente de los efectos de la propia fórmula, debido a la gran importancia que dicho índice atribuye a la Renta, que finalmente es considerada por su valor cuadrado, tal y como se puede observar en la expresión matemática anteriormente enunciada, por lo que resulta que los países con alto nivel de riqueza relativa tienden a reducir el indicador de esfuerzo fiscal. Esta crítica puede reformularse en el sentido de que para alcanzar niveles similares de esfuerzo fiscal partiendo de diferentes niveles de renta *per capita*, la presión fiscal en un territorio ha de ser superior a la del otro en la misma proporción en que su renta *per*

capita lo es inferior. Se recoge un cuadro que explica este fenómeno de manera sencilla:

	Territorio A	Territorio B
Renta <i>per capita</i>	100	400
Presión fiscal	25 %	100 %
Índice de Frank	0,25	0,25

es decir, si un país tiene una renta *per capita* cuatro veces superior a otro cuyo índice de Frank es del 25 %, debería recaudar la totalidad de la renta, con carácter confiscatorio, para alcanzar un mismo nivel de esfuerzo fiscal con este índice. Ello implica, en términos de recaudación una diferencia matemáticamente cuadrática, respecto de la proporción de rentas *per capita*. En el ejemplo, los impuestos del país B debieran ser 16 veces superiores a los de A.

Este índice también puede ser criticado porque ignora la dispersión de la renta *per capita*, y además su comparación se ve mediatizada cuando deben homogeneizarse monetariamente divisas de diferentes países, con diferentes niveles de precios.

No obstante las críticas anteriores, este índice entendemos que puede ser considerado para economías similares, siempre que se analicen y se interpreten adecuadamente los resultados. En este sentido se pronuncia Eugenio Domingo Solans ¹⁰, en cuanto a que de los diversos índices y modelos de esfuerzo fiscal (Frank, Bird, Lotz y Moos, Tanzi..), el más operativo es el de Frank, que pone en relación la presión fiscal con la renta *per capita* del país. En todo caso, y según dicho autor, los resultados obtenidos mediante dicho índice han de analizarse con cautela, debido fundamentalmente a la excesiva importancia atribuida por Frank a la renta. En concreto, Eugenio Domingo Solans establece que *dado que si en lugar de la renta o el Producto Interior Bruto se utilizara la renta disponible, es decir, la renta una vez deducida aquella parte que se destina al pago de tributos, en línea con el índice de Bird, se obtendría resultados más matizados, corrigiéndose la ponderación, quizá excesiva, del nivel de renta en el índice de Frank.*

Por cada punto porcentual en el que un territorio supera, en su renta *per capita*, a otro territorio, su nivel de presión fiscal debe incrementarse en una centésima parte del porcentaje de presión fiscal del territorio de menor renta *per capita*.

¹⁰ Domingo Solans, E., «La Presión fiscal en España», *Papeles de Economía Española*, número 23.

El cuadro siguiente ilustra, para razonables diferencias de renta *per capita*, los incrementos de recaudación para que se produzca la igualación del índice de Frank, sobre un 25 % de presión fiscal en el territorio de menor renta *per capita*:

Diferencia porcentual entre rentas <i>per capita</i>	Incremento en presión fiscal para igualar índice de Frank (a sumar aritméticamente a la presión fiscal actual)
1 %	0,25 %
2 %	0,50 %
3 %	0,75 %
4 %	1,00 %
5 %	1,25 %
6 %	1,50 %
7 %	1,75 %
8 %	2,00 %
9 %	2,25 %
20 %	5,00 %
25 %	6,25 %
50 %	12,50 %

V.3.5. Corolario

Los índices clásicos mantienen su vigencia, aunque sus resultados probablemente deben ser entendidos como una aproximación.

El concepto de presión fiscal efectiva tiene numerosas acepciones, pero en todo caso su cuantificación resulta complicada, siendo de mayor dificultad cuanto más intrincado es el concepto al que responde.

Por último, cabe apuntar que existen otros conceptos de presión fiscal como la indirecta y la psicológica o percibida por los agentes económicos, que no han sido abordados en este estudio, entre otros, porque su cuantificación fiable se antoja imposible, dado que ambos conceptos responden a circunstancias de carácter subjetivo de difícil medición.

V.3.6. Aspectos esenciales que inciden en el nivel de recaudación

En los párrafos anteriores, dentro de la visión global sobre la presión fiscal, se han enunciado determinados aspectos que inciden en el mismo. Sin embargo, algunas circunstancias que pueden afectar al nivel de recaudación debieran ser también objeto de un análisis teórico específico, en particular, los efectos que pudieran derivarse de:

- El fraude fiscal
- La estructura económica
- La progresividad impositiva
- Medidas tributarias excepcionales, ante hechos excepcionales

El fraude fiscal depende de un complejo número de causas, algunas de las cuales se interrelacionan entre sí. Los motivos principales pueden deberse a:

- Normativa legal, principalmente por la complejidad de la propia legislación, así como por los modos de gestión y control que se apliquen.
- Cultura, si el contribuyente estima subjetivamente que no existe relación entre su contribución y las prestaciones públicas que subjetivamente percibe, y principalmente si la conciencia social lo tolera, e inclusive acepta y alienta.
- Organización y estructura económica, ya que las sociedades complejas con una alta interrelación tienen más dificultades para su práctica.
- Tipología de actividades, dado que, por ejemplo, los sectores agrícolas, turísticos, y de determinadas actividades industriales que pueden ser parcialmente realizadas domésticamente tienen una mayor facilidad, así como el volumen relativo de pequeño comercio y de actividades empresariales o profesionales con menor capacidad de control.
- Rentabilidad empresarial, dado que rentabilidades bajas o muy altas pueden facilitar el mismo por la necesidad de una alta utilidad marginal de ingresos, o por una mayor facilidad de ocultación.

La estructura económica puede tener un efecto directo positivo en el volumen de recaudación. Algunos autores han estudiado y concluido que un mayor volumen de actividad económica y de intercambios hace crecer la recaudación en proporción mayor al incremento de renta.

Por su parte, la progresividad impositiva puede tener efectos variados y alternativamente contrarios en la recaudación, según como se distribuyan las rentas entre los ciudadanos, así como si la base de tributación es familiar o individual.

Por último, determinadas circunstancias excepcionales (como por ejemplo, catástrofes naturales, reconversiones industriales importantes,...), pueden reducir la recaudación significativamente en momentos inmediatamente posteriores a la misma, y obligar a la introducción de incentivos fiscales generosos para recuperar rápidamente la situación anterior. Esta circunstancia puede ser tanto más grave, cuando el ámbito territorial donde se aplican los impuestos sea más reducido, porque puede afectar a una proporción muy superior de sus contribuyentes.

Todas estas circunstancias pudieran llevar a que, bajo una identidad normativa, e incluso de gestión, los niveles finales de presión fiscal fueran sustancialmente divergentes, aun con una presión fiscal nominal similar.

V.4. Diferentes conceptos de presión fiscal posibles: presión efectiva vs. nominal

La presión fiscal, cualquiera que sea el instrumento de su medición, puede ser abordada desde diferentes planos. Los principales entendemos que son:

- La presión fiscal normativa
- La presión fiscal efectiva

V.4.1. Presión fiscal normativa

La misma puede entenderse como el esfuerzo económico potencial que para los contribuyentes puede derivarse del conjunto de normas vigentes de contenido tributario. Estas normas suponen la plasmación legal de la práctica política de la Hacienda Pública en un momento y en un ámbito territorial concretos, y que establece lo que los poderes públicos, a través de las leyes, exigen a los ciudadanos.

La presión fiscal normativa sería, por tanto, un baremo sintético de lo dispuesto en la normativa tributaria en cada uno de los supuestos a comparar.

Este conjunto de normas suele ser cambiante en el tiempo, y responde tanto a una determinada concepción de los poderes públicos respecto a su grado de intervención en la economía, como a la intención de atender la evolución de las necesidades de gasto público en cada momento, según las posibilidades que la situación y circunstancias económicas permitan, para la captación de los recursos financieros necesarios.

La comparación con otras normativas vigentes en territorios distintos puede, en la práctica, resultar difícil, debido a que los agentes económicos pueden estar operando en diferentes circunstancias económicas, y también puede resultar necesario combinar los efectos económicos de diferentes impuestos.

No obstante, tras un nivel de análisis profundo, podrían alcanzarse conclusiones, probablemente meramente indicativas, sobre la voluntad del legislador relativa al nivel de esfuerzo que puede derivarse para los contribuyentes de la normativa que les es de aplicación en cada momento.

V.4.2. La presión fiscal efectiva

Las dificultades que plantea, a través de cualquier análisis por profundo que pueda realizarse, el poder alcanzar una cuantificación de la presión fiscal mediante el estudio de las normativas vigentes en diferentes territorios, ha llevado a plantear la necesidad de definir otros instrumentos para su medición, más basados en técnicas matemáticas, que utilizan la información estadística disponible, así como la recaudación efectivamente producida en cada ejercicio fiscal.

La aplicación práctica de la legislación tributaria a la realidad económica de los contribuyentes, puede dar lugar a efectos que no pueden ser predecidos por las propias leyes ni por las expectativas de recaudación que las mismas hayan inspirado.

La diferencia fundamental entre la presión fiscal normativa y la presión fiscal efectiva se deriva, por tanto, de que mientras aquella trata de medir la parte de la renta que se desea recaudar, esta última acaba midiendo el volumen de la renta que es efectivamente recaudado. En particular:

- El establecimiento de una determinada normativa no implica, *per se*, que los contribuyentes tengan necesariamente que realizar aquellos actos que supongan un hecho imponible sujeto al ámbito de la misma. No obstante, debe entenderse que si la legislación ha sido adecuada y justificadamente promulgada. Sin embargo, esta posibilidad probablemente será poco significativa, excepto para aquellos impuestos de menor cuantía monetaria, que gravan circunstancias sujetas al azar.
- Además, existen bastantes ejemplos reales en los que una reducción en la presión fiscal normativa, no ha producido un efecto simétrico en la presión fiscal efectiva sino que, por el contrario, la recaudación ha podido mantenerse e inclusive incrementarse por un conjunto complejo de causas y efectos (por

ejemplo, desde una reducción del fraude o de prácticas de elusión fiscal, hasta por efectos económicos dinámicos inducidos por aquella reducción).

V.5. Presión fiscal vs. balanza fiscal

V.5.1. Incidencia del beneficio

Hasta ahora, solamente hemos examinado la incidencia y los problemas de traslación desde el punto de vista fiscal de la ecuación. No obstante, se pueden aplicar análisis similares por el lado de gastos del presupuesto del Estado. Las presiones fiscales del gasto también se pueden trasladar. Un impuesto dirigido como una subvención de producción para los productores puede ser transferido a los consumidores. Puede ser conveniente analizar la distribución de ingresos que resulta de varios gastos públicos. Un enfoque adecuado a la incidencia fiscal tendrá en cuenta no solamente la presión fiscal por vía de ingreso sino que también debiera prestar atención al lado de gastos de los presupuestos nacionales, para la evaluación del impacto fiscal de diversas variables. Esto normalmente se denomina la «incidencia del beneficio». Los análisis de la incidencia del beneficio son ejercicios difíciles ya que el investigador deberá tener información sobre la asignación de los gastos públicos. Por esta razón, el elemento de beneficio de la incidencia fiscal ha sido ignorado en comparación con los elementos de incidencia del impuesto. Muchos de los estudios sobre la incidencia del beneficio se han limitado a la incidencia del beneficio a nivel nacional para distintos grupos de ingresos. No obstante, pocos estudios han estudiado la incidencia geográfica de beneficios, por ejemplo, para regiones o comunidades locales.

Al estimar los beneficios derivados de los gastos de los presupuestos del Estado, se podría normalmente encontrar una distinción entre:

- gastos relacionados con bienes y servicios que permiten asignación directa (enseñanza);
- transferencias que por su naturaleza son asignadas (Seguridad Social); y
- gastos relacionados con bienes y servicios que no pueden ser asignados directamente (defensa, policía, administración general del gobierno) ¹¹.

¹¹ Musgrave y Musgrave.

Los beneficios para ciertas categorías de gastos (enseñanza, salud, agricultura, provisiones de Seguridad Social, etc.) se pueden asignar entre unidades familiares según los grupos de ingresos correspondientes a estas familias. En muchas sociedades, estos beneficios se reducen en la medida en que los ingresos aumentan, reflejando el hecho de que muchas transferencias consisten principalmente en jubilaciones de vejez y prestaciones sociales. Los beneficios que no pueden ser directamente asignados a grupos de personas (defensa) han de ser imputados, lo cual solamente es posible bajo algunas asunciones arbitrarias. Por ejemplo, se podría asumir que estos beneficios aumentan con el nivel de ingresos y que deberían ser imputados de acuerdo con los ingresos del contribuyente. Otra posibilidad sería imputar estos beneficios según la presión fiscal de los distintos grupos de ingresos. Adicionalmente, se podría argumentar que estos beneficios serán mayores para los grupos más pobres que para los más ricos. Los beneficios que son asignados de esta manera podrán ser diferenciados para varios niveles del gobierno.

En comparaciones internacionales e interregionales de la incidencia de gastos se encuentra con frecuencia que se usan medidas análogas igual que en los análisis de diferencias internacionales e interregionales de la presión fiscal. Los siguientes coeficientes se usan para medir el esfuerzo de gastos en las distintas jurisdicciones:

- coeficientes de gasto

$$C.G. = G.P. / Y$$

donde GP = gasto público

Los coeficientes de gastos no son idénticos a los coeficientes fiscales por dos razones. En primer lugar, a menudo los gobiernos registran déficit y toman dinero en préstamo para financiar gastos actuales en vez de aumentar la presión fiscal. La mayoría de los países registran déficit, imponiendo «impuestos implícitos» sobre la economía al quitar recursos económicos del sector privado para el uso gubernamental. En segundo lugar, el coeficiente fiscal no incluye determinados ingresos no obligatorios recaudados por el gobierno, como son los cobros por la prestación de servicios específicos.

- coeficientes específicos de gasto:

$$C.G._i = G.P._i / Y$$

donde G.P._i es un gasto gubernamental específico

- medidas de dependencia sobre gastos gubernamentales específicos

$$D.G.P._i = G.P._i / G.P.$$

Medidas como las definidas anteriormente pueden indicar la

importancia relativa de los gastos gubernamentales en las jurisdicciones consideradas y pueden dar indicaciones sobre los cambios en la composición del gasto público.

- relaciones relativas de gastos están calculadas al dividir la presión del gasto en la región j por la media nacional.

Como es el caso con coeficientes fiscales, los coeficientes de gasto deben interpretarse con cuidado, en muchos casos por las mismas razones aplicables a la interpretación de los coeficientes fiscales. Además, se debe tener en cuenta que los coeficientes de gastos no miden el grado en el que el gobierno proporciona servicios (diferencias en el tamaño de la población relacionada), ni la intensidad de su suministro (el nivel de suministro comparado con la población relacionada), ni la calidad del servicio público. Así, simplemente miden el efecto de los gastos gubernamentales sobre la base de costes y no en relación con el bienestar. Además, el estudio geográfico y regional de servicios (beneficios sociales) medidos en cuanto a su incidencia mediante el uso de los coeficientes de beneficios es complicado por los siguientes fenómenos:

- no todos los residentes de una región tienen el mismo acceso a los bienes públicos suministrados por el gobierno de esa región, o
- los beneficios pueden devengarse a individuos que residen fuera de la región que soporta la carga fiscal, por ejemplo, infraestructuras financiadas con gasto público de una región pueden ser utilizadas sin coste por residentes en regiones próximas (concepto anglosajón, *spillover*).
- La movilidad de las personas y capital.
- Finalmente, debe notarse que la composición del gasto público también puede afectar el sistema fiscal, tanto en términos del coeficiente fiscal total y en la composición de los ingresos fiscales, debido a que muchos impuestos están reservados para financiar un cierto tipo de gasto público (seguridad social, etc.)

V.5.2. Otras consideraciones

Como se ha introducido con anterioridad al hablar de los métodos teóricos de determinación de la presión fiscal y resulta de las reflexiones realizadas sobre la competitividad final entre territorios, numerosos autores entienden que no debe abordarse el estudio de la presión fiscal, sin considerar los efectos del gasto público, bajo dos versiones:

- Una maximalista, que considera la totalidad del gasto público.
- Otra, más restrictiva, que intenta relacionar los gastos afectados con impuestos finalistas, específicamente establecidos para su financiación. Estas concepciones se basan en dos vertientes:
- Por una parte, no considerar únicamente los ingresos coactivos por tributos, sino otros ingresos del Estado necesarios para atender a sus obligaciones contraídas.
- Por otra parte, deducir de la recaudación de los ingresos el montante de las transferencias de recursos del sector público al privado que, en otros escenarios debieran ser directamente sufragados por el propio sector privado.

La filosofía subyacente en la expresión *balanza fiscal* es probablemente más adecuada para medir el esfuerzo neto exigido a los ciudadanos por parte de su sector público. Si embargo, en la práctica, la medición de «lo devuelto» al sector privado, al no ser suficiente en muchas circunstancias la mera cuantificación monetaria de las transferencias, sin corregir dichos valores por otros factores más intangibles, como la eficacia en la ejecución del gasto, la atención a las necesidades reales que en la mayoría de los casos proceden de valoraciones subjetivas o inclusive ideológicas, la utilidad real que ello reporta al sector privado, y/o los efectos redistributivos que puede comportar, resulta de una extrema complejidad.

Los diferentes efectos que pueden derivarse de las incertidumbres recogidas en el párrafo anterior, pueden suponer que, a igualdad de presión fiscal clásica en función de los ingresos del Estado, e inclusive con volúmenes monetarios similares de gasto público, pudieran resultar niveles divergentes de presión fiscal, medidos bajo criterios de *balanza fiscal*.

El problema enunciado continúa siendo teórico en la medida en que no se han desarrollado instrumentos adecuados para su medición, en economías reales.

Lo anterior abunda, una vez más, en que si bien, a título intuitivo, existe una percepción de lo que puede entenderse como «presión fiscal», en la práctica resulta objetivamente complejo traducirlo a indicadores fiables.

En todo caso, esta filosofía puede servir como instrumento para la construcción de escenarios consolidados a largo plazo para definir

y establecer políticas tributarias, si bien dichos instrumentos, de ser utilizados, debieran serlo con las debidas cautelas.

Es en este sentido en el que se pronuncia Barrère¹², el cual establece que *...En realidad el coeficiente de presión fiscal es como muchos de los coeficientes utilizados por el razonamiento moderno (coeficiente de capital, por ejemplo) un simple instrumento de análisis.*

Entendamos por ello que la significación esencial del coeficiente es permitir un razonamiento comparativo entre magnitudes, registrados en los países más diferentes, pero exigiendo un estudio profundo. Permite desvelar elementos interpretativos que exigen una serie de confrontaciones entre la carga fiscal, la importancia de la renta por cabeza, la amplitud de las satisfacciones aportadas por la economía pública. Permite, pues, adentrarse en el conocimiento de ciertos fenómenos; se sitúa en el plano del análisis económico y no en el de la política financiera.

V.5.3. Incidencia final del impuesto

Si se comparan los dos lados del presupuesto, la presión fiscal por ingresos y la presión de beneficios por vía del gasto público, se podría calcular la diferencia fiscal neta o la presión fiscal neta. Esto daría una idea del ámbito de redistribución que se alcanza a través del sistema fiscal. Para determinar la incidencia final de impuestos, son necesarias cuentas de financiación pública que proporcionen información suficiente sobre los dos lados de la fórmula del presupuesto. Existen varios enfoques para la construcción de estas cuentas públicas:

- incidencias específicas: cada programa fiscal o de gasto esta evaluado individualmente por sus aspectos distribucionales;
- incidencia global: la presión o beneficio total de la finanzas públicas están evaluadas por sus aspectos distribucionales, dando dos cuentas finales de incidencia, uno por la incidencia de la presión y otra por la incidencia del beneficio;
- incidencia de equilibrio presupuestario, el lado de ingresos de la cuenta pública es comparado directamente con el lado de gastos, cada componente está sopesado con la capacidad respectiva o necesidad, y la equidad fiscal final está evaluada;
- incidencia diferencial: el sistema actual de ingresos es comparado con otro sistema de ingresos que soporte el mismo nivel de gastos, o la distribución actual de beneficios se compara con

¹² Alain Barrère, *Economía financiera*.

otras de distribuciones de beneficios que estén soportados por el mismo nivel de ingresos.

En esta sección se plantea el tercer enfoque y se revisa cómo se construye la incidencia fiscal final en las cuentas públicas, permitiendo el conjunto de cuentas públicas resultantes una comparación de la presión de programas públicos con los beneficios de los servicios públicos. Las cuentas públicas pueden formarse para cada individuo, cada grupo económico, cada sector o cualquier otra permutación de ciertas características en cada región. La cuenta final nos indica qué beneficios se reciben por cada individuo o región comparado con lo que se ha pagado. Las tablas siguientes muestran dos ejemplos de cuentas de balance presupuestario.

TABLA I
Cuenta de incidencia fiscal final

	Jurisdicción 1	
	Grupo económico 1	Grupo económico 2
Gasto público total en servicios (beneficios) .		
Presión fiscal total sobre rentas		
Incidencia fiscal final		
(presión sobre ingresos-servicios recibidos) .		

TABLA II
Cuenta de transferencia (de incidencia fiscal final)

	Jurisdicción 1	
	Grupo económico 1	Grupo económico 2
Gasto público de regiones próximas que benefician a residentes locales (ver concepto anterior <i>spillover</i>)		
Exportación de ingresos		
Saldo neto fiscal final de transferencias (beneficios-exportaciones)		

La primera tabla es un conjunto de cuentas para los servicios (beneficios totales) y las presiones fiscales en cada jurisdicción. Esta tabla da una idea del efecto último de la fiscalidad pública sobre los ingresos disponibles de cada grupo económico en cada jurisdicción, después de tener en cuenta los *spillover*, el desplazamiento de ingresos, la exportación de ingresos y transferencias intergubernamentales. La presión fiscal se deduce de la presión de gastos para determinar la incidencia fiscal neta.

La segunda tabla trata de los *spillover* de beneficios y de la «exportación de ingresos», y permite la determinación de la incidencia final, que es el resultado de transferencias geográficas entre regiones. La incidencia final de los sobrecargas de transferencias demuestra el grado en que cualquier jurisdicción esta «explotando» o siendo «explotada» y el grado en que esta región está siendo prudente fiscalmente hablando y teniendo éxito en la competencia interjurisdiccional.

V.6. Análisis de la norma de armonización: Introducción

Tal y como ha sido señalado anteriormente, la norma de armonización contenida en el número 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece literalmente que *La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común.*

En el presente apartado se tratará de delimitar el alcance pretendido por esta norma de armonización, considerando, entre otros, el análisis teórico efectuado sobre las acepciones del concepto de presión fiscal realizado anteriormente.

Cabe destacar, en primer lugar, que la norma de armonización objeto de estudio relaciona los siguientes términos o expresiones:

- El concepto de presión fiscal efectiva, ya comentado anteriormente, y que volverá a analizarse en lo referente a este precepto.
- La expresión *por la aplicación del presente Concierto*, es decir, las facultades normativas y de gestión atribuidas por el Concierto Económico a las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos del País Vasco.

Es decir, de una primera lectura de la norma de armonización duodécima, cabe inferir que se trata de establecer, cuantificar o, en última instancia, medir, la incidencia en la presión global efectiva del uso, por parte de las autoridades fiscales vascas, de las atribuciones normativas y de gestión conferidas por parte del Concierto Económico.

Las primeras reflexiones, que serán analizadas con más profundidad a continuación, que se derivan de la propia lectura del artículo son:

- El hecho de que se hable de *presión efectiva* debiera entenderse que no limita las facultades de normativa autónoma, en el sentido de que las instituciones vascas, en el ámbito de dichas facultades, podrían considerar una presión normativa diferente, siempre que de la misma no se derivara una presión efectiva menor.
- Además, y dado que la medición de la *presión efectiva* únicamente puede establecerse transcurrido cierto tiempo, pudiera tener que entenderse que habría que esperar un determinado plazo para poder realizar dicha medición y valorar sus efectos.
- La extensión del concepto a *global* debiera suponer que la medición de la misma no debiera ser realizada tributo a tributo, sino en base al conjunto de figuras tributarias, lo que abunda en el comentario recogido en el párrafo anterior, respecto a la capacidad real de uso de las facultades de normativa autónoma, dentro de las facultades conferidas para cada tributo. Inclusive, al hablarse de *global*, pudiera también interpretarse que debe extenderse a todos los tributos, e inclusive otros ingresos (como la Seguridad Social) cualquiera que sea el exaccionador de los mismos, tal y como parece inferirse de la referida sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991.
- Adicionalmente, la expresión *global* también pudiera ser interpretada como la soportada en un ámbito territorial en su conjunto, en contraposición a la presión fiscal individual, que pudiera asemejarse a la presión soportada por cada habitante o, en su caso, por cada «habitante tipo», de un determinado territorio.
- Tampoco define con precisión la fórmula o/y el modo de determinar la presión efectiva global.
- La redacción *inferior a la que exista en territorio común* parece sugerir una comparación estática e intemporal, en contraposición al propio dinamismo subyacente en el concepto de presión fiscal, así como al período de tiempo en que deba ser medida.
- Por último, y derivado del comentario anterior, el Concierto Económico no establece ningún plazo concreto para la medición de la presión fiscal, relacionada con el cumplimiento de este precepto. En un extremo, pudiera considerarse que bastaría con que en un día concreto la presión fiscal, si pudiera ser medida, fuera inferior, se incumpliría la literalidad de la norma, lo que no parece razonable.

Es desde estas primeras reflexiones donde surgen las primeras dudas sobre la interpretación que ha de hacerse de la norma de

armonización de referencia, así como sobre el alcance pretendido o real de la misma. Resulta evidente, pues, que nos hallamos ante un precepto indeterminado en su contenido, y que la concreción necesaria para su aplicabilidad, sin perjuicio evidentemente del criterio jurisdiccional, va a resultar harto difícil por la complejidad técnica de la materia y el número de variables a considerar.

V.6.1. Presión fiscal efectiva

En efecto, según ha sido expuesto en el apartado precedente, el propio concepto de presión fiscal efectiva no resulta pacífico en el ámbito del estudio de la Hacienda Pública, de forma que existen numerosos indicadores del mismo que obedecen, a su vez, a diferentes acepciones o aproximaciones al propio concepto de presión fiscal. Así, de la práctica totalidad de dichos indicadores, se deduce que la medición de dicha variable viene influida por otros factores diferentes de la propia recaudación, tales como los niveles de renta, que pudieran ser medidos en términos absolutos o *per capita*, el nivel de gasto público realizado por las respectivas autoridades (modelos de «balanza fiscal») y otros.

A su vez, cabe destacar que dichos indicadores consideran los niveles de recaudación realmente obtenidos en un ámbito territorial concreto, los cuales, además de por la propia normativa aplicable en dicho ámbito, pueden ser influidos por otras variables o/y circunstancias, tales como la estructura de las rentas o de sus procesos de generación, el ciclo económico, el nivel de eficiencia de las empresas, el fraude fiscal y otros.

De las anteriores reflexiones pudiera llegar a ponerse en cuestión la relación que subyace en el Concierto Económico entre normas tributarias y de gestión y su incidencia en la presión fiscal efectiva global, en tanto en cuanto dicha relación no cabe sea calificada de directa y unilateral, definida y, en algunos casos, cuantificable.

A mayor abundamiento, cabe cuestionarse si en el supuesto en que existiera una identidad normativa y de gestión tributaria en los Territorios Históricos del País Vasco y en el resto del Estado español, la presión fiscal efectiva global resultaría idéntica o, cuanto menos, similar. Incluso, pudiera debatirse sobre si las Comunidades Autónomas de régimen común integradas en el Estado español soportan, pese a contar básicamente con una misma normativa tributaria y de gestión, una misma presión fiscal efectiva global.

Es decir, en este punto concreto del análisis se plantea la duda siguiente: aun asumiendo que existiese un indicador que cuantifique de forma fiable la presión efectiva global, y que dicho indicador

arrojase un resultado tal que dicha presión resultase inferior en el País Vasco respecto a la obtenida en territorio común, ¿en qué medida cabe atribuir dicha diferencia de una manera directa e inequívoca a la propia aplicación del Concierto Económico? O lo que es lo mismo, bajo los supuestos anteriores, ¿puede afirmarse de forma certera e inequívoca que una diferente presión fiscal efectiva global se debe, en una determinada cuantía, a una desigual normativa impositiva y de gestión?

De los modelos teóricos de presión fiscal analizados, así como del propio sentido común, parece deducirse que la respuesta a las cuestiones formuladas ha de ser negativa, por lo que la relación entre normativa tributaria y presión fiscal efectiva ha de ser considerada con cautela.

En todo caso, en apartados posteriores, se intentará realizar un análisis de la realidad concreta.

V.6.2. Conceptos de globalidad y de comparabilidad

Conviene apuntar, en este extremo, que en las reflexiones anteriores se han barajado, de forma implícita, dos supuestos básicos, que parecen deducirse de la propia letra de la norma duodécima, cuales son:

- El término global referido a la presión efectiva, que entendemos debiera ser considerado como referido a la totalidad de los ingresos coactivos obtenidos por las autoridades públicas.
- Dicha norma parece que pretendería comparar el indicador presión fiscal efectiva global que se obtiene en la Comunidad Autónoma del País Vasco respecto al que se derive en territorio común.

En cuanto al primero de los supuestos cabe apuntar, en primer lugar, que los ingresos coactivos obtenidos por el sector público en un determinado ámbito territorial, no deben circunscribirse únicamente a los impuestos recaudados. Dichos ingresos pueden obtenerse, tal y como ha sido apuntado en el análisis teórico del concepto de presión fiscal, por otras vías, siendo la más significativa, en nuestro ámbito, la Seguridad Social.

Debe considerarse, a este respecto, que:

- Las facultades conferidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos versan únicamente sobre determinados ingresos tributarios, denominados *tributos concertados*, sin que,

evidentemente, de dichos impuestos se derive la recaudación total obtenida en la Comunidad Autónoma, y en ningún caso, todos los ingresos coactivos exaccionados por el conjunto de autoridades públicas, en dicha Comunidad. Es decir, existen determinados ingresos coactivos tributarios recaudados en el País Vasco (como por ejemplo, los Impuestos Especiales) que debieran formar parte de la presión fiscal efectiva global en el País Vasco, pero cuya cuantificación precisa resulta imposible.

- Adicionalmente, y en el ámbito de los impuestos concertados, la existencia de puntos de conexión para la aplicación de la legislación o/y para su exacción por parte de una u otra Administración, puede determinar distorsiones difícilmente determinables y en todo caso de imposible cuantificación, si se pretendiera determinar el contribuyente final de los mismos, que pueden suponer traslaciones de carga fiscal entre territorios, inclusive en procesos sucesivos.
- Asimismo, ha de considerarse que el Concierto Económico atribuye al País Vasco determinada recaudación vía ajustes fuera de Cupo (principalmente el ajuste del IVA), o en el propio cálculo del Cupo (ajustes en la imposición directa, y de impuestos no concertados, e inclusive de los efectos derivados del déficit público) que obedecen a fórmulas pactadas, y que pueden diferir de la carga real soportada por los contribuyentes de uno u otro territorio, respecto de los mismos.

Referido a los comentarios anteriores, algunos autores¹³ establecen que ... *por ello, no existe una relación bien definida entre los impuestos pagados en una región, y lo que se recauda en las Delegaciones de Hacienda sitas en dicha región.*

En ausencia de ajustes, la recaudación de los Territorios Forales infravalora la verdadera presión fiscal que se soporta en el territorio correspondiente. No obstante, cuantificar la magnitud de esta valoración es complicada.

En lo que respecta al segundo de los supuestos, ha de considerarse que el mismo abunda en la concepción de que la expresión «presión fiscal efectiva» ha de considerarse no en su sentido absoluto, sino en términos comparados respecto a otros ámbitos territoriales que, en el supuesto de la norma armonizadora duodécima parece se refieren a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al resto del Estado (Territorio Común), si bien la referencia a la

¹³ Ignacio Zubiri y Mercedes Vallejo, *Un análisis metodológico y empírico del sistema del Cupo.*

citada comunidad no aparece expresamente contenida en el Concierto.

Es en el sentido expuesto de comparabilidad donde se plantea la siguiente reflexión relativa a la norma del artículo 4.12. Dicha norma dispone que la presión fiscal efectiva global, entendemos del País Vasco, no ha de ser inferior a la de Territorio Común. Es decir, la citada norma establece una inequación, en términos matemáticos (menor que), referido a la variable presión fiscal efectiva global.

Tal y como ha sido expuesto en el apartado anterior, dedicado al estudio teórico, los indicadores cuantitativos de la presión fiscal han de ser tomados cuanto menos, con cautela.

Es por ello por lo que pudiera no resultar posible el obtener conclusiones fiables y reales sobre los resultados de una relación matemática, planteada sobre variables no cuantificables de forma precisa. Es decir, y si bien este aspecto será tratado con mayor profundidad posteriormente, cabe apuntar que el resultado que se obtuviera de la comparación de los niveles de presión fiscal efectiva global existentes en la Comunidad Autónoma Vasca y en Territorio Común, pudiera no ser indicativo en la práctica, en la medida en que no se tendría seguridad de que los indicadores utilizados son los correctos, en cuanto a que cuantifican correcta y precisamente la presión fiscal efectiva global, y que la comparación entre los mismos resulta homogénea, dados otros factores diferenciales entre ambos territorios, algunos de los cuales se recogen posteriormente.

V.6.3. *Indicador de la medición*

En tercer lugar, cabe indicar que la norma de armonización duodécima no define el indicador que ha de ser utilizado para la medición del nivel de presión efectiva global, a efectos de establecer la comparación prevista por dicha norma.

En el apartado del estudio teórico, se ha hecho referencia, al menos conceptual, a los numerosos indicadores que, según determinados autores, pudieran establecerse al efecto. Entre dichos indicadores, se ha señalado que el más utilizado en la práctica es el denominado como «indicador clásico», el cual relaciona la recaudación con la renta, si bien dicho indicador no parece responder en su plenitud al concepto de presión fiscal. Es por ello por lo que pudiera plantearse la utilización de otros indicadores para verificar, si ello fuera posible, el cumplimiento de la norma de armonización duodécima o, incluso, de un compendio o promedio de diversos indicadores preestablecidos.

Es decir, pudiera ocurrir, y parece probable que así sea, que dependiendo del indicador utilizado para cuantificar la presión fiscal efectiva global, se obtuvieran resultados diferentes, de forma que no se podría concluir con exactitud si se cumple o no la norma de armonización objeto de análisis. Considérese, por ejemplo, que según el «indicador clásico» (cociente de recaudación entre renta) la presión fiscal efectiva global de la Comunidad Autónoma del País Vasco resultase ligeramente superior a la existente en territorio común y que, sin embargo, el índice de Frank (analizado en el apartado dedicado al análisis teórico) fuese ligeramente inferior en la Comunidad Autónoma e, incluso, que un hipotético promedio entre ambos indicadores arrojarase resultados similares en ambos ámbitos territoriales; ¿podríamos concluir de manera definitiva, en el supuesto planteado, respecto del cumplimiento de la norma armonizadora duodécima?

Las anteriores reflexiones nos conducen nuevamente a colegir que los resultados obtenidos de la comparación de los niveles de presión fiscal efectiva global han de ser considerados con cautela y analizados con detenimiento, al efecto de emitir un dictamen sobre el cumplimiento de la norma de armonización duodécima, y probablemente a valorar los resultados del análisis de una manera relativa y no concluyente.

A mayor abundamiento, ha de considerarse que, con independencia del indicador del nivel de presión fiscal utilizado, el resultado del mismo puede diferir, para un mismo período temporal e idéntico ámbito geográfico, en función de las fuentes de información utilizadas. Considérese, a estos efectos, lo expuesto en el apartado relativo al análisis del principio de solidaridad interregional, en cuanto a que, por ejemplo, la cuantificación de la renta de un territorio (PIB, VAB) difiere, para un mismo año, en función de las fuentes utilizadas (ello puede observarse en el gráfico IV.1, relativo al índice de imputación). Es asimismo, por este motivo, por lo que los resultados obtenidos han de ser tomados como aproximados.

1.6.4. Comprensión de qué puede entenderse como «inferior»

Hasta la fecha, el concepto de «inferior» no ha sido sometido a dictamen por parte de los tribunales, por lo que no existe una precisión jurisprudencial ni objetiva suficiente al respecto.

Dado que la medición puede realizarse utilizando fórmulas distintas, o bien con las mismas fórmulas pero en base a estimadores determinados por fuentes distintas y con resultados diferentes, y en suma poco fiables en cuanto a su exactitud, el concepto de

inferior sólo resultaría evidente cuando, de la aplicación de todas ellas, resultara un coeficiente inferior. En todo caso, y desde una posición práctica, también podría considerarse que la diferencia tuviera que ser apreciable y significativa, para que de ello se pudiera colegir el incumplimiento de la norma.

Resulta llamativo que, mientras el resto de las medidas armonizadoras parece que tratan de establecer posiciones similares o próximas en cuanto a la normativa tributaria aplicable en la Comunidad Autónoma Vasca y en Territorio Común, ésta establezca únicamente un nivel inferior, por lo que, de manera subyacente, puede suponer una admisión de discriminación en el caso de que fuera superior. En todo caso, esta apreciación ha de enmarcarse en el concepto de este precepto de cláusula de cierre en cuanto a la competitividad fiscal referida.

Una posición más ecuaníme y equilibrada nos llevaría a entender que dicho concepto pretende más bien que los niveles de presión efectiva global sean equivalentes o aproximados en los respectivos ámbitos territoriales. Esta interpretación queda reafirmada por el propio Proyecto de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, al establecer en su artículo 7 que *Las Comunidades Autónomas... procurarán mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.*

Si fuéramos por un concepto de *equivalencia* procedería el establecimiento de cuándo o a partir de qué diferencia puede considerarse como *no equivalente*. El citado Proyecto de Ley no establece parámetros de limitación, por lo que resulta objetivamente imposible para los autores de este trabajo pretender establecer límites cuantitativos sobre lo que pudiera entenderse como *no equivalente*. En todo caso, puede aportarse una cierta idea de flexibilidad en la interpretación, dentro de unos parámetros razonables.

El concepto *procurarán* recogido textualmente sugiere una posición voluntarista de intento de aproximación, y en ningún caso de imposición, en contraposición con lo recogido en el Concierto Económico (*... no podrá implicar...*), lo que supone una posición más flexible, y probablemente más equilibrada respecto de las capacidades reales de las instituciones con capacidad normativa para incidir en la evolución de los elementos que componen la presión fiscal global. Esta redacción más abierta quizá sirva como elemento de interpretación de lo que el legislador quiso decir en la redacción de la norma duodécima de armonización.

V.6.5. Temporalidad de la medición

Como se ha indicado, no está definido el período de cada medición. No obstante, las instituciones de estadística publican esta información sobre una base anual, por lo que no sería posible de determinar para períodos inferiores al año. Por tanto, el período mínimo sería cada año natural.

Dado el dinamismo subyacente en el propio concepto de presión fiscal, y el conjunto de circunstancias que pueden incidir en un año concreto, también pudiera resultar lógico en la práctica que para que se entendiera que existe incumplimiento del precepto, ello se manifestara durante varios años consecutivos, y no únicamente de una manera puntual en un año cualquiera.

En este sentido, nuevamente el Proyecto de Ley citado habla de *procurarán mantener*, lo que se encuentra en línea con la interpretación del párrafo anterior, sobre una medición en varios años sucesivos.

En consecuencia, si del análisis citado en el transcurso de los años, la posición de las presiones fiscales globales relativas fueran aproximadas, podría colegirse que no existe un incumplimiento manifiesto del precepto.

V.6.6. Análisis temporal: anual vs. acumulado

Según ha sido anteriormente indicado, el Concierto Económico no establece, a efectos de observar el cumplimiento de la norma de armonización duodécima contenida en el mismo, el período o períodos en los que ha de cuantificarse la presión fiscal efectiva global existente tanto en la Comunidad Autónoma del País Vasco como en Territorio Común.

Sin embargo, y tal vez por «imperativo» de las publicaciones y datos estadísticos, parece comúnmente aceptado que el período a considerar para la realización de las mediciones oportunas ha de ser el que abarca el año natural.

Sin embargo, conviene recordar, en este extremo, los problemas que pueden derivarse, principalmente en lo que concierne a la variable de recaudación, de una medición anual del ratio de presión fiscal. Evidentemente, huelga decir que dichos problemas o distorsiones resultan de mayor envergadura cuando se trata de comparar niveles de presión fiscal soportados o registrados en distintos ámbitos territoriales, dado que las diferentes políticas establecidas por las autoridades competentes de dichos ámbitos pueden distor-

sionar aún más, y precisamente por dicha divergencia de políticas, las comparaciones realizadas.

Por ello, y aunque en la práctica la presión fiscal en un determinado territorio suele ser determinada anualmente, conviene considerar con cautela los ratios anuales obtenidos.

Sin ánimo de ser reiterativos, resulta preciso apuntar los principales factores que, derivados de la variable recaudación, pueden producir distorsiones en los indicadores anuales obtenidos de presión fiscal:

- Las diferentes políticas practicadas por parte de las distintas administraciones, en cuanto a las devoluciones de impuestos reintegradas a sus ciudadanos. En efecto, si una Administración resulta más ágil, en comparación con la otra, en reintegrar a sus ciudadanos los excesos de impuestos recaudados a cuenta de sus liquidaciones definitivas, la recaudación total obtenida por dicha Administración en un año natural resultará, respecto a aquella recaudación computada por la otra Administración, infravalorada.
- La recaudación anualmente computada es consecuencia, con carácter general, de la renta (base imponible) generada en el año natural inmediatamente anterior. Es por ello por lo que a efectos de determinar de forma más precisa el indicador de presión fiscal, habría que comparar, si se utilizase el indicador clásico, la recaudación computada en un año con la renta del inmediatamente anterior. En todo caso, ni aun así existiría la certeza de que se está poniendo en relación la renta generada en un año con la recaudación correspondiente a la misma, y ello sin considerar otros posibles aspectos distorsionadores (traslación de impuestos, fundamentalmente).

De lo expuesto anteriormente cabe inferir que pudiera resultar más adecuado, al menos a efectos comparativos, el poner en relación los indicadores de presión fiscal obtenidos en diferentes ámbitos territoriales en períodos superiores al año, sin perjuicio de que adicionalmente, hubieran de obtenerse los ratios anuales con los que poder completar un análisis mínimamente exhaustivo. Cabe indicar, a este respecto, que si bien no se eliminarían totalmente las posibles distorsiones que probablemente se producen en los indicadores anualmente obtenidos, resulta razonable suponer que las mismas serán de menor importancia.

En este sentido, pudieran arbitrarse diferentes formas de comparar la presión fiscal registrada en diferentes ámbitos territoriales a lo

largo de un período concreto que abarque más de un año. Entre otras, cabe citar las siguientes:

- Promedio simple, para el período considerado, de los indicadores de presión fiscal anualmente.
- Indicador de presión fiscal acumulado, el cual resultaría del cociente entre la recaudación total obtenida en el período considerado y la renta total generada en el mismo. Evidentemente, y a efectos de homogeneizar las cantidades consideradas en el numerador y denominador de la expresión citada, los importes de recaudación y renta debieran de ser considerados en pesetas constantes de un determinado año.

V.6.7. Comentarios de la norma

Cabe preguntarse qué medidas prevé el propio Concierto Económico para el supuesto en que efectivamente, pudiera afirmarse que la presión fiscal efectiva en el País Vasco resulte inferior a la de territorio común.

En este sentido, cabe reiterar, en primer lugar, que el citado incumplimiento difícilmente puede ser atribuido con certeza a una norma tributaria, pero aun en el supuesto en que ello pudiera hacerse, dicho efecto se producirá transcurridos varios años desde que la entrada en vigor de dicha norma, de forma que cuando se constate su incidencia negativa en la presión fiscal, puede que incluso no se encuentre en vigor y, además, puede que las facultades de la Administración para examinar el comportamiento tributario de los sujetos pasivos hayan prescrito, por lo que la incidencia real de la anulación de una o varias normas sería, en el supuesto planteado, nula.

Por otro lado, puede suceder que como consecuencia del incumplimiento de la norma duodécima, se obligue a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y a efectos de evitar eventuales incumplimientos de dicha norma, a establecer una normativa tributaria y de gestión igual a la de territorio común o claramente desfavorable al contribuyente en relación con Territorio Común, lo que en ningún caso resulta acorde con los derechos históricos que el Concierto Económico ha de reflejar.

En todo caso, ha de considerarse que si la Administración del Estado invoca la aplicación de esta norma de armonización frente a la legislación fiscal foral, la carga de la prueba corre a su cargo, como se ha encargado de recordar la jurisprudencia, y que tal

prueba, de forma convincente para los Tribunales españoles, jamás se ha presentado hasta la fecha.

Las ideas descritas, en cuanto a que por un lado, la norma duodécima no ha de ser considerada como un algo carente de contenido práctico, pero que la misma tampoco puede pretender la práctica eliminación de la capacidad normativa por el Concierto Económico conferida, parecen abundar en la percepción apuntada, en cuanto a considerar dicha norma como «de cierre» o «antiabuso».

CAPITULO VI

**LA PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL
FUENTES Y ANALISIS DE ESTRUCTURA ECONOMICA**

VI.1. Introducción

En el apartado anterior se ha realizado un estudio del concepto de presión fiscal, y de sus posibles significados en relación con la norma de armonización duodécima del Concierto.

En esta parte del trabajo, procedería tratar de realizar la medición de la *presión fiscal efectiva global*, en el periodo que abarca el estudio.

Como ya ha sido recogido en el capítulo anterior:

- El Concierto Económico no establece la forma ni el indicador o indicadores a través de los cuales ha de cuantificarse dicho parámetro y, en consecuencia, el cumplimiento o incumplimiento que pudiera derivarse del ejercicio de las facultades de normativa autónoma, ni
- las fuentes adecuadas para su determinación, y en cuanto a las diferentes magnitudes a considerar (renta, valor añadido bruto a coste de factores o/y precios de mercado, etc.).
- La teoría hacendística considera complicada la medición de la presión fiscal efectiva, y los más modernos tratadistas se enfocan más hacia estudios microeconómicos sobre los niveles de presión fiscal que soportan determinados colectivos, en relación a otros.
- Por su parte, la OCDE utiliza medidores clásicos para establecer la comparación entre territorios (Estados).

Por tanto, dadas las limitaciones de información existentes en aras a cuantificar determinados indicadores de presión fiscal, se han considerado como indicadores aquellos medidores clásicos, definidos en el capítulo anterior, y fundamentalmente el determinado por el cociente entre Recaudación y Renta.

El estudio se completa con el índice de Frank y un breve ejercicio de *balanza fiscal*, exclusivamente basado en las informaciones publicadas sobre consumos públicos e inversiones públicas en relación al Producto Interior Bruto. Antes de entrar en materia, resulta procedente indicar las fuentes de las que se han tomado las magnitudes económicas, así como realizar un somero análisis de la estructura económica del País Vasco, en comparación con la estructura económica del Estado, al objeto de incardinar y tratar de comprender mejor y, en su caso, evaluar determinados resultados que se derivarán del análisis de las cifras que resulten.

VI.2. Medición de la renta, fuentes y críticas

A efectos de medición de la renta, se han considerado con prioridad los siguientes indicadores:

- Producto Interior Bruto (PIB).
- Valor Añadido Bruto (VAB):
 - A coste de los factores.
 - A precios de mercado.

Las magnitudes y los análisis económicos proceden de las fuentes que se citan a continuación.

1. *Instituto Nacional de Estadística (INE)*. El INE publica anualmente:
 - Contabilidad Nacional de España.
 - Contabilidad Regional.

En el momento actual (noviembre de 1996) la información publicada es definitiva hasta el año 1993, y provisional a partir de dicho año.

La Contabilidad Regional únicamente incluye el Valor Añadido Bruto, tanto a precios de mercado como a coste de los

factores, pero no informa de los Productos Interiores Brutos regionales, ni produce un detalle suficiente de determinadas magnitudes regionales.

2. *Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT)*. Por su parte, el Instituto Vasco de Estadística publica un equivalente a la Contabilidad Nacional, pero referida al País Vasco, así como la distribución sectorial del Producto Interior Bruto, a precios de mercado, y los agregados de la demanda, todos ellos desde el año 1982.

Con posterioridad a dicha fecha ha completado la información publicada. A partir de 1989 ha iniciado la publicación de, entre otras:

- Cuenta de bienes y servicios.
- Cuenta de producción.
- Cuenta de explotación.
- Agregados de las rentas.
- Tablas input-output.

En consecuencia, determinados análisis únicamente se dispone de información para los últimos años del período considerado.

3. *Servicio de estudios del Banco Bilbao Vizcaya (BBV)*. Por su parte, el Servicio del BBV publica una información muy completa, incluida en el documento *Renta Nacional de España*, de periodicidad bianual, incluyendo la desagregación del indicador de renta utilizado (Valor Añadido Bruto a coste de los factores) a nivel de Comunidades Autónomas, e inclusive de Provincias.
4. *Fundación BBV*. Ha publicado recientemente el documento *Capitalización y Crecimiento en España y sus regiones 1955-1995*, que también ha sido consultado.
5. *Otras publicaciones*. Otras instituciones privadas publican informaciones y análisis económicos, frecuentemente basadas en los anteriores. La principal a mencionar, que ha sido utilizada para la elaboración de este estudio, es la revista trimestral *Papeles de Economía Española* de la Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social, de la Confederación Española de Cajas de Ahorro.

VI.2.1. Diferencias entre indicadores

En la determinación de las diferentes magnitudes de renta utilizadas se producen determinadas diferencias entre las fuentes a las que se ha acudido. Entre otras, las diferencias existente entre los niveles de renta que se desprenden de las estadísticas publicadas por el INE y el Servicio de Estudios del BBV, proceden, principalmente, de un diferente tratamiento de la producción imputada a los servicios bancarios, y residualmente a otros motivos. Por su parte, en las estimaciones del VAB regional del País Vasco, respectivamente calculadas por el INE, el EUSTAT, y el Servicio de Estudios del BBV también se producen algunas diferencias.

El rango de las diferencias suele ser inferior al 2 %, aunque en algunos años e indicadores existen diferencias mayores, que alcanzan hasta el 10 %. Dichas diferencias resultan de una relativamente sencilla visualización en el gráfico III.1, relativo al índice de imputación. En dicho gráfico, puede observarse que, para el mismo indicador de renta, los resultados obtenidos según las fuentes utilizadas resultan divergentes.

En los gráficos siguientes, se recogen diversas comparaciones entre indicadores de renta cuantificados por fuentes diferentes:

- VAB del Estado, a coste de los factores, según INE y BBV (gráfico VI.1).
- VAB del País Vasco, a coste de los factores, según EUSTAT, y BBV (gráfico VI.2).

GRAFICO VI.1
VABcf del Estado
Según INE y BBV

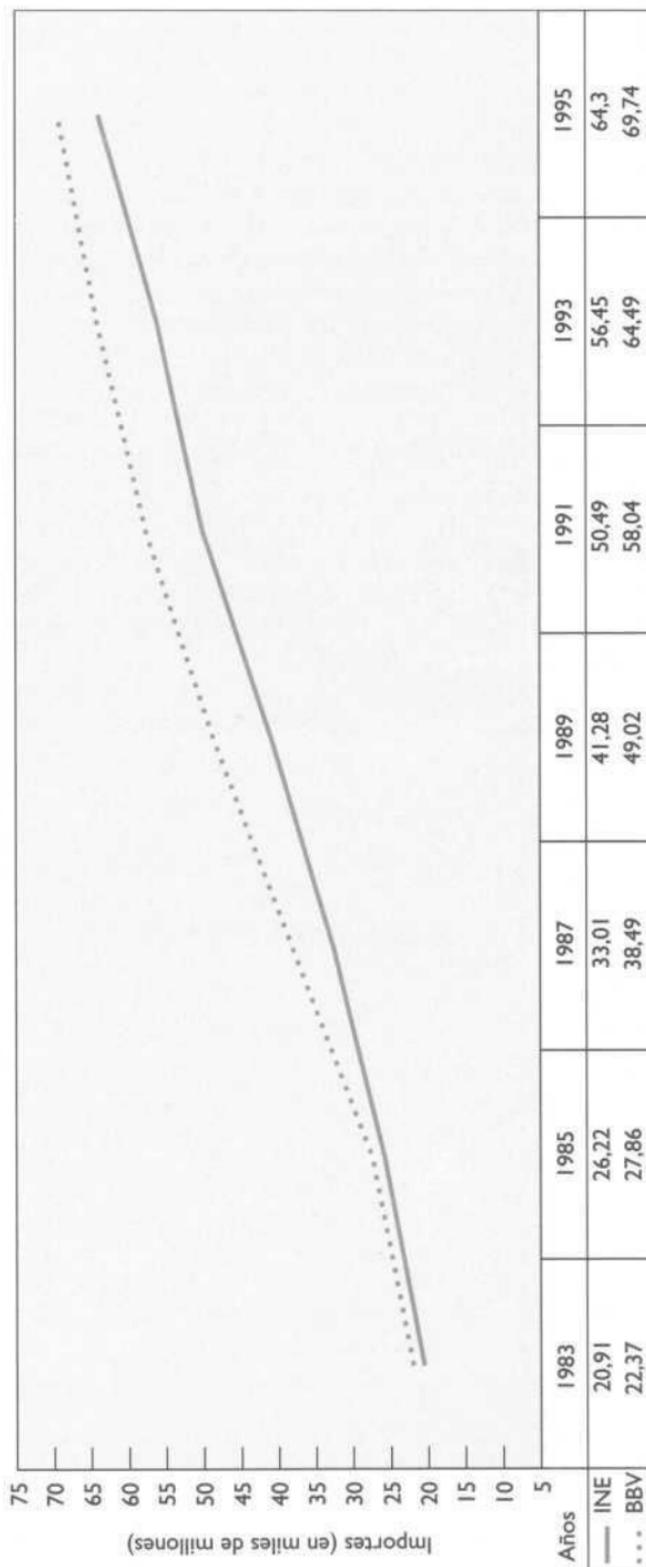
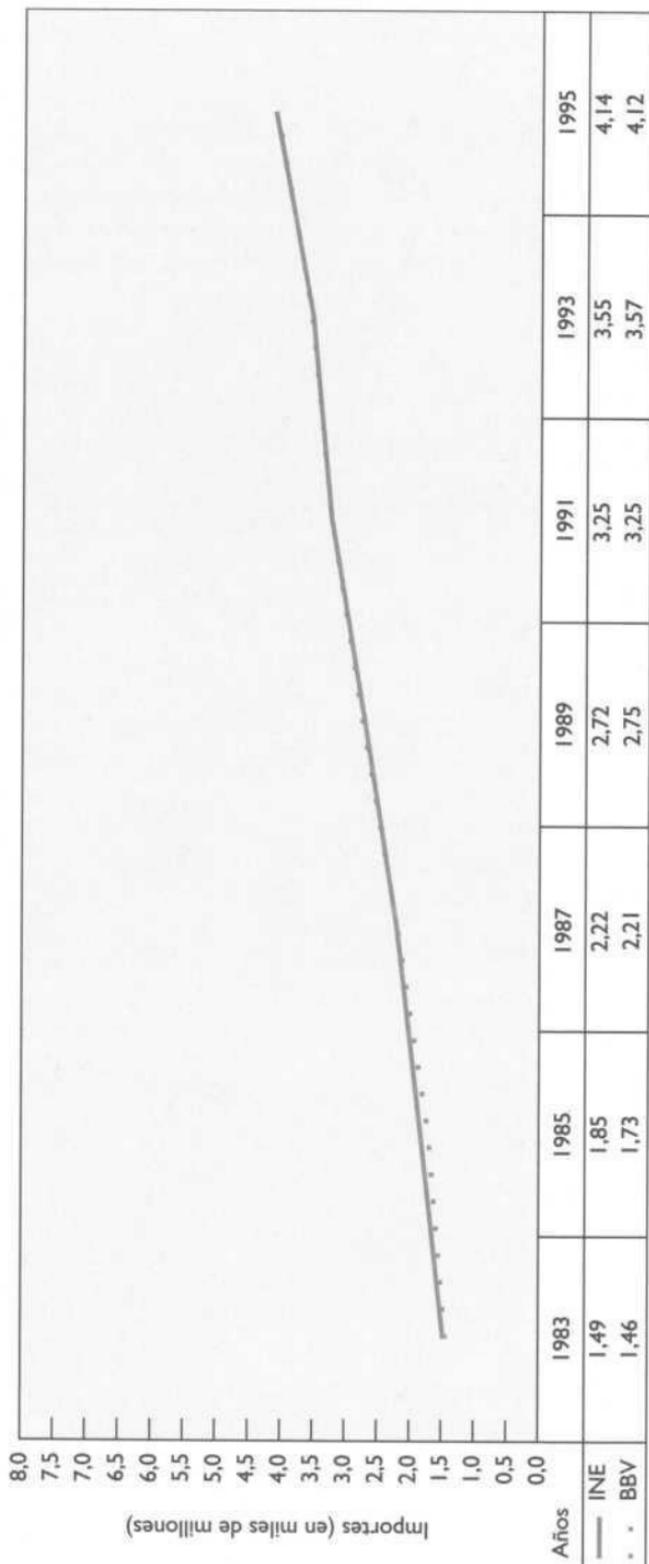


GRAFICO VI.2
VABcf de la CAPV
Según INE y BBV



VI.2.2. Críticas a la información publicada por el INE

Por su importancia y solidez, reproducimos algunos comentarios de D. Julio Alcaide Inchausti¹.

Desde los lejanos años sesenta, existe una larga polémica entre los centros estadísticos de la OCDE y EUROSTAT y los estudiosos de la economía regional sobre la posibilidad y conveniencia de construir contabilidades regionales cerradas.

Los detractores del modelo de contabilidad regional cerrada siempre han objetado la imposibilidad estadística de regionalizar determinados agregados económicos del sector de las administraciones públicas y del exterior, con ejemplos evidentes como los de la localización de las empresas multirregionales, los pagos de los intereses de la deuda pública, especialmente en manos de no residentes, o los ingresos del sector público procedentes de transferencias externas. Un argumento que, llevado al último extremo, también afectaría a la imputación espacial de la producción, como necesariamente ocurre con los transportes aéreo y marítimo, la pesca o el sector eléctrico.

La necesidad que tienen algunos países, como les ocurre a Alemania o a España, de elaborar contabilidades regionales que contemplen el cuadro macroeconómico desagregado de la demanda regional, y los principales componentes del sector exterior y de las administraciones públicas, resulta manifiesta en la medida en que existen espacios (en el caso español, las Comunidades Autónomas) con gobiernos y parlamentos soberanos que han de tomar decisiones importantes en el campo de la política económica, decisiones que sólo se pueden acometer con acierto cuando se conocen los datos fundamentales del problema y el marco económico en el que se sitúan.

Un porcentaje altísimo de los datos económicos nacionales son regionalizables... En algunos casos, aunque no sea posible obtener información regional directa, pueden medirse a partir de indicadores ligados con el fenómeno seleccionado. En alguno de ellos, no será posible, e incluso su regionalización carecería de sentido...

El punto de vislramente opuesto a la elaboración de contabilidades regionales similares a la contabilidad nacional de los países miem-

¹ Papeles de Economía Española.

bros de la Unión Europea, ha quedado plasmado en la metodología SEC-95 que introduce para la contabilidad nacional futura unos cambios profundos, sobre todo en cuanto al detalle de las operaciones contables de los sectores institucionales, pero que, sin embargo, mantiene el esquema contable regional limitado a la estimación por ramas de producción del Producto Interior Bruto (PIB) al coste de los factores y a los precios de mercado. También afronta la cuenta de las familias en cuanto a su renta bruta disponible y a la formación bruta de capital de la región. No prevé la estimación del consumo público y, consecuentemente, de otros agregados fundamentales de las administraciones públicas y del sector exterior. Parece insostenible el considerar que las estimaciones de los impuestos indirectos sobre la producción y de las subvenciones de explotación puedan ser evaluadas y no el consumo público, cuya regionalización está predeterminada, en cierto modo, al calcular el valor añadido bruto generado por los servicios públicos para incorporarlo al PIB.

La consecuencia de este planteamiento es que, oficialmente, las contabilidades autónomas no van a disponer de su particular contabilidad regional, a menos que se elabore por las propias administraciones autónomas o por algún centro privado que lo afronte.

En 1977, el INE inició los trabajos para la estimación de la Contabilidad Regional de España. A partir de 1980, de forma ininterrumpida, ha publicado cada año sus estimaciones, que afectan, con desigual contenido, a las Comunidades Autónomas y a las 52 provincias españolas, incluidas las ciudades de Ceuta y Melilla. La Contabilidad Regional elaborada por el INE se adapta a la metodología SEC-REG de EUROSTAT, aunque sin elaborar todas las tablas propuestas, faltando especialmente la información relativa a la formación bruta de capital prevista en las correspondiente metodología.

La Contabilidad Regional de España adolece de insuficiencias manifiestas... no da información completa del cuadro macroeconómico regional...

Desde la óptica institucional, sólo se da información de la renta familiar bruta disponible y del consumo privado de los hogares, pero no se ofrecen datos sobre las sociedades y las empresas.

Otra insuficiencia de la Contabilidad Regional es el gran retraso con el que se produce el primer avance de resultados, con una demora de dos años...

El artículo indica los trabajos que cubren algunas de las deficiencias, tales como la estimación del cuadro macroeconómico de las provincias españolas y, conjuntamente de las Comunidades Autónomas, del Servicio de Estudios del BBV; el *stock de capital en España y sus Comunidades Autónomas*, de la Fundación BBV; y la publicación bianual de *Renta Nacional de España y su distribución provincial* del mismo Servicio de Estudios del BBV.

En consecuencia, y debido a las deficiencias y diferencias entre estimaciones, procede realizar los cálculos tomando en consideración las diferentes estimaciones, según las fuentes, y considerar los resultados que se obtengan como indicativos y aproximados, teniendo en cuenta este carácter al objeto de extraer y evaluar las pertinentes conclusiones.

VI.3. Medición de la recaudación

VI.3.1. Fuentes

Las recaudaciones han sido tomadas, principalmente, de:

VI.3.1.a) Recaudación del Estado

- Memoria de la Administración Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda, entre 1982 y 1987.
- Informe del Ministerio de Economía y Hacienda, entre 1987 y 1991.
- Informe de Recaudación Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, desde 1992.

VI.3.1.b) Recaudación en el País Vasco

- Consejo Vasco de Finanzas
- Dirección del Cupo y Aportaciones Financieras, del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco.

VI.3.1.c) Seguridad Social

- Cuentas y balances de la Seguridad Social del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.
- La Seguridad Social en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Gestión Económica. Dirección de Seguridad Social del Departamento de Trabajo.

VI.3.1.d) Tributos locales

- Liquidaciones de Presupuestos de las Corporaciones Locales, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Análisis Presupuestario del Sector Público Municipal de Euskadi, de la Dirección del Cupo y Aportaciones Financieras del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco.

VI.3.2. Otros comentarios

En el apartado anterior sobre el estudio teórico de la presión fiscal hemos comentado los problemas de medición de la recaudación anual, que pueden considerarse aquí reproducidos (tales como el criterio de caja, la agilidad de devoluciones, etc.).

Cuando se proceda al análisis detallado de la evolución histórica se comentarán los aspectos más relevantes que hayan podido incidir en la recaudación de cada figura tributaria.

VI.4. Estructura económica

La estructura económica del País Vasco presenta singularidades y diferencias importantes en relación con la estructura del Estado.

VI.4.1. Por actividades económicas, análisis del PIB desde el lado de la oferta**VI.4.1.a) Sector primario (gráfico VI.3)**

El sector primario de la economía, formado por la agricultura y pesca, tiene una participación en el País Vasco substancialmente inferior a la del conjunto del Estado. En el conjunto del Estado el peso relativo de este sector es descendente (representaba un 6,4 % en 1981 y un 3,6 % en 1994) mientras que en el País Vasco su peso relativo permanece con ligeras oscilaciones (en torno al 2 %).

En el País Vasco tienen importancia las actividades pesqueras y la ganadería en las provincias ribereñas, y la agricultura en Alava (hortalizas, vid, cereales, tubérculos).

VI.4.1.b) Sector industrial (gráfico VI.4)

Como se observa en el gráfico adjunto, la participación relativa de la industria en el Producto Interior Bruto es sustancialmente superior en el País Vasco respecto del resto del Estado. El peso

relativo es descendente en ambos territorios, aunque la tendencia descendente es más acusada en el País Vasco por los procesos derivados del declive industrial, reestructuración de compañías y fenómenos de *outsourcing* al sector servicios, lo que ha supuesto una reducción de la diferencia, durante el período considerado.

El peso relativo de los diferentes sectores industriales del País Vasco en relación con la actividad industrial en el conjunto del Estado presenta la siguiente situación, referida al año 1991².

CUADRO VI.1

	% relativo País Vasco	% relativo del Estado
Productos metálicos	39,33	20,79
Minerales y metales	11,72	3,72
Energía y agua	10,66	14,45
Caucho, plásticos y otras manufacturas	7,58	4,44
Papel y derivados	5,90	6,24
Material de transporte	5,83	9,08
Productos químicos	5,46	7,21
Alimentación, bebidas y tabaco	5,44	13,62
Minerales y productos no metálicos	3,44	6,58
Madera, corcho y muebles	2,88	4,00
Textil cuero y calzado	1,76	9,87
TOTAL	100	100

FUENTE: Papeles de Economía Española, número 55.

Considérese al examinar este cuadro el mayor peso relativo del sector industrial en el País Vasco (34 % vs. 25 %, en dicho año), no ajustado, al establecerse la presencia relativa en cada territorio. Así, por ejemplo, el peso relativo de sector de productos metálicos supone en dicho año, en términos de PIB un 13,4 % en el País Vasco ($39,33 \% * 0,34$), mientras que en Territorio Común asciende al 5,2 % ($20,79 \% * 0,25$).

Una parte importante de la actividad industrial del País Vasco se encuentra ubicada en sectores con crecimiento débil de la demanda, aunque algunas de las Compañías están realizando notables inversiones para mejorar su posición competitiva. En la década de los ochenta se realizó un fuerte proceso de reconversión industrial que afectó al núcleo principal de la industria vasca, y supuso el cierre de unidades productivas, lo que pudiera explicar el descenso del peso relativo.

² Papeles de Economía Española, número 55.

GRAFICO VI.3
Sector primario
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)

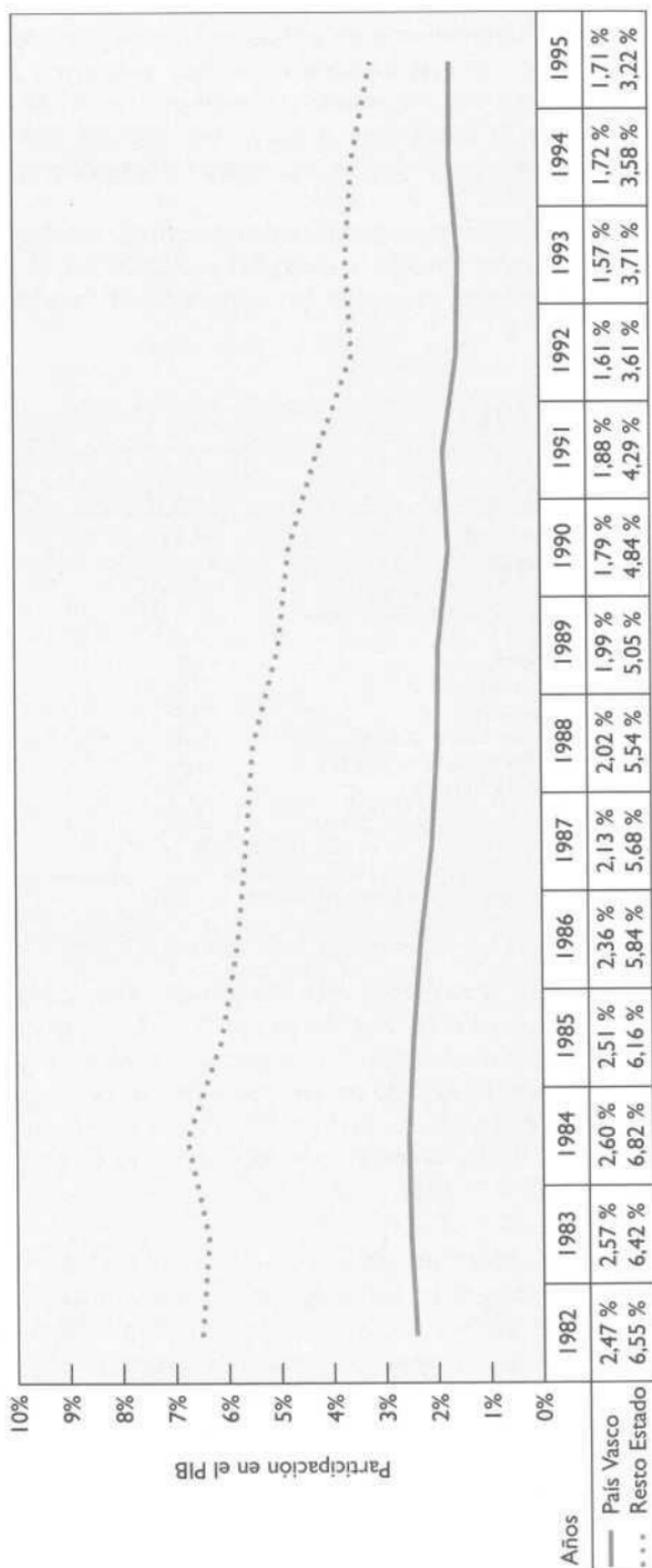
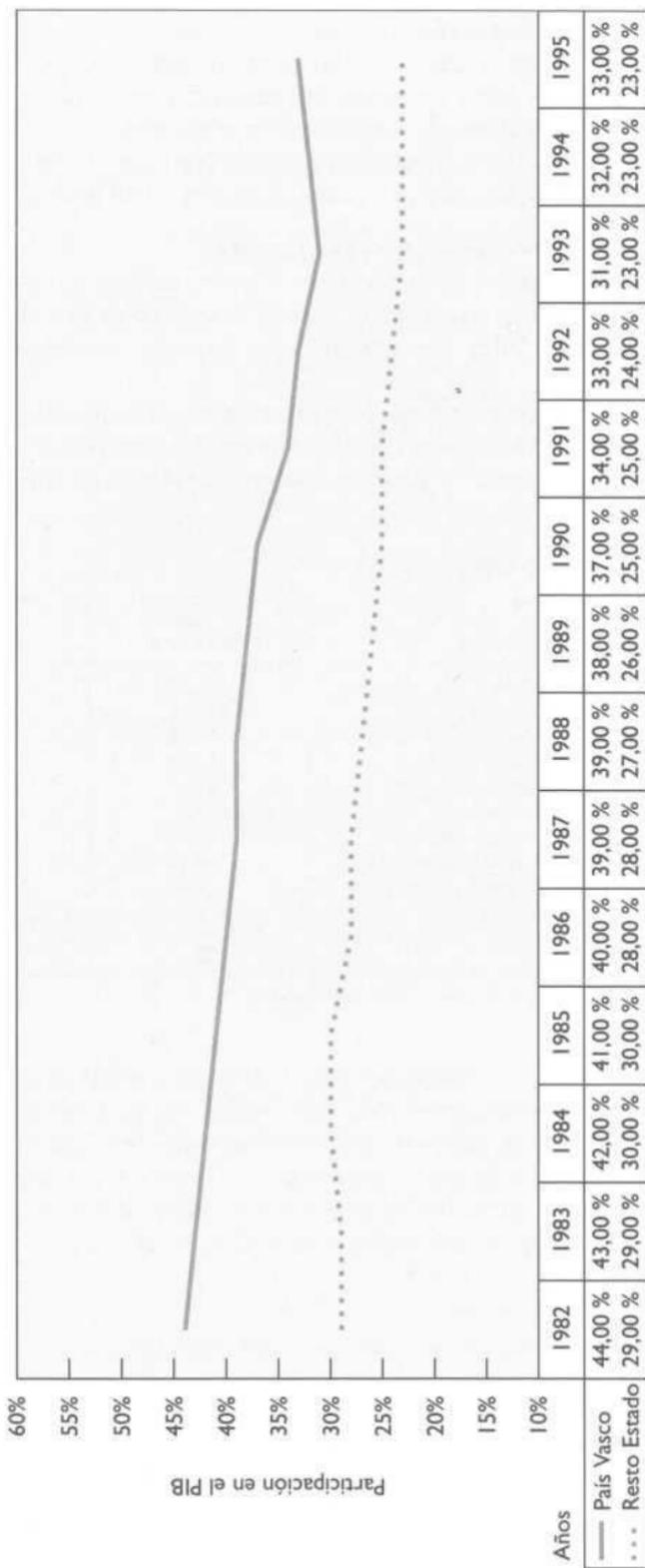


GRAFICO VI.4
Sector industrial
Participación en el PIB (INE/EUSTAT)



VI.4.1.c) Sector construcción (gráfico VI.5)

El sector de la construcción tiene un peso relativo menor en el País Vasco, pero presenta una tendencia creciente en el período analizado. Ello puede ser principalmente consecuencia del proceso inversor en infraestructuras públicas (carreteras, metro de Bilbao, depuración de aguas, telecomunicaciones, red gasista, etc.).

VI.4.1.d) Sector servicios (gráfico VI.6)

El peso relativo es superior en Territorio Común, y creciente en ambos territorios, aunque el País Vasco refleja una tendencia uniforme creciente más acusada en el período considerado.

El peso relativo de los diferentes sectores industriales del sector servicios en relación con la actividad industrial en el conjunto del Estado presenta la siguiente situación, referida al año 1991³:

CUADRO VI.2

	% relativo País Vasco	% relativo del Estado
Servicios públicos	18,86	17,92
Servicios comerciales	17,88	19,72
Transportes y comunicaciones	14,16	11,18
Crédito y seguros	13,38	11,78
Otros servicios para la venta	11,02	11,79
Alquiler de inmuebles	9,21	9,06
Hostelería y restaurantes	5,76	9,46
Recuperación y reparaciones	4,08	4,18
Enseñanza y sanidad privadas	3,84	3,09
Servicio doméstico	1,81	1,82
TOTAL	100	100

FUENTE: *Papeles de Economía Española*, número 55.

Considérese al examinar este cuadro el menor peso relativo del sector servicios en el País Vasco (50 % vs. 56 % en dicho año), no ajustado, al establecerse la presencia relativa en cada territorio. Así, por ejemplo, el peso relativo de los servicios públicos supone en dicho año, en términos de PIB un 9,4 % en el País Vasco ($18,86 \% * 0,5$), mientras que en Territorio Común es superior y asciende al 10 % ($17,92 \% * 0,56$).

Lo más reseñable de la comparación realizada en el cuadro anterior es:

- El mayor peso relativo en el País Vasco de las actividades de transportes y comunicaciones, consecuencia de la importancia

³ *Papeles de Economía Española*, número 55.

GRAFICO VI.5
Sector construcción
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)

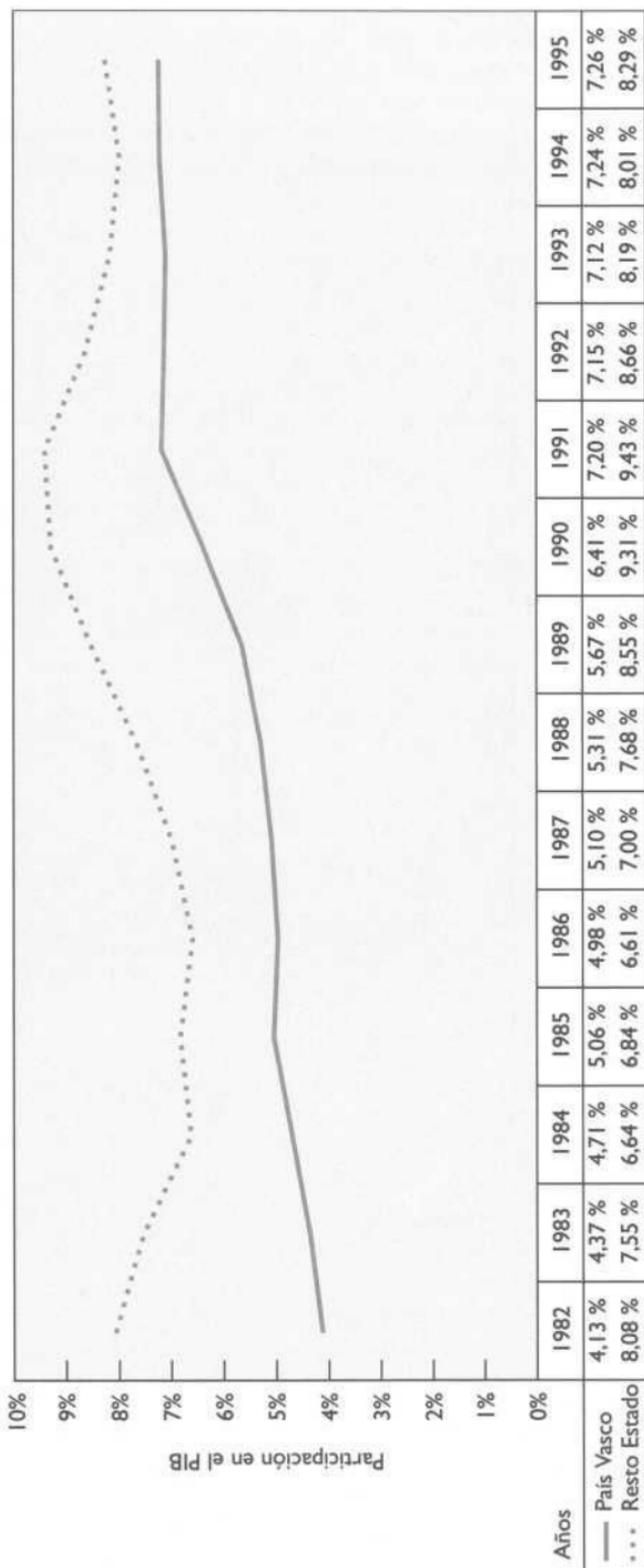
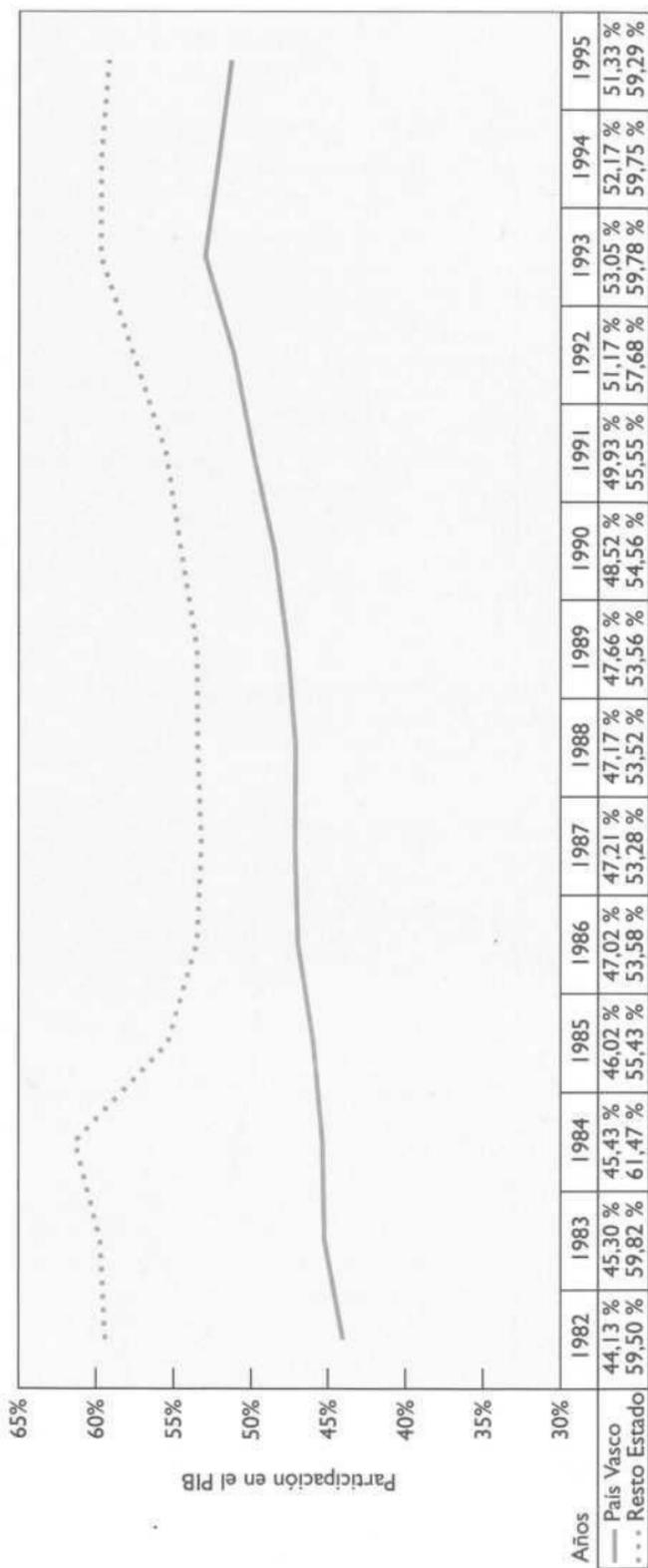


GRAFICO VI.6
Sector servicios
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)



de los puertos y de la posición geográfica con una de las puertas de tránsito con Europa, así como por la mayor apertura de su economía.

- El menor peso relativo de hostelería y restaurantes y de servicios comerciales, debido al escaso peso de su industria turística, más basada en visitas de carácter industrial, frente al importante peso del turismo masivo principalmente en las provincias del mediterráneo y del sur de España.

VI.4.2. Población (gráfico VI.7)

La población residente en el País Vasco se ha reducido en unas 36.000 personas entre 1981 y 1995, mientras que la población total del Estado ha crecido en aproximadamente 1,48 millones de personas.

La población relativa del País Vasco ha pasado de un 5,69 % en 1981 a 5,39 % en 1995.

La estructura por edades de la población es, para algunos años del período analizado ⁴.

CUADRO VI.3

	1995		1991	
	País Vasco %	Total del Estado %	País Vasco %	Total del Estado %
De 0 a 15 años	15,69	18,13	18,29	21,11
De 16 a 64 años	70,44	66,86	68,99	65,13
De 65 y más años	13,87	15,01	12,72	13,76

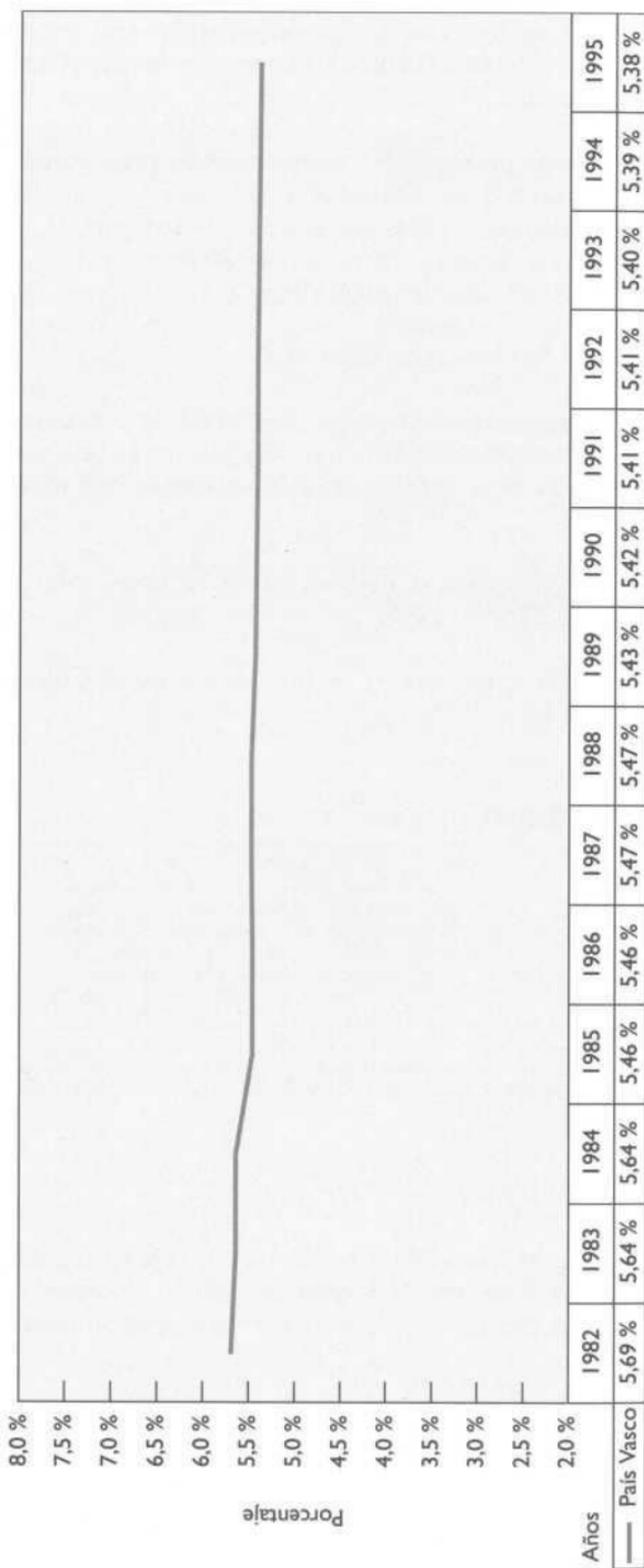
FUENTE: *Papeles de Economía Española*, número 67, y Renta Nacional de España del Servicio de Estudios BBV.

Como se observa del cuadro anterior:

- Se produce una fuerte tendencia a la baja en la población infantil y juvenil en ambos territorios, con una regresión similar en ambos territorios, y una menor participación relativa en el País Vasco.
- Las personas en edad de trabajar crecen en ambos territorios, siendo superior el porcentaje del País Vasco.

⁴ *Papeles de Economía Española*, número 67, y Renta Nacional de España del Servicio de Estudios BBV.

GRAFICO VI.7
Población de la CAPV
En porcentaje sobre población del Estado



- En ambos territorios se produce un envejecimiento similar de la población, aunque la participación relativa del colectivo de mayor edad es superior en el Estado. Ello puede ser consecuencia de que el alto proceso migratorio de los años sesenta aún no ha alcanzado la edad de jubilación, y adicionalmente personas ya jubiladas vuelven a sus lugares de origen o fijan su residencia en otras zonas del país.

La estructura de población en edad de trabajar presentaba la siguiente situación en 1991 y 1995 ⁵:

CUADRO VI.4

	1995		1991	
	País Vasco %	Total del Estado %	País Vasco %	Total del Estado %
Tasa de actividad	57,4	61,9	59,9	61,9
Tasa de paro	23,4	22,1	19,1	16,2
Población remanente	37,2	31,1	30,8	25,9

FUENTE: Estimación propia de Papeles de Economía Española, número 67.

En los últimos años del período considerado, la tasa de actividad se ha reducido en el País Vasco mientras se ha mantenido en el conjunto del Estado, la tasa de paro ha empeorado en ambos territorios como consecuencia del aumento de la población en edad de trabajar en relación con los empleos disponibles, y se observa un mayor porcentaje de población potencialmente activa que no trabaja ni se considera parada, en la que pueden estar incidiendo los excedentes de las reconversiones industriales con subsidios particulares.

Los datos de población medidos en términos relativos con el Estado para el año 1991 ⁶, según la Encuesta de Población Activa.

Por su parte, otros datos significativos relacionados con el régimen de afiliación a la Seguridad Social, medidos en términos relativos, referidos al año 1991.

⁵ Estimación propia de Papeles de Economía Española, número 67.

⁶ Renta Nacional de España, Servicio de Estudios BBV.

CUADRO VI.5

	Pais Vasco, en relación al Estado (%)
Población de derecho	5,4
Población ocupada	5,6
Población activa	5,8
Población en paro	6,5

FUENTE: Renta Nacional de España año 1991, Servicio de Estudios BBV.

CUADRO VI.6

Regímenes de la Seguridad Social	Pais Vasco, en relación al Estado (%)
Autónomos	5,6
Asalariados	5,5
Funcionarios	3,6
Total asalariados	5,4
Total afiliados	5,5

FUENTE: Servicio de Estudios BBV.

VI.4.3. Por consumos, análisis del PIB por el lado de la demanda**VI.4.3.a) Consumo privado (gráfico VI.8)**

La evolución recogida en el gráfico es variable, pero no presenta diferencias substanciales. Sin embargo, se produce durante el período considerado un moderado incremento relativo del consumo privado en el País Vasco, y una ligera reducción en el resto del Estado.

VI.4.3.b) Consumo público (gráfico VI.9)

El consumo público crece durante el período considerado en ambos territorios, pero durante dicho período el volumen relativo de consumo público en el País Vasco es sustancialmente inferior.

La diferencia se mantiene durante todo el período en aproximadamente un 5 % del Producto Interior Bruto, lo que supone, en términos relativos, una diferencia de consumos públicos de aproximadamente el 40 % entre el País Vasco y el Territorio Común.

VI.4.3.c) Formación bruta de capital (gráfico VI.11)

El destino del Producto Interior Bruto a la formación bruta de capital muestra una evolución variable por años, aunque no se observan diferencias significativas entre ambos territorios. Puede concluirse que el promedio ha sido ligeramente superior en el Estado, en el período considerado.

GRAFICO VI.8
Consumo privado
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)

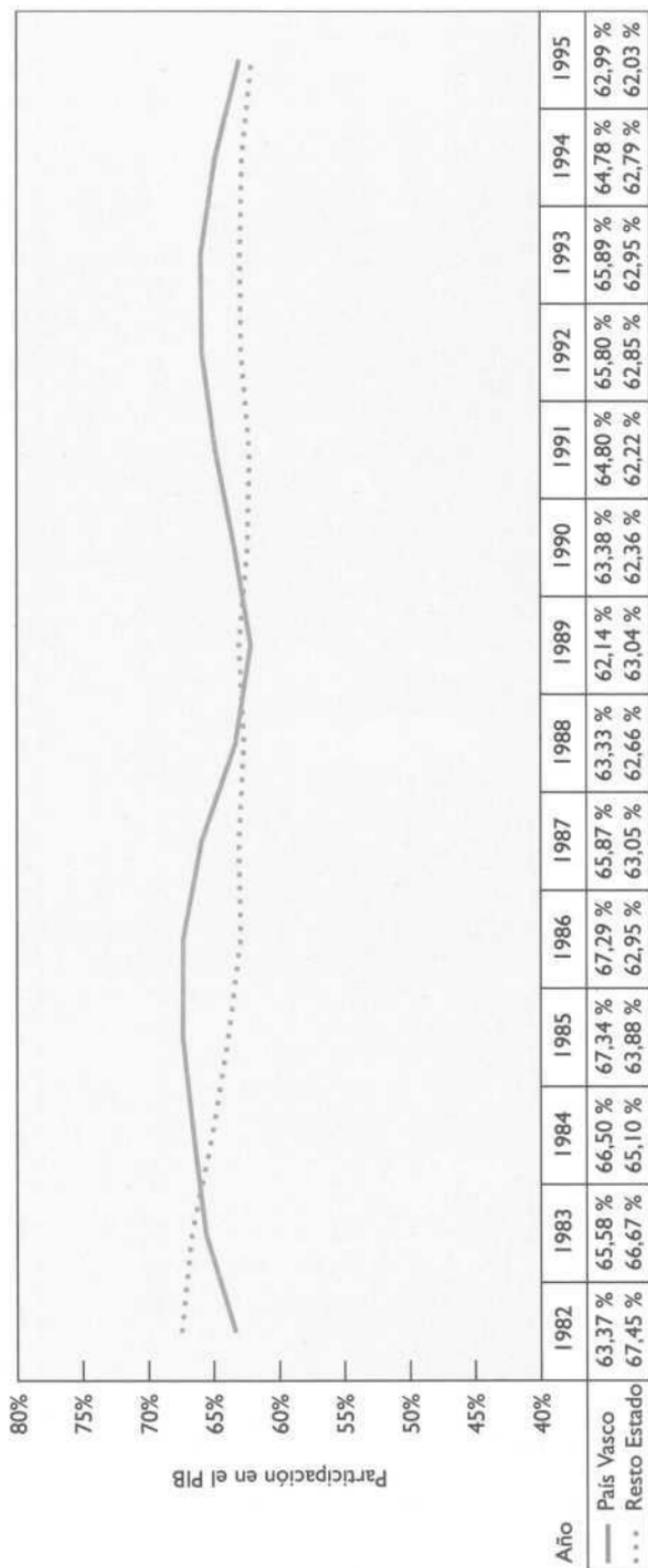


GRAFICO VI.9
Consumo público
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)

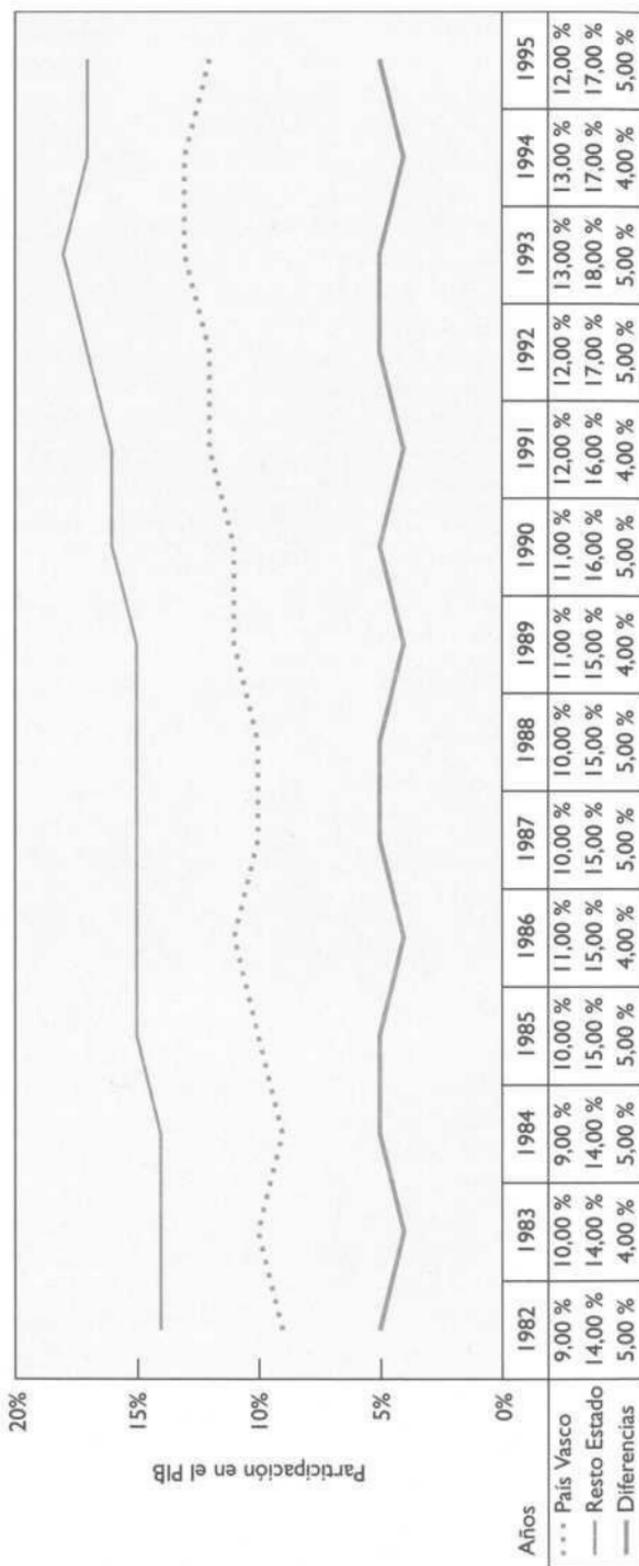


GRAFICO VI.10
Consumo total
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)

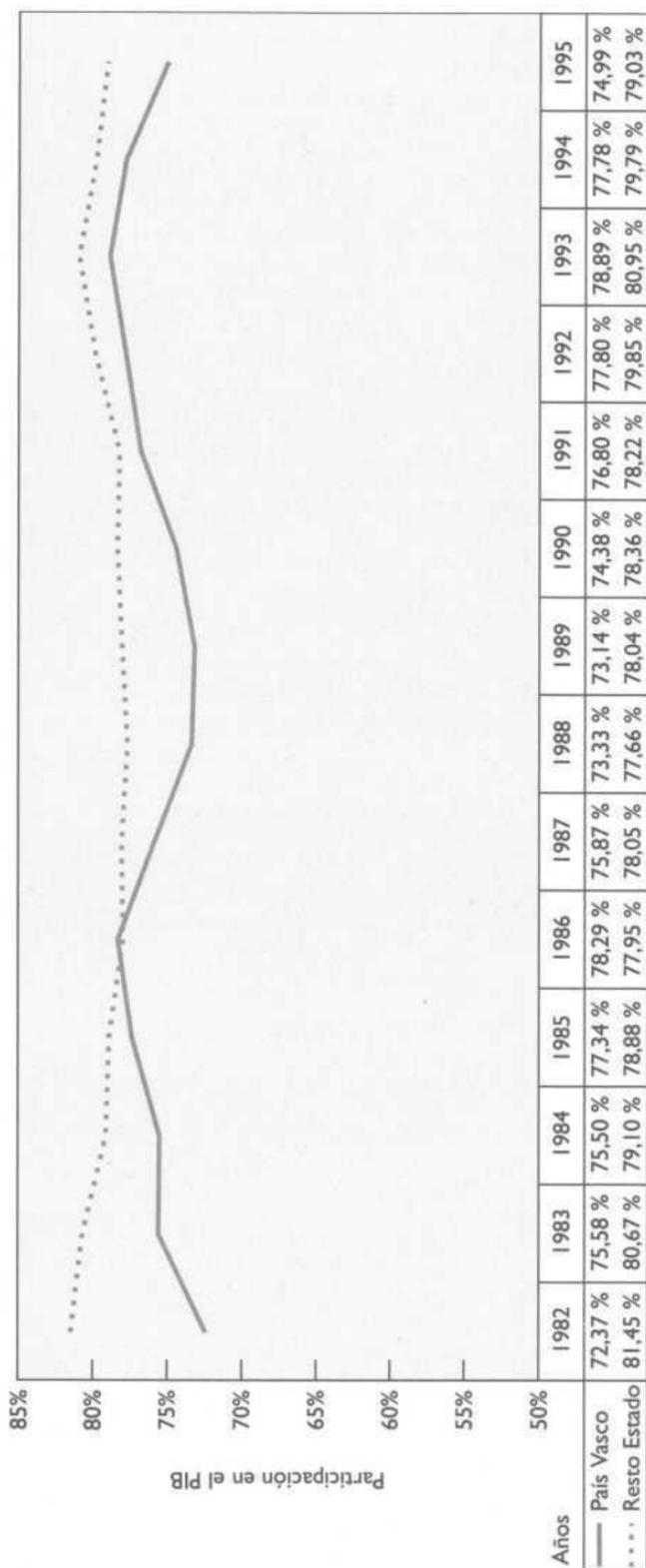
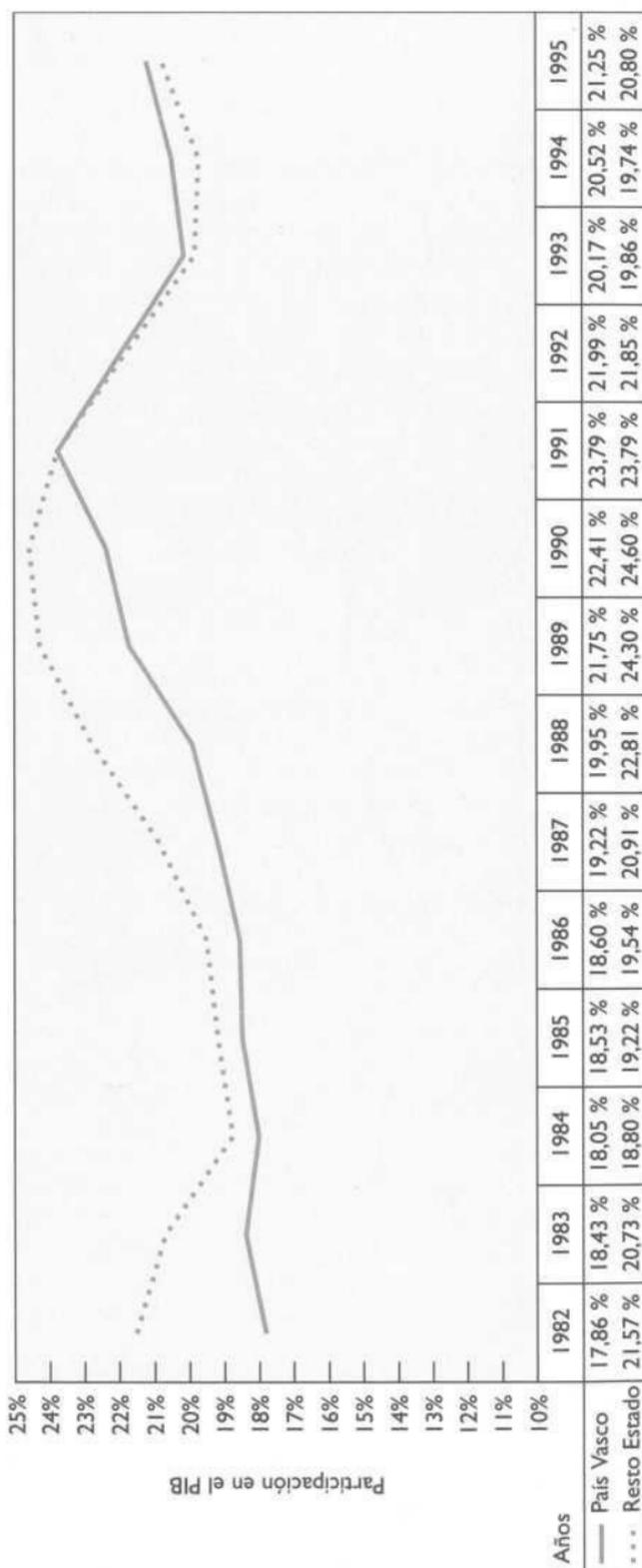


GRAFICO VI.11
Formación bruta de capital
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)



VI.4.3.d) Comentario sobre exportaciones e importaciones (gráficos VI.12 a VI.14)

Los comentarios que se derivan de los gráficos son:

- La economía vasca es muy abierta, un elevado volumen relativo de su producción es exportado al resto del Estado y a otros territorios, mientras que un elevado volumen relativo de sus consumos e inversiones proceden de otros territorios. El índice de apertura de la economía vasca (el agregado en valores absolutos de los porcentajes que representan las exportaciones e importaciones sobre el Producto Interior Bruto) es más de un 250 % respecto de la del conjunto del Estado.
- La balanza comercial del País Vasco con el resto del Estado ha pasado de una situación positiva entre 1981 y 1991 a una posición negativa y de creciente déficit a partir de 1992, con un posible cambio de tendencia en 1995. Ello es demostrativo del dramático cambio de enfoque de la economía vasca en busca de mercados exteriores. El peso relativo de las compras al resto del Estado también se reduce, pero en una proporción mucho menor a la de las ventas hacia dicho territorio.
- Con relación a la balanza comercial con otros países la evolución es variable según años, aunque con una tendencia al equilibrio entre exportaciones e importaciones, y a una situación positiva desde el año 1990. Sin embargo, esta evolución positiva no ha compensado la pérdida de posición en el mercado interior español.

VI.4.4. Análisis del PIB por cuenta de renta

VI.4.4.a) Remuneración asalariados (gráfico VI.15)

La remuneración a asalariados en el País Vasco tiene una participación relativa sensiblemente superior a la del resto del Estado, en un rango aproximado del 9 % del PIB. Ambas magnitudes han experimentado un leve descenso entre 1989 y 1995.

El motivo fundamental se deriva de que los salarios medios del País Vasco son de los más elevados de España, con la excepción de los de la Comunidad Autónoma de Madrid. Los rangos anuales de la diferencia sobre los salarios medios de España, según la información anual publicada por el INE, se han situado entre el 15 % y el 20 %. Los motivos fundamentales de esta diferencia son:

- El fuerte peso relativo de la industria tradicional.
- La mayor implantación sindical, y la amplia cobertura de acuerdos laborales.
- Residualmente, por un mayor nivel de precios en el País Vasco respecto de la media del Estado.

GRAFICO VI.12
Balanza comercial País Vasco vs. resto Estado
En términos de PIBpm (INE/EUSTAT)

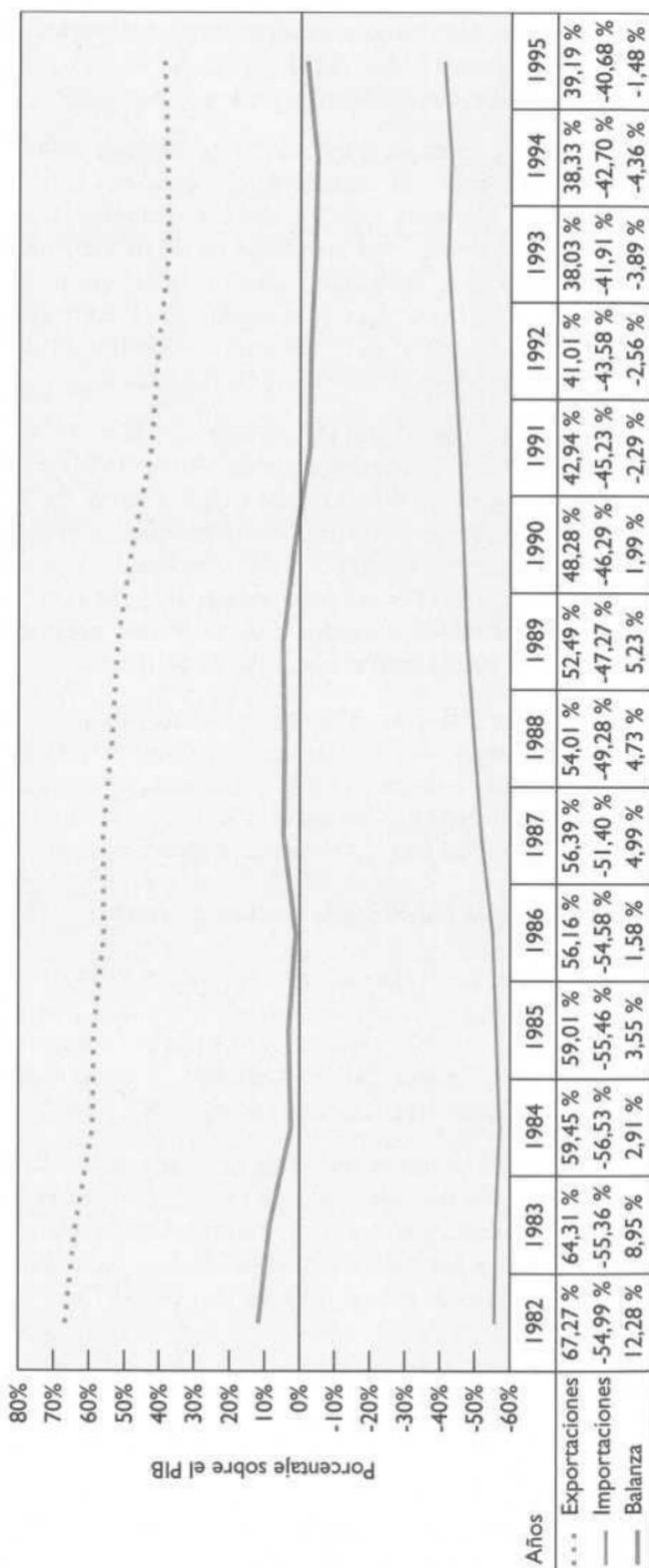


GRAFICO VI.13
Balanza comercial País Vasco vs. resto del mundo
En términos de PIBpm (INE/EUSTAT)

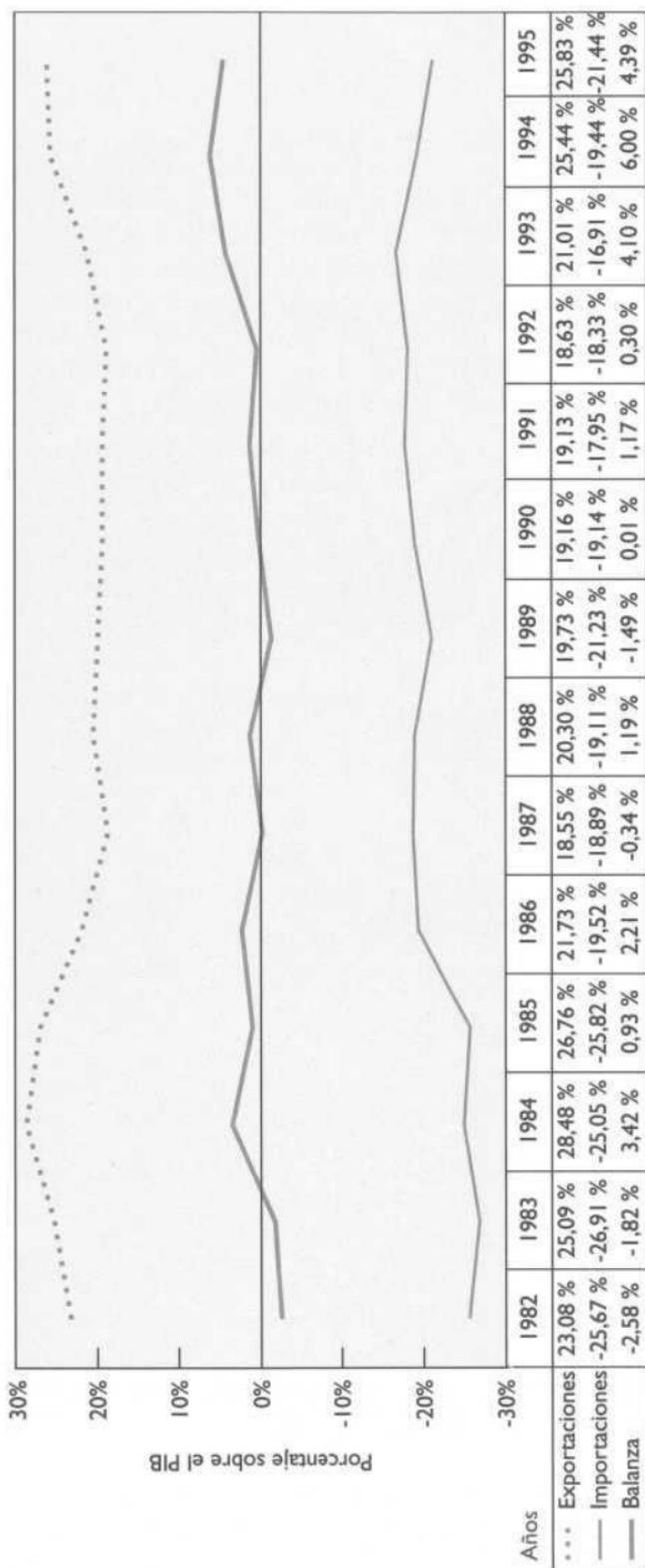


GRAFICO VI.14
Índice de apertura
En términos de PIBpm (INE/EUSTAT)

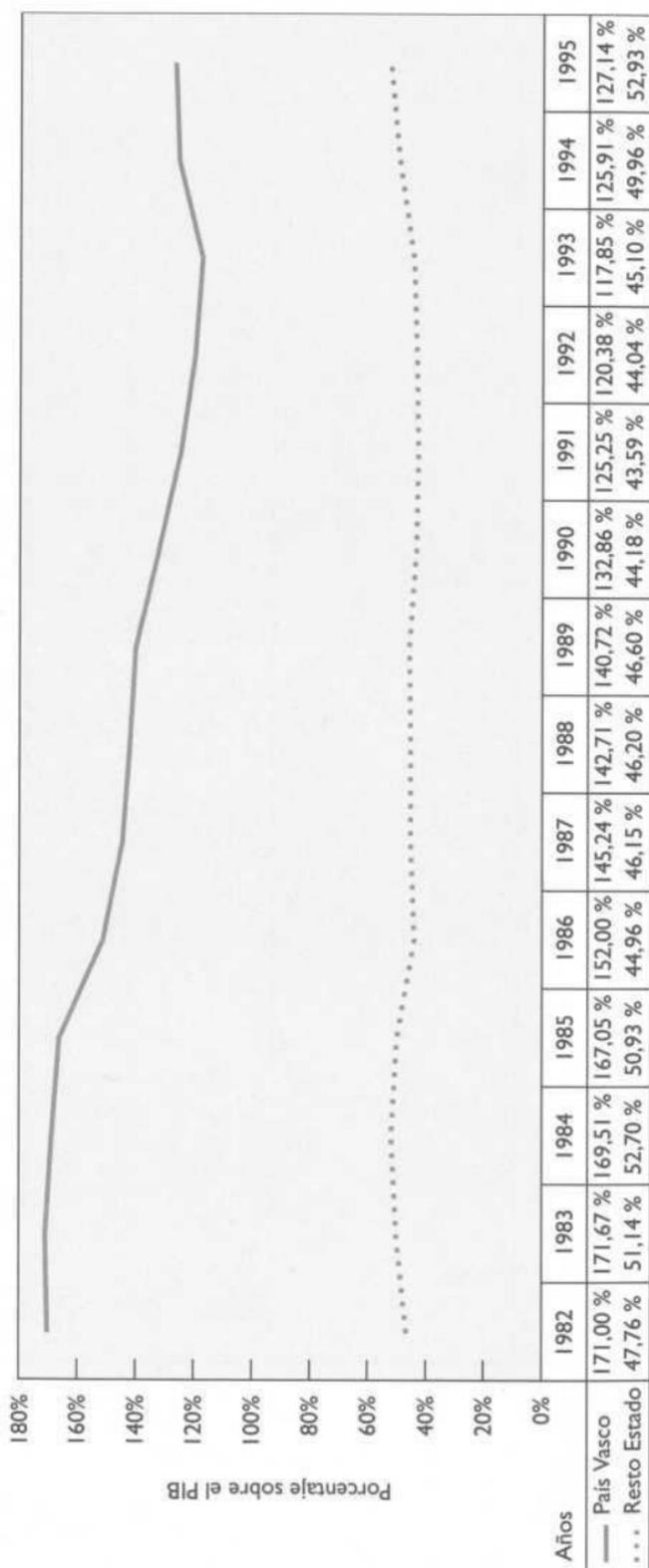
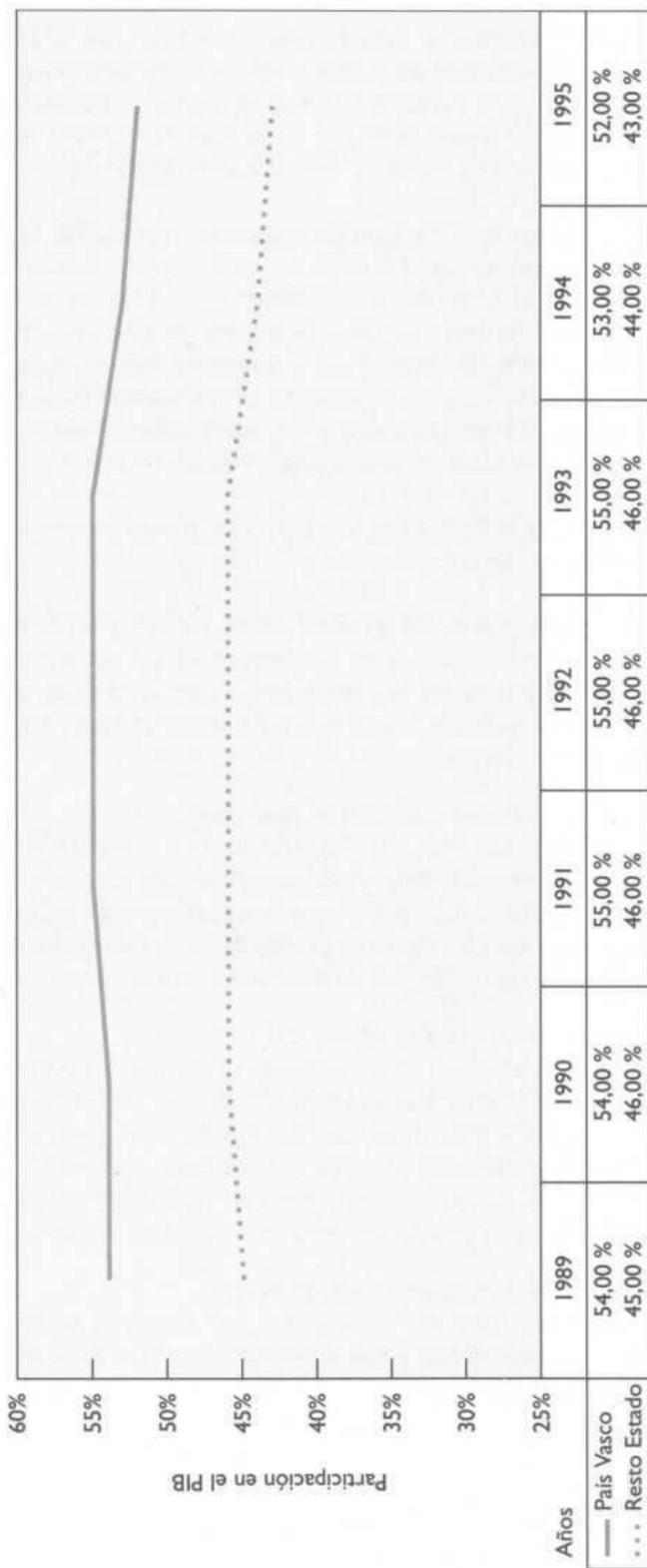


GRAFICO VI.15
Remuneración asalariados
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)



VI.4.4.b) Excedente neto de explotación (gráfico VI.16)

Por el contrario, el excedente neto de explotación es inferior en el País Vasco respecto del Estado en un rango aproximado del 4 % del PIB, y ello pese a la mayor implantación industrial y de servicios relacionados. Los motivos habría que buscarlos en:

- El carácter más maduro de una parte importante de la industria, con menores excedentes de explotación, respecto de la de Territorio Común, más dinámica y que ha recibido un mayor volumen de inversión extranjera en los últimos años. El posible efecto en la recaudación por Impuesto sobre Sociedades puede extenderse en el tiempo como consecuencia de la existencia de sociedades en pérdidas y de los períodos permitidos por la legislación fiscal para su compensación futura.
- El efecto reflejo negativo derivado de un mayor nivel salarial, antes comentado.
- El mayor coste de algunos otros factores de producción. En particular, los costes de los inmuebles, y los mayores costes de financiación de las pequeñas y medianas empresas, quienes constituyen una parte mayoritaria del tejido industrial y de servicios del País Vasco.

VI.4.4.c) Consumo de capital fijo (gráfico VI.17)

El menor peso relativo del consumo de capital fijo, pese a la implantación en el País Vasco de industrias con uso intensivo de capital, puede deberse a la mayor antigüedad de la industria, principalmente en activos de larga vida útil, y la menor formación bruta relativa de capital en los últimos años, antes mencionada.

VI.4.4.d) Impuestos (gráfico VI.18)

Las fuentes estadísticas consultadas presentan un coste ligeramente menor en el País Vasco respecto de los impuestos ligados a la producción y a la importación. No hemos encontrado razones justificadas que expliquen estos resultados, salvo el hecho de que el volumen de importación del País Vasco de países ajenos a la Unión Europea pueda ser inferior a la media nacional.

VI.4.4.e) Subvenciones de explotación

Las subvenciones a la explotación son similares en ambos territorios y no han tenido variaciones significativas respecto al PIB en el período considerado.

GRAFICO VI.16
Excedente neto de explotación
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)

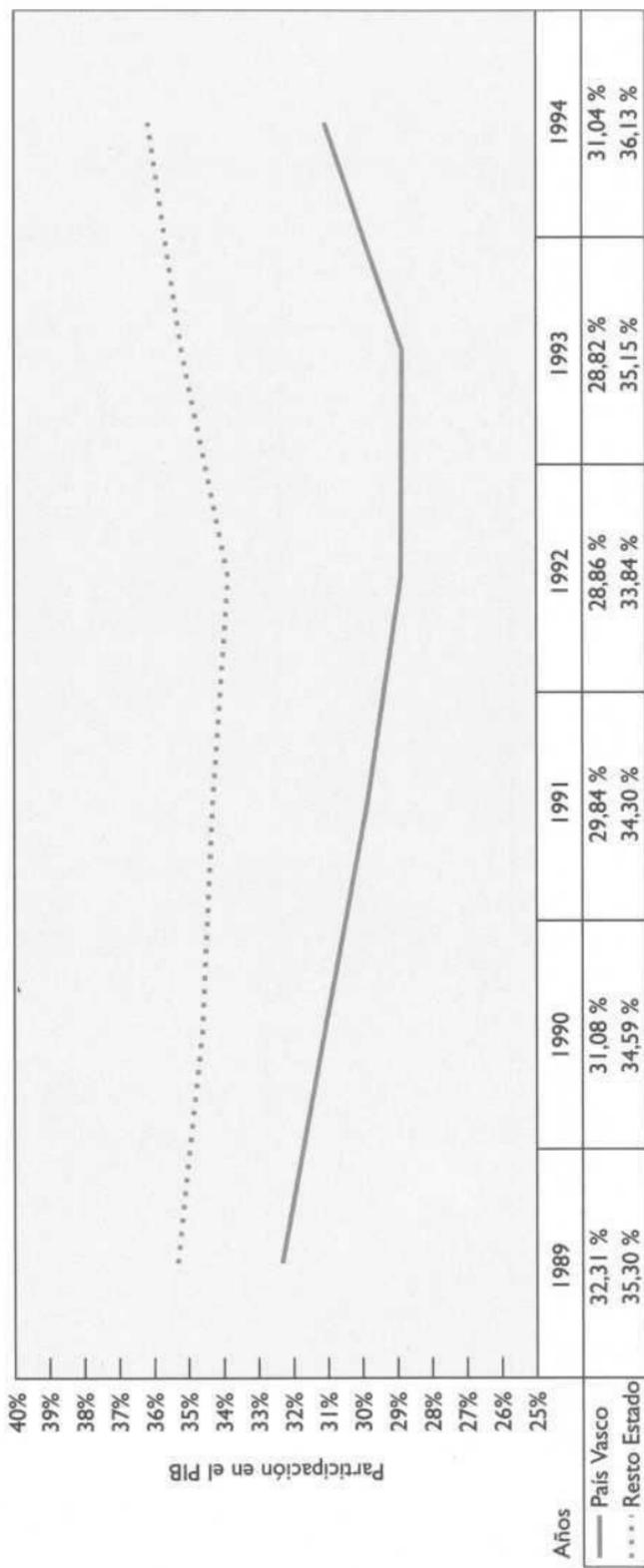


GRAFICO VI.17
Consumo de capital fijo
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)

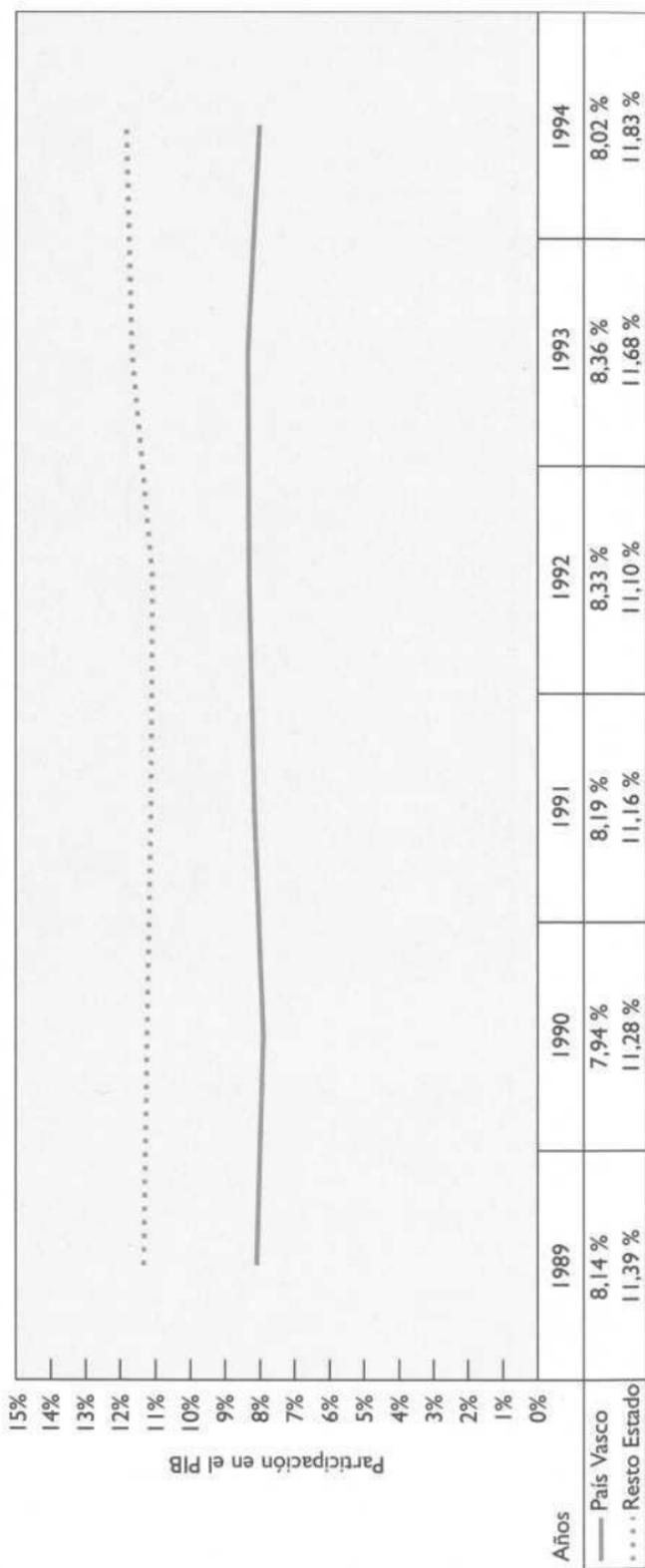
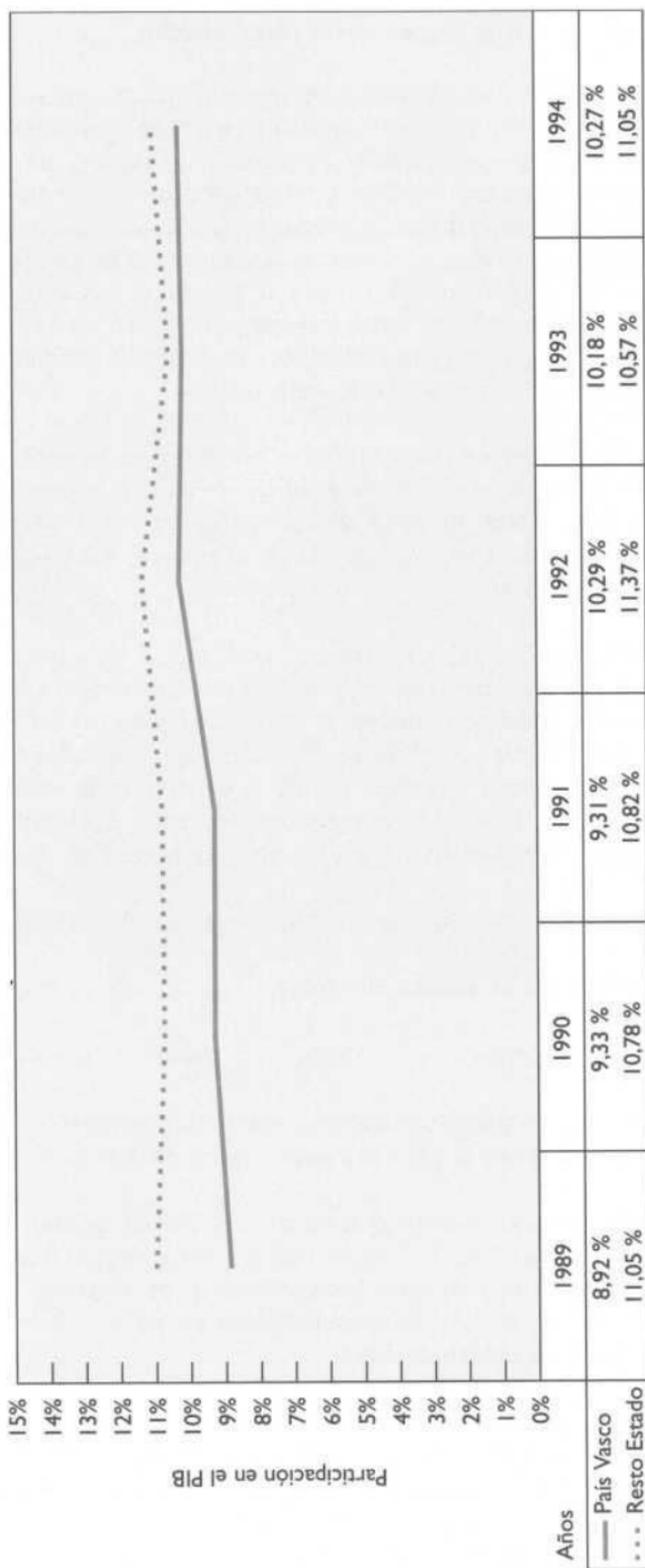


GRAFICO VI.18
Impuestos
Participación en el PIBpm (INE/EUSTAT)



VI.4.5. Otros comentarios relacionados⁷

La economía vasca se basa fundamentalmente en sectores maduros, y es muy sensible, dada su extremada dependencia del ciclo económico, a la demanda del resto del Estado y de otros países, y con un escaso nivel de internacionalización de sus sociedades. Las sucesivas crisis económicas producen una pérdida progresiva de posición relativa respecto al conjunto del Estado, pese a las aparentes recuperaciones que se producen en años de bonanza económica. El Parlamento Europeo consideró en 1991 que es una de las cuatro regiones europeas que tienen tendencia a que se agudicen los problemas de desarrollo.

El dinamismo de la economía es escaso, y no se está produciendo una diversificación en nivel suficiente para que permita absorber los excedentes de mano de obra generados en la reconversión de los sectores tradicionales. El problema de fondo es la falta de competitividad.

Dicho problema se agrava por la dificultad de captar inversiones extranjeras, por lo que las estrategias de diversificación deberán basarse principalmente en la movilización de capital endógeno, lo cual limita sus posibilidades. Para alcanzar resultados suficientes en el medio plazo se requeriría de la existencia de unas bases y del cumplimiento de determinados requisitos socioeconómicos de partida que pueden articularse en cuatro grandes campos:

- Trama productiva con fuerte anclaje en el territorio regional.
- Mercado de trabajo dinámico.
- Existencia de un potente aparato científico regional.
- Aspectos psicosociológicos, entre los que destaca la capacidad de consenso social y la buena imagen de la región en el exterior.

considerando el autor que en las dos últimas existen fuertes debilidades, pese a los esfuerzos realizados de investigación, si bien los mismos se han dirigido básicamente a los sectores tradicionales, mientras que la tradicional fortaleza en las dos primeras se está debilitando paulatinamente.

Además, el autor constata fuertes debilidades en el área de marketing y en los servicios avanzados a la producción, así como los problemas derivados de la falta de adecuada dimensión de la

⁷ Roberto Velasco, *Papeles de Economía Española*, número 55.

mayoría de las compañías, que se está agravando, en el bajo nivel de cooperación interempresarial, y en la predominancia de accionariado pasivo sin claro relevo generacional.

Por tanto, el autor considera que la economía vasca se encuentra en una encrucijada, existiendo dos posibles escenarios futuros, de repliegue o de expansión. Este último contempla un crecimiento superior a la media de la economía española, de forma que junto a la modernización de los sectores tradicionales, se desarrollen nuevas actividades de alta tecnología y se consoliden los servicios de alto valor añadido para las empresas, y depende de la capacidad de internacionalización de la economía regional, estimando que los esfuerzos individuales, siendo necesarios, no serán suficientes por sí solos, debido a que las posibilidades de éxito de las empresas están muy condicionadas por factores externos a ellas, como la cultura profesional, las dotaciones de infraestructura o el clima social.

CAPITULO VII

**ANALISIS COMPARATIVO DE LA PRESION FISCAL
EFECTIVA GLOBAL EN EL PAIS VASCO
Y EN TERRITORIO COMUN
EN EL PERIODO 1982-1995**

VII.1. Introducción

Como ya ha sido explicado, el Concierto Económico no define los elementos que deben incluirse en la determinación de la presión fiscal efectiva global, la fórmula de cálculo, ni las fuentes que deben ser consideradas.

Sobre el primer aspecto se ha considerado realizar el análisis partiendo de la visión más global, que incluye todos los impuestos recaudados, estén o no concertados, e incluyendo las cotizaciones a la Seguridad Social, para posteriormente ir desagregando dicho concepto, considerando únicamente todos los tributos, concertados o no, y posteriormente sólo los tributos concertados para, finalmente, realizar un análisis individualizado de cada uno de los diferentes impuestos.

Con referencia a la fórmula de cálculo, debe hacerse constar en primer lugar, la dificultad añadida que supone aplicarla a un ámbito regional, dada la inexistencia de fronteras fiscales, y en el caso particular que nos ocupa, por los efectos, a veces arbitrarios y en todo caso de difícil cuantificación, que se derivan de los puntos de conexión definidos para cada uno de los tributos, que serán comentados en el análisis de detalle.

En segundo lugar, se ha optado por utilizar índices clásicos de medición, debido a que son los usualmente utilizados hasta la fecha, y porque no existen informaciones suficientes que permitan utilizar otros métodos sugeridos por la teoría hacendística más moderna.

Así, utilizamos en primer lugar el cálculo clásico de *Recaudación/Renta* y, posteriormente se evalúan los efectos que resultan del *índice de Frank*, así como una introducción muy limitada del concepto de balanza fiscal, aplicada sobre el componente de gasto público relacionado con los consumos y con las inversiones públicas.

Por último, dada la diversidad de fuentes disponibles y consultadas las mediciones se van a realizar, principalmente en el concepto *Renta*, respecto a los diferentes estimadores disponibles, de forma que se completa el análisis con cada una de ellas.

VII.2. Presión fiscal efectiva global

VII.2.1. *Presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los ingresos coactivos de las Administraciones Públicas: tributos y las cotizaciones a la Seguridad Social*

Dada la globalidad de las magnitudes que se recogerán a continuación, se ha preferido no ser exhaustivos en el comentario de los aspectos subyacentes que inciden en la evolución, y que serán objeto de comentarios sucesivos a medida que se desagreguen los conceptos de ingreso.

En todo caso, en este momento resulta procedente mencionar dos efectos que se produjeron en el año 1989, y que tienen importancia para una comprensión preliminar de lo ocurrido en dicho año:

- En 1989, el EUSTAT modificó las bases de sus estimaciones, lo que supuso un incremento de las magnitudes de renta en dicho año, que afectan al divisor del ratio considerado, y además,
- en el mismo año, se produjo una importante sentencia del Tribunal Constitucional respecto al derecho a presentar declaraciones individuales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como consecuencia, se amplió el plazo de presentación de las declaraciones, que normalmente ha sido en el mes de junio, hasta el mes de noviembre de dicho año. El saldo neto de dichas declaraciones puede suponer, y de hecho lo es habitualmente, un importe negativo a devolver a los contribuyentes, lo que también ocurrió en dicho año y en mayor medida debido a que fue el primer año en que las familias con más de un miembro con ingresos pudieron distribuir sus rentas en declaraciones separadas. Las autoridades fiscales vascas realizaron un mayor porcentaje de devoluciones en el propio 1989 respecto

al volumen devuelto en Territorio Común, fenómeno que se compensa en el año siguiente 1990.

VII.2.1.a) Presión fiscal calculada sobre Producto Interior Bruto (gráfico VII.1)

El concepto de Renta (PIB) ha sido determinado de la siguiente manera:

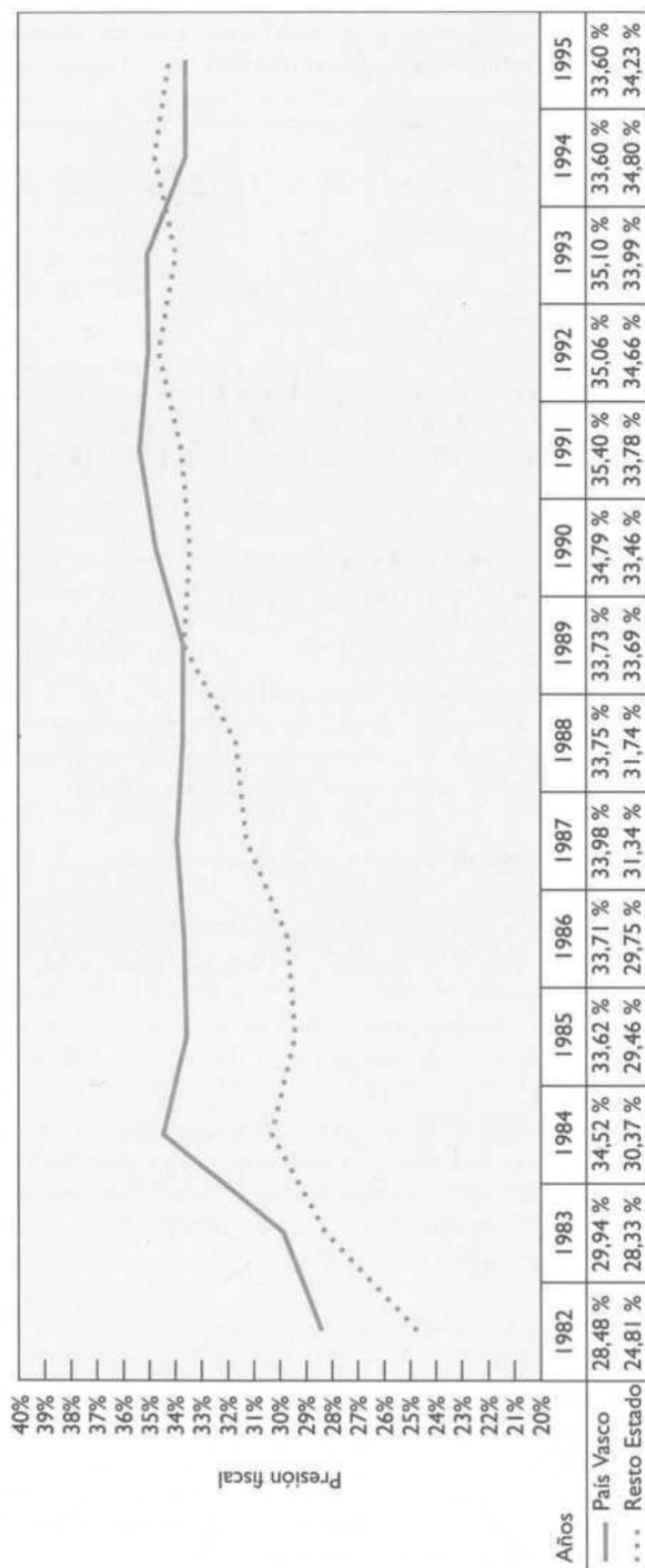
- La correspondiente al País Vasco en base a las magnitudes estimadas por el EUSTAT.
- La correspondiente a Territorio Común ha sido obtenida por diferencia, tomando el PIB reportado anualmente por el INE, con deducción del correspondiente al País Vasco, calculado por el EUSTAT.

Este procedimiento de cálculo podría introducir cierto sesgo en el resultado, al utilizar magnitudes de diferente procedencia. Sin embargo, se considera que es un cálculo que debe realizarse de esta manera, porque toma en consideración las magnitudes publicadas por los respectivos Institutos públicos. A ello habría que añadir los problemas derivados de un cálculo de renta regional por el INE. Se considera, por ello, que ambos Institutos proveen de la «mejor medición» de la renta de su respectivo territorio.

Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos y las cotizaciones sociales, ha sido superior en el País Vasco todos los años del período analizado, produciéndose una similitud en 1994 y 1995, aunque con niveles de presión fiscal superiores en Territorio Común en un rango del 0,5 % y 1 % del PIB:
 - En el año 1989 cuando se producen los efectos derivados del aumento del plazo para presentar las declaraciones de IRPF, y el diferente retraso en las devoluciones en ambos territorios, y respecto del indicador tomado, el cambio en la base de estimación del EUSTAT.
 - En el año 1994 se producen otros efectos que inciden en la minoración de presión fiscal apuntada en el País Vasco, en relación con la experimentada en Territorio Común, cuales son un incremento de la renta relativa del País Vasco, así como el nivel de devoluciones realizado por cada Administración que, como se verá al tratar las figuras tributarias concretas, desvirtúan las comparaciones de la evolución recaudatoria entre dichas Administraciones.

GRAFICO VII.1
Total ingresos
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)



- Se ha producido una reducción progresiva de la diferencia habida hasta el año 1988. Al final del período las diferencias no son significativas.
- En el conjunto del período analizado, la presión fiscal efectiva global ha sido aparentemente superior en el País Vasco, según esta estimación.
- En Territorio Común se observa una tendencia de mayor crecimiento, partiendo de niveles sensiblemente inferiores de presión fiscal, lo que puede ser indicativo de una mejora progresiva en los métodos de gestión de su administración tributaria. En el País Vasco la tendencia es también creciente, pero con una progresión menor, dado su punto de partida superior.

Hasta aquí se han comentado los resultados obtenidos, individualmente en cada año, de la medición de la presión fiscal en territorio vasco y común. En la sección V del estudio, se han apuntado los problemas que pudieran surgir, fundamentalmente cuando se pretende comparar ratios de presión fiscal obtenidos en diferentes ámbitos territoriales, de la medición de dicha presión fiscal en cada año natural, apuntándose que pudiera resultar más adecuada la utilización de coeficientes que determinasen el indicador de referencia para períodos temporales más amplios.

Así, y como indicador de presión fiscal «acumulativo», se ha manejado el cociente que resulta de agregar la recaudación total obtenida en un determinado período por la suma de la renta total generada en el mismo, habiéndose computado ambas magnitudes en pesetas constantes de 1995. A estos efectos, se han considerado los siguientes períodos:

- Aquel que comprende los años 1982 a 1995, ambos inclusive.
- Aquel que abarca los años 1982 a 1990, ambos inclusive.
- Aquel que contiene los años 1991 a 1995.

Las razones que nos han conducido a considerar los períodos mencionados se exponen en detalle en la sección VIII del estudio.

Los resultados que arroja el indicador de referencia son, para el presente supuesto, los que se muestran a continuación:

CUADRO VII.1**Presión fiscal «acumulada» sobre PIBpm
Total ingresos coactivos**

Presión fiscal	Periodo 1982-1995	Periodo 1982-1990	Periodo 1991-1995
País Vasco	33,65	33,05	34,53
Resto Estado	29,29	26,33	33,68
Diferencia	4,36	6,72	0,85
% variación	14,89	25,52	2,52

Del cuadro anterior parece inferirse que la presión fiscal efectiva global en el País Vasco resulta superior a la del resto del Estado, resultando más patente dicha superioridad en el período 1982 a 1990, siendo la misma de menor relevancia en el último de los períodos analizados.

Conviene apuntar que, tal y como puede observarse en el cuadro VII.1 anterior, la proximidad entre niveles de presión fiscal en el período 1990-1995, se debe en mayor medida a un fuerte incremento de la presión fiscal en el Estado (aumento cifrado en aproximadamente 7 puntos porcentuales), frente a un aumento moderado de la presión fiscal en el País Vasco, la cual partía de una situación superior.

VII.2.1.b) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a precios de mercado (gráfico VII.2)

El concepto de Renta (VAB a precios de mercado) ha sido determinado de la siguiente manera:

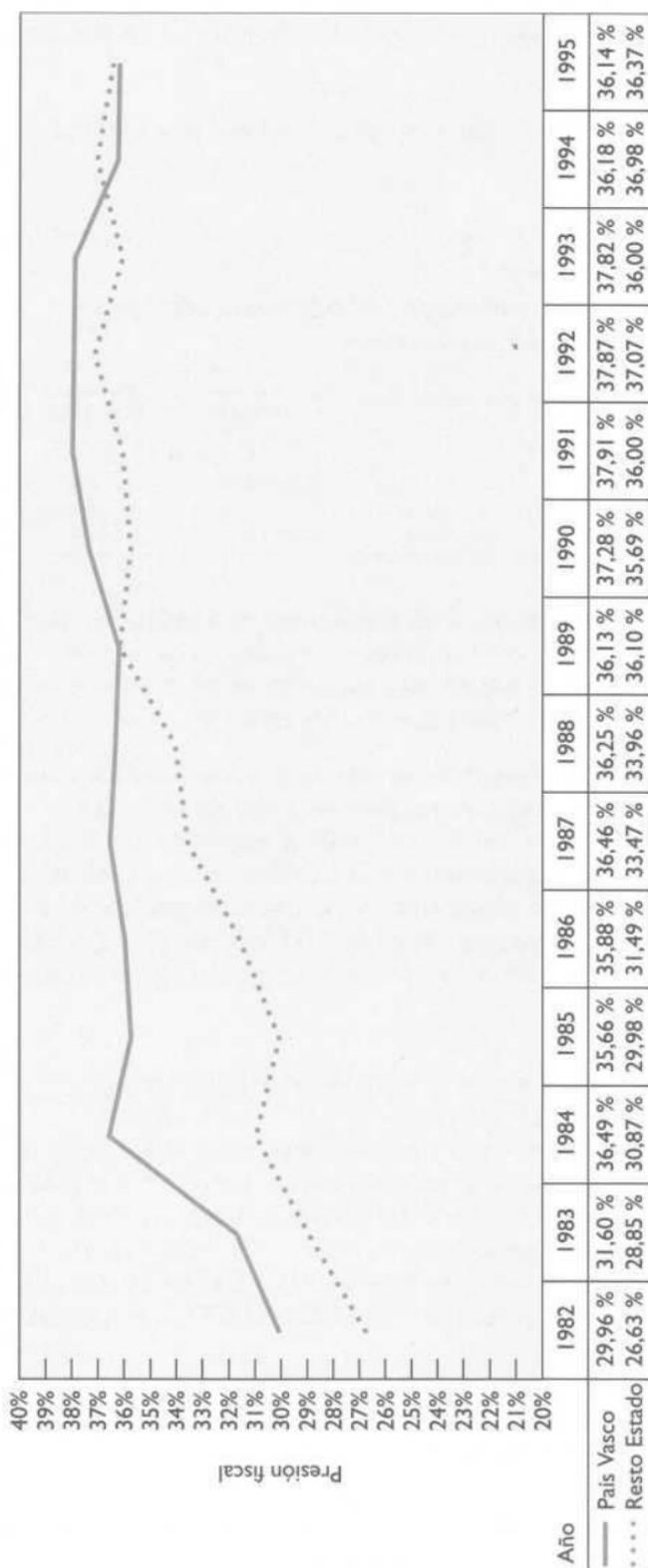
- La correspondiente al País Vasco en base a las magnitudes estimadas por el EUSTAT.
- La correspondiente a Territorio Común ha sido obtenida por diferencia, tomando el VAB a precios de mercado reportado anualmente por el INE, con deducción del correspondiente al País Vasco, calculado por el EUSTAT.

Igualmente, este procedimiento de cálculo puede introducir cierto sesgo en el resultado, al utilizar magnitudes de diferente procedencia.

Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos y las cotizaciones sociales, ha sido superior en el País Vasco todos los años del período analizado, salvo en 1994 y 1995, igualándose prácticamente en 1989, y todo ello por los motivos antes explicados.

GRAFICO VII.2
Total ingresos
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)



- El resto de comentarios son similares a los del punto VII.2.1.a) anterior.

Si se utiliza el indicador «global» anterior, se obtienen los siguientes resultados:

CUADRO VII.2
Presión fiscal «acumulada» sobre VABpm
Total ingresos coactivos

Presión fiscal	Período 1982-1995	Período 1982-1990	Período 1991-1995
País Vasco	35,99	35,19	37,16
Resto Estado	30,86	27,55	35,83
Diferencia	5,13	7,64	1,33
% variación	16,62	27,73	3,71

Los comentarios a las magnitudes contenidas en este cuadro son similares a los realizados en relación con el indicador de renta anterior, si bien en este supuesto se constata una evolución de la presión fiscal en el Estado más errática.

VII.2.1.c) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (INE) (gráfico VII.3)

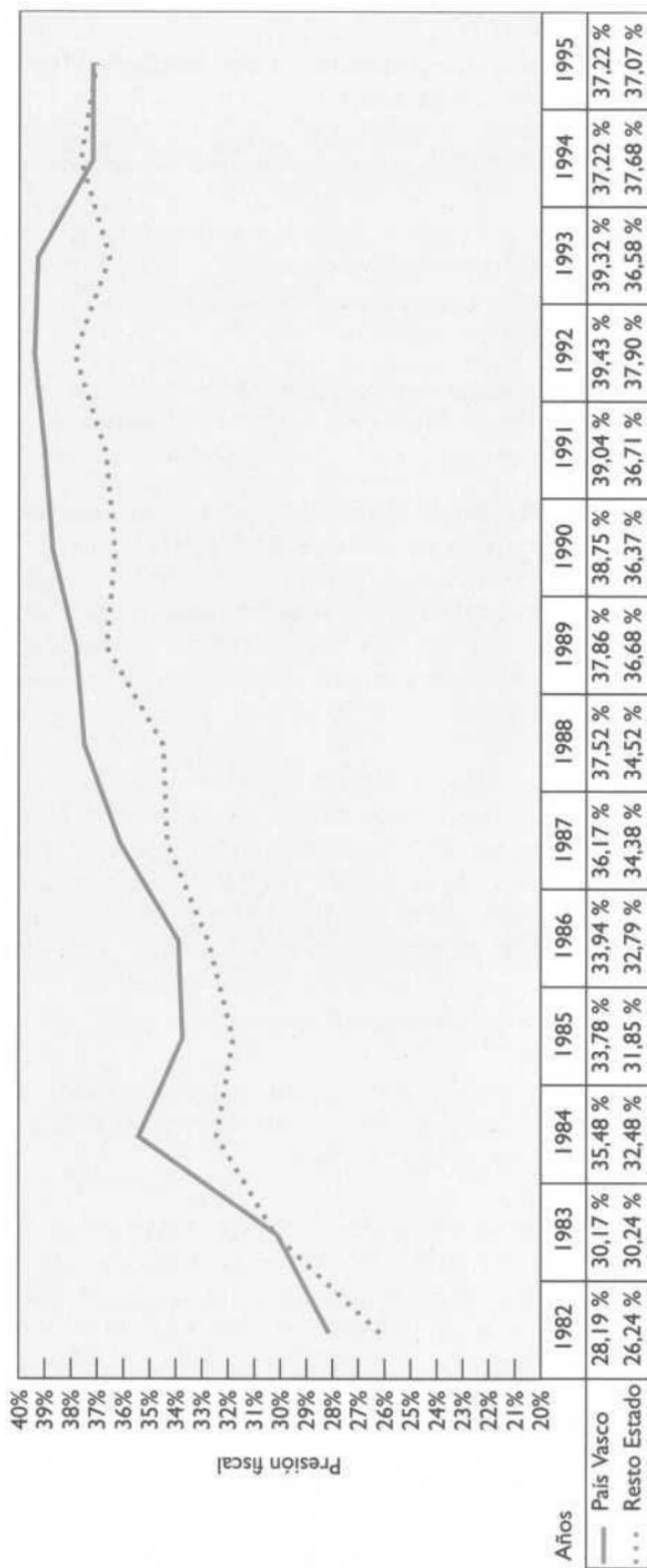
El concepto de Renta (VAB a coste de los factores) ha sido determinado considerando las estimaciones publicadas por el INE para ambos territorios, en la Contabilidad Nacional de España y en la Contabilidad Regional del País Vasco, respectivamente. En esta medición no se produce sesgo alguno, al utilizarse la misma fuente.

Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos y las cotizaciones sociales, ha sido superior en el País Vasco todos los años del período analizado, salvo en 1983 y 1994 en que resulta ligerísimamente inferior. El resultado es similar a la medición anterior en base a VAB a precios de mercado procedentes de fuentes distintas (INE e EUSTAT, respectivamente).
- Las tendencias en la presión fiscal efectiva global en ambos territorios son similares a las de otros estimadores, aunque con una menor variación errática.

Los índices «conjuntos» de presión fiscal obtenidos para los períodos considerados son los siguientes:

GRAFICO VII.3
Total ingresos
En porcentaje sobre VABcf (INE//INE)



CUADRO VII.3**Presión fiscal «acumulada» sobre VABcf (INE)****Total ingresos coactivos**

Presión fiscal	Período 1982-1995	Período 1982-1990	Período 1991-1995
País Vasco	36,2	34,76	38,42
Resto Estado	31,63	28,35	36,52
Diferencia	4,57	6,41	1,90
% variación	14,45	22,61	5,20

Resultan aplicables los comentarios realizados anteriormente, si bien según este indicador de renta las diferencias de presión fiscal resultan superiores.

VII.2.1.d) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (BBV) (gráfico VII.4)

El concepto de Renta (VAB a coste de los factores) ha sido determinado considerando las estimaciones publicadas por el Servicio de Estudios del BBV para ambos territorios. Igualmente, en esta medición no se produce sesgo alguno, al utilizarse la misma fuente.

En este caso, sólo se dispone de información para los años 1983 a 1993, y sobre una base bianual, lo que suaviza en el gráfico los cambios bruscos. El dato correspondiente al ejercicio 1995 se ha estimado aplicando al dato de 1993 el incremento acumulativo del PIB habido en los años 1994 y 1995 a partir de las fuentes INE y EUSTAT utilizadas también en este trabajo.

Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos y las cotizaciones sociales, ha sido superior en el País Vasco todos los años del período analizado.
- Dado que el estimador del BBV presenta el menor valor relativo del VAB del País Vasco, la reducción del denominador supone una mayor diferencia entre las presiones fiscales respectivas, que en el resto de los medidores utilizados con anterioridad.

VII.2.1.e) Efecto de las cotizaciones sociales (gráfico VII.5)

El volumen de las cotizaciones sociales en el País Vasco es, respecto tanto del PIB como del resto de estimadores de Renta, sustancialmente superior a la media del Estado, aunque se va reduciendo progresivamente, y es muy similar en 1994 y 1995.

GRAFICO VII.4
Total ingresos
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)

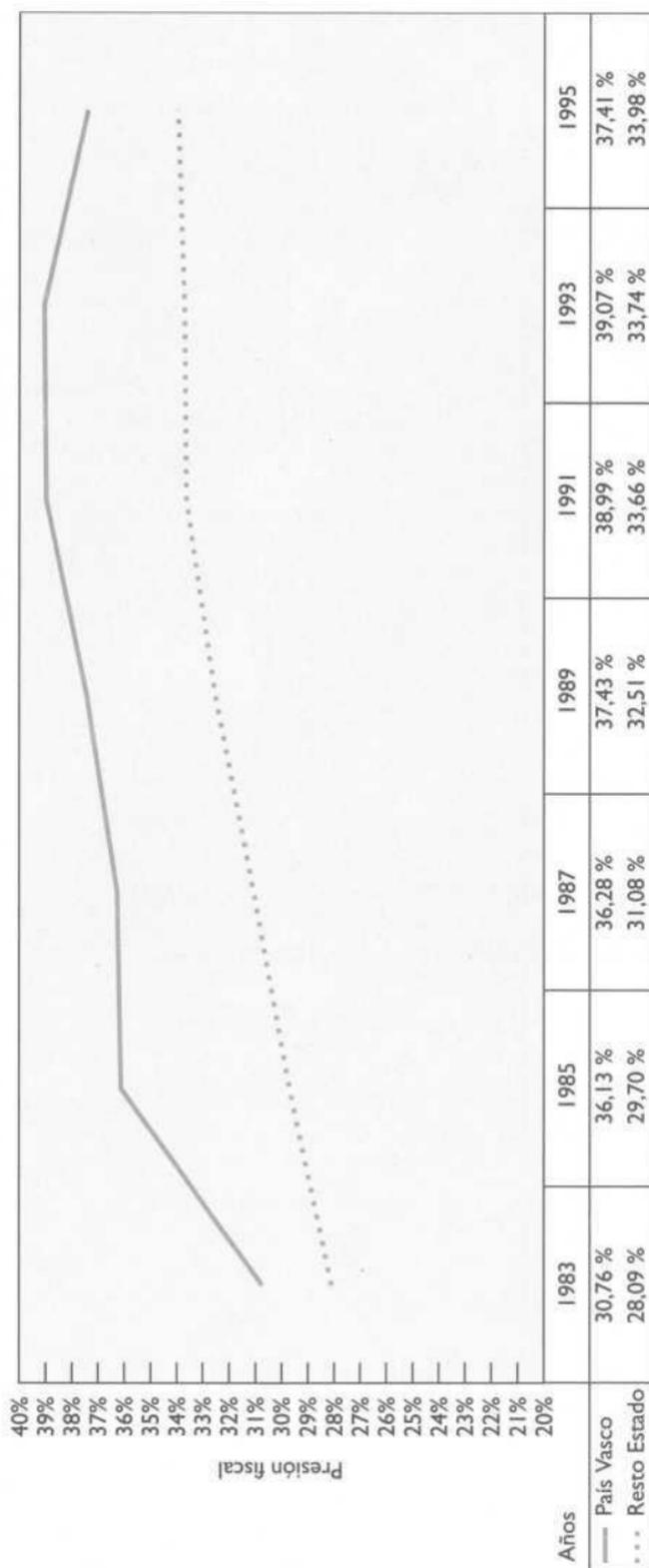


GRAFICO VII.5
Cotizaciones Sociales
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

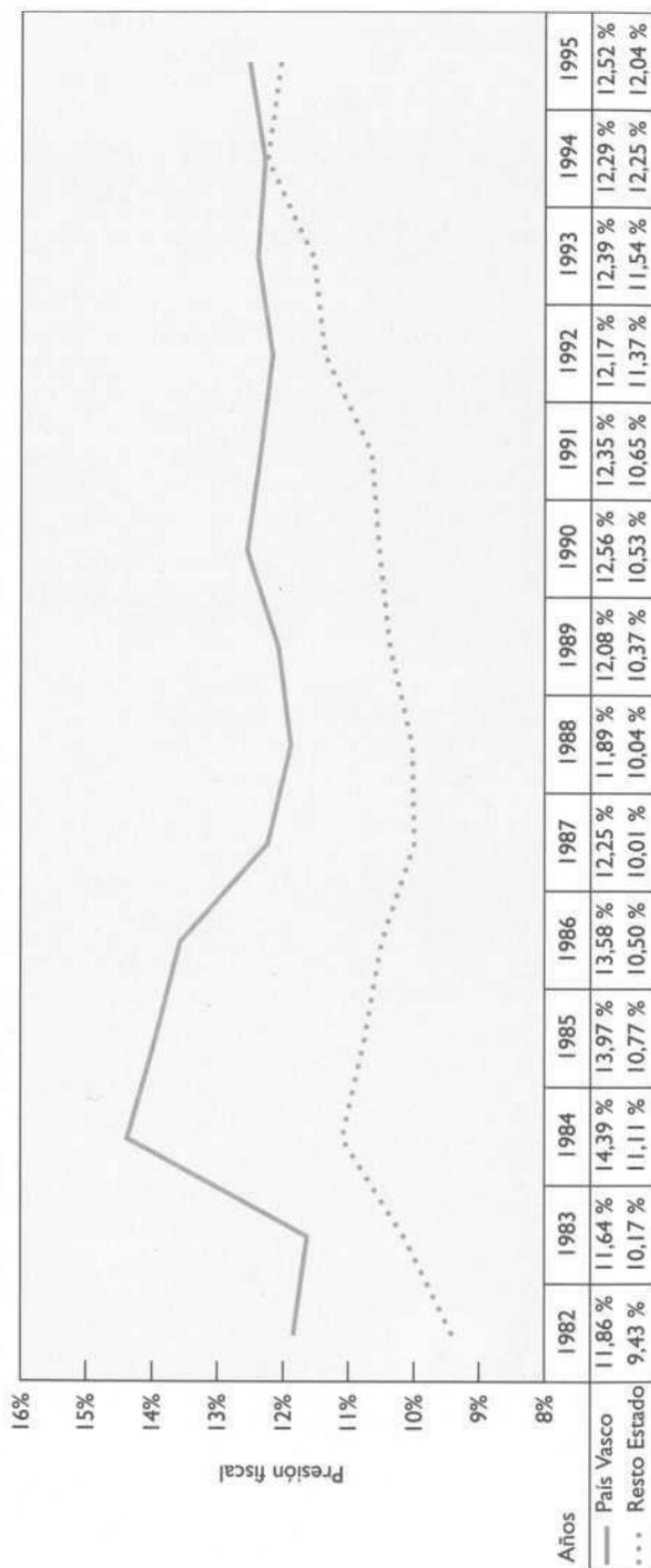


GRAFICO VII.5 (continuación)
Cotizaciones Sociales
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)

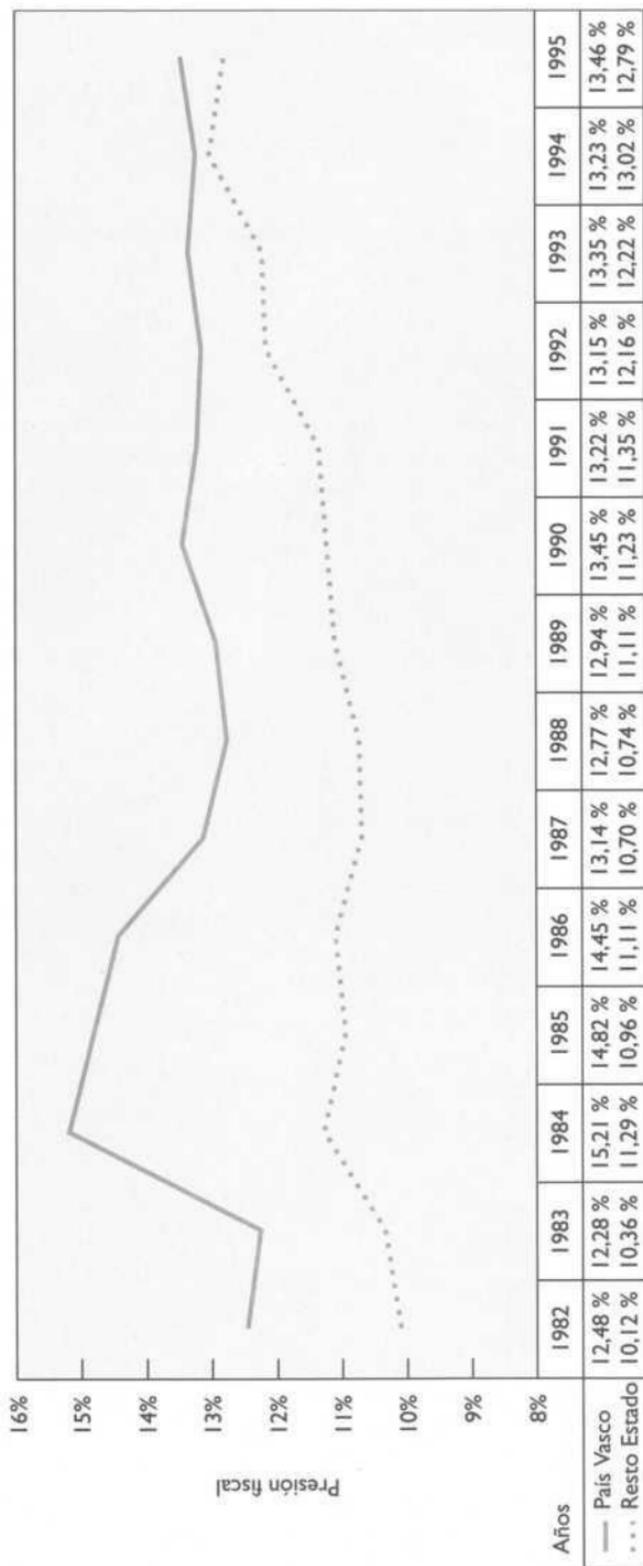


GRAFICO VII.5 (continuación)
Cotizaciones Sociales
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)

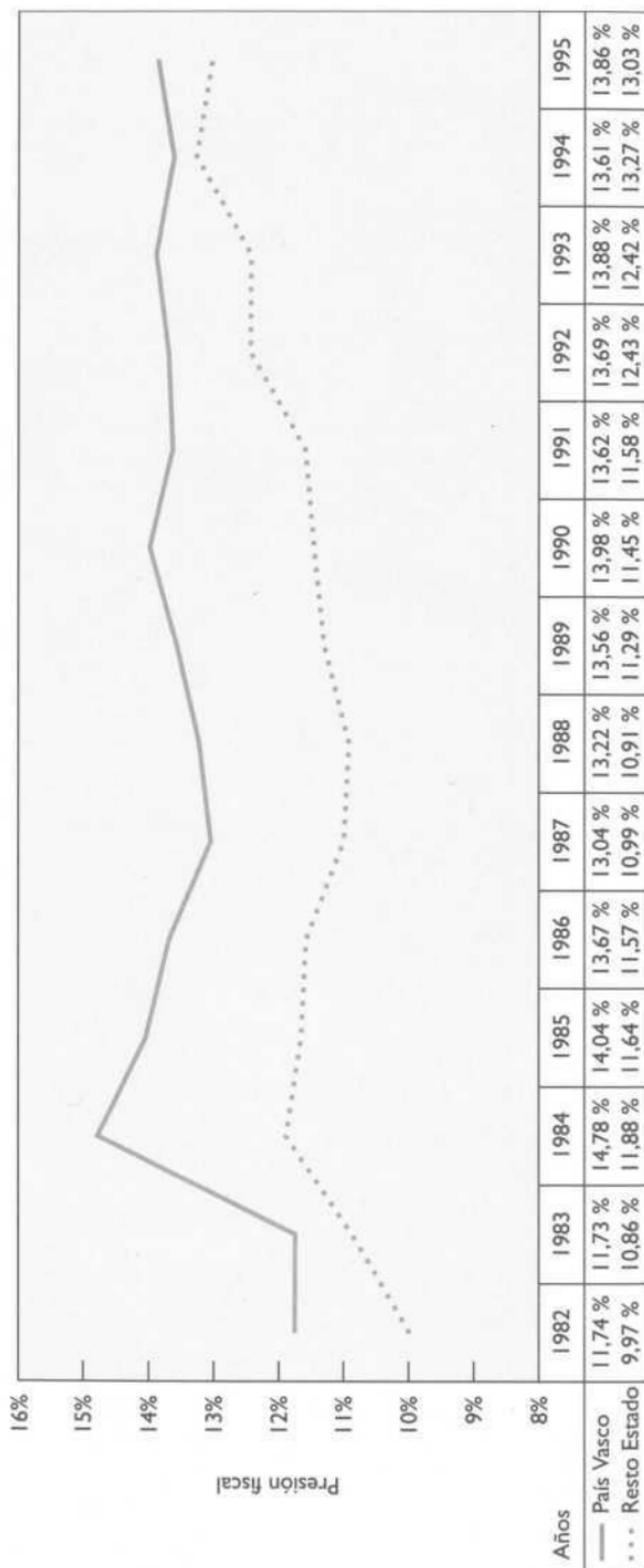
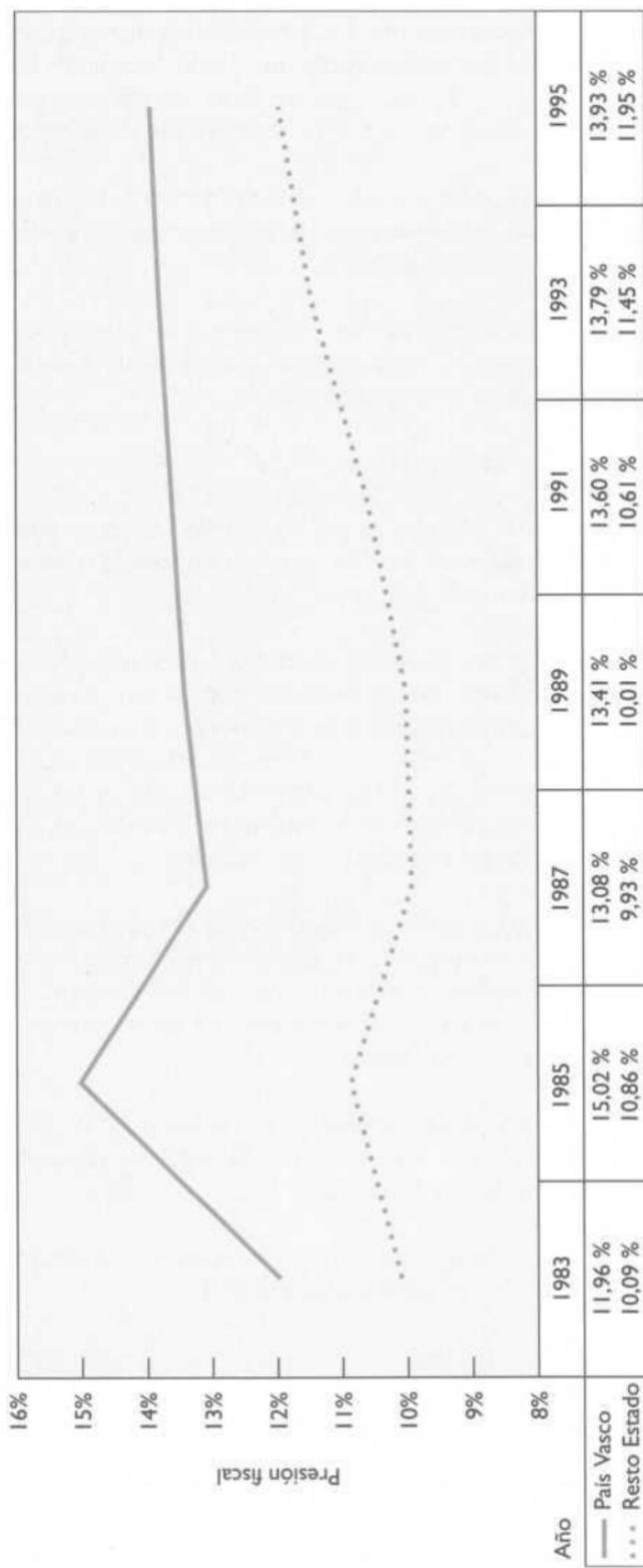


GRAFICO VII.5 (continuación)
Cotizaciones Sociales
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



Ello viene motivado por los factores anteriormente expuestos en el análisis de Estructura Económica, principalmente mayor nivel de salarios en el País Vasco, que explican una participación relativa de esta fuente de renta en el PIB. No obstante debe considerarse que:

- Las cotizaciones sociales se determinan con bases máximas de cotización, por lo que no se reflejan en su integridad las diferencias de sueldos nominales.
- La adversa evolución del desempleo en el País Vasco respecto de Territorio Común también puede incidir inversamente en la presión fiscal por este concepto.

Como se verá a continuación, el efecto de las cotizaciones a la Seguridad Social constituye el principal aspecto diferenciador de la presión fiscal efectiva global en el País Vasco, respecto de la de Territorio Común, por lo que, de su desagregación, se reduce sustancialmente la diferencia.

Las cotizaciones sociales, como ingreso coactivo con un marcado carácter finalista, no es evidente que fueran consideradas por el legislador como incluibles en el concepto de presión fiscal efectiva global cuando se redactó la norma de armonización. No obstante, la OCDE tiende a considerarlos cuando publica las comparaciones anuales entre países, por lo que se ha estimado su inclusión, para tener una visión completa de la situación.

En todo caso, y dado que la norma de armonización duodécima se refiere expresamente a la «presión fiscal efectiva global», cabe considerar como necesario y adecuado el cómputo de las cotizaciones sociales a efectos del cálculo de dicho indicador, y ello por los siguientes argumentos:

- El término global, analizado en la sección V de este trabajo, parece referirse a la totalidad de ingresos coactivos obtenidos por los poderes públicos.
- Resulta evidente que dichas cotizaciones constituyen un ingreso coactivo de las autoridades públicas.
- Determinados modelos teóricos del estudio de la Hacienda Pública consideran que las citadas cotizaciones constituyen, en la práctica, un impuesto sobre el factor trabajo.
- Determinados países del entorno del Estado español, financian sus sistemas de previsión social destinando parte de la recaudación impositiva (IVA, IRPF) obtenida.

- Por el hecho de que la norma duodécima se refiera a que la aplicación del Concierto Económico no debe originar una presión fiscal efectiva global inferior en el País Vasco, no se tiene por qué inferir que las cotizaciones sociales, así como otros conceptos impositivos, que quedan fuera de las competencias normativa y/o exaccionadora de los Territorios Históricos del País Vasco, no deban considerarse a efectos del cálculo del indicador mencionado, sino simplemente que la capacidad normativa de las Diputaciones Forales del País Vasco no puede originar una presión fiscal efectiva global inferior, con independencia del índice de medición utilizado.

VII.2.1.f) Conclusión final de la presión efectiva global incluyendo cotizaciones sociales

De acuerdo con la información disponible y combinando la misma, parece que la presión fiscal efectiva global en el período considerado ha sido superior en el País Vasco respecto de Territorio Común. La sustancial diferencia de los primeros años del período analizado se ha reducido progresivamente, de manera que al final del período se producen niveles muy próximos de presión fiscal, si bien dicha proximidad no resulta tan aparente al analizar, para el período 1991 a 1995, los resultados que se derivan de calcular el índice de presión fiscal acumulado para dicho período.

Además, debe considerarse lo mencionado posteriormente sobre el posible impacto de los tributos no concertados, así como en los efectos derivados del riesgo unilateral en el Impuesto sobre el Valor Añadido, analizados posteriormente, y que están afectando negativamente al nivel en la presión fiscal efectiva global en el País Vasco.

VII.2.2. Presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos recaudados por las Administraciones Públicas: concertados y no concertados

Con carácter previo a realizar los comentarios pertinentes respecto a los ratios de presión fiscal obtenidos respecto al total tributos, conviene mencionar que dentro de esta clasificación han sido incluidas determinadas tasas y otros ingresos que no se encuadran, según las fuentes de información utilizadas relativas a los importes recaudados, dentro de la categoría de impuestos concertados o no concertados, pero que evidentemente corresponden con una recaudación tributaria de las autoridades públicas. En todo caso, dado el volumen relativamente poco importante de dichos conceptos, resulta razonable suponer que la incidencia de los mismos en las conclusiones que pudieran obtenerse resultará cuantitativamente de escasa transcendencia.

VII.2.2.a) *Presión fiscal calculada sobre Producto Interior Bruto (gráfico VII.6)*

El concepto de Renta (PIB) ha sido determinado de la siguiente manera:

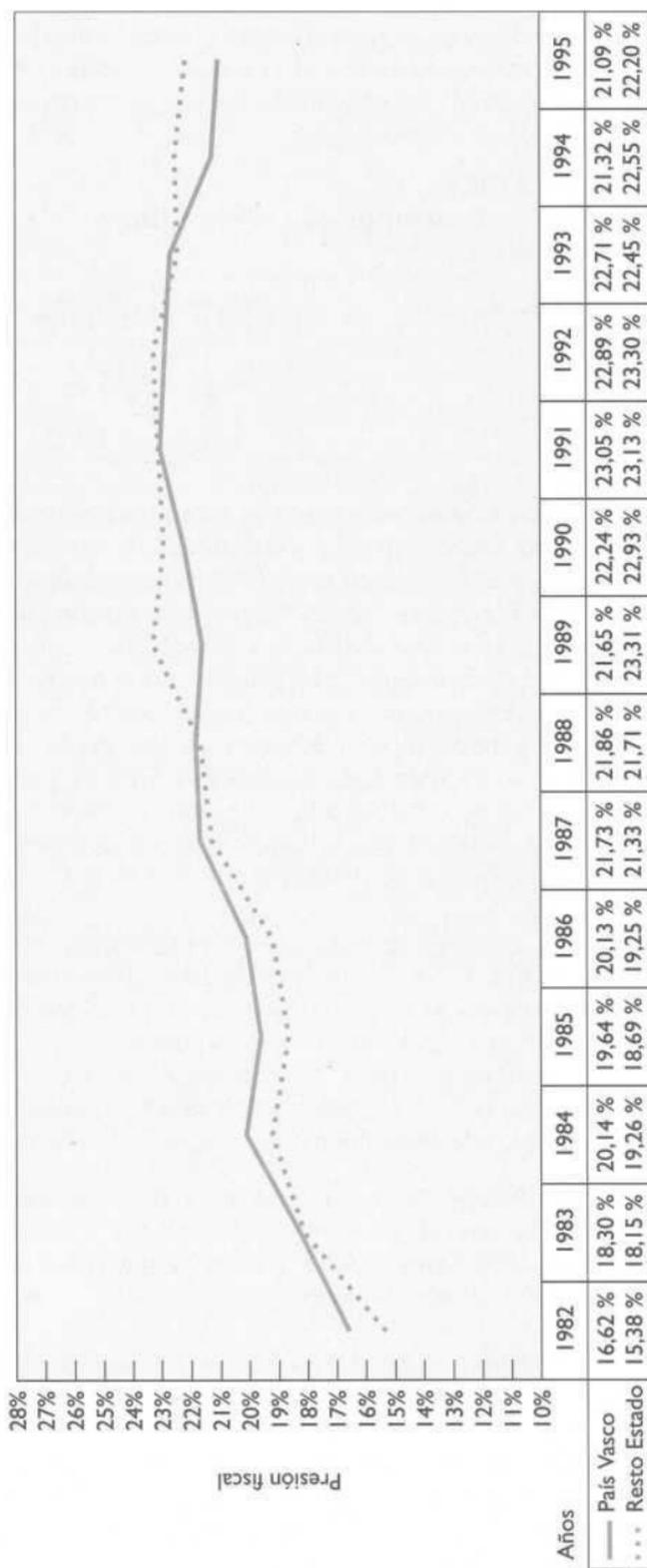
- La correspondiente al País Vasco en base a las magnitudes estimadas por el EUSTAT.
- La correspondiente a Territorio Común ha sido obtenida por diferencia, tomando el PIB reportado anualmente por el INE, con deducción del correspondiente al País Vasco, calculado por el EUSTAT.

Este procedimiento de cálculo puede introducir cierto sesgo en el resultado, al utilizar magnitudes de diferente procedencia.

Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos concertados y no concertados, ha sido superior en el País Vasco hasta el año 1988, año en el que se igualan. Entre 1989 y 1990 la presión fiscal efectiva global considerando todos los tributos resulta ligeramente superior en Territorio Común, siendo la mayor diferencia en 1989 por los motivos antes enunciados. En 1991 se produce una igualación de la presión fiscal global efectiva, si bien el ratio es ligeramente superior en Territorio Común. En 1994 el ratio cae en el País Vasco por debajo del de Territorio Común, como consecuencia de una caída de recaudación, por efecto considerado de la crisis económica de 1993 y del riesgo unilateral en el IVA, explicado posteriormente y de un incremento de renta, consecuencia del nuevo período expansivo. Adicionalmente, han de considerarse los factores anteriormente enunciados, los cuales serán desarrollados al tratar las correspondientes figuras tributarias.
- Debe considerarse que el ciclo económico fue particularmente brillante entre 1987 y 1991, y ello afectó en mayor medida al País Vasco (ver comentarios anteriores sobre la mayor apertura y sensibilidad al ciclo del País Vasco), con una mayor variación del divisor *Renta*, respecto del dividendo *Recaudación*.
- Este procedimiento de cálculo es el que presenta la menor presión fiscal relativa del País Vasco. Ello es debido a que el concepto *Renta* (PIB) estimado por el EUSTAT es superior al del resto de estimadores similares.

GRAFICO VII.6
Total tributos
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)



Si en lugar de cuantificar anualmente la presión fiscal se procediese a su determinación, de modo global, para los períodos anteriormente enunciados, se obtendrían los siguientes resultados:

CUADRO VII.4

Presión fiscal «acumulada» sobre PIBpm

Total tributos

Presión fiscal	Periodo 1982-1995	Periodo 1982-1990	Periodo 1991-1995
País Vasco	21,12	20,39	22,19
Resto Estado	19,43	17,32	22,56
Diferencia	1,69	3,07	-0,37
% variación	8,70	17,73	-1,64

Llama la atención el hecho de que, para el período 1991 a 1995, y de acuerdo con el indicador considerado, la presión fiscal determinada para el País Vasco resulte ligeramente inferior a la cuantificada para Territorio Común. Sin perjuicio de que posteriormente se analizará, en mayor detalle, cuál puede haber sido el motivo de esta menor presión fiscal, cabe apuntar que la misma puede deberse a la influencia de los tributos locales, sobre los que los entes municipales detentan un relativamente alto grado de autonomía recaudatoria, vía imposición de recargos. En todo caso, cabe apuntar que salvo en este período, en el que se obtiene un resultado de práctica similitud, los restantes muestran un nivel de presión fiscal significativamente superior en el País Vasco.

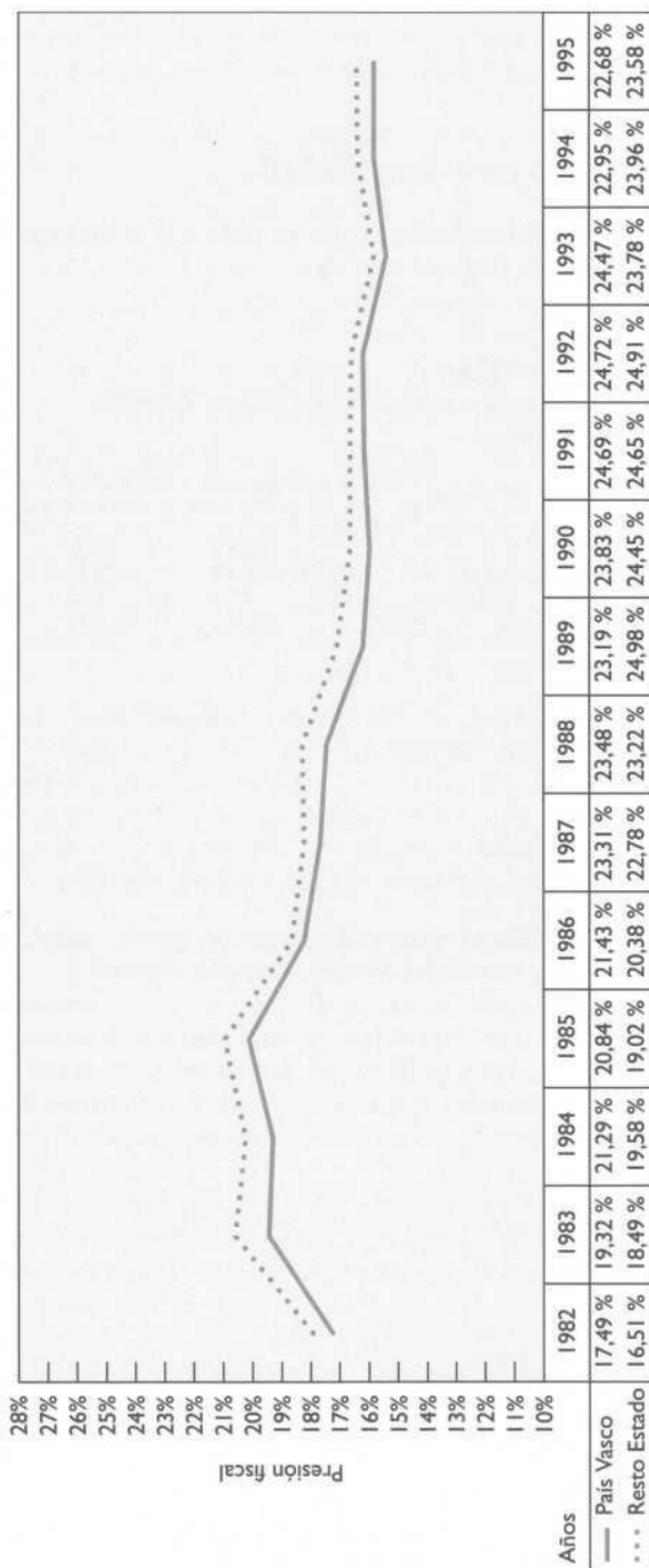
Asimismo, conviene apuntar que de los resultados reflejados en el cuadro, puede colegirse que la evolución del ratio de presión fiscal en el País Vasco ha sido uniforme, con un incremento de aproximadamente dos puntos en el segundo período respecto al primero. Sin embargo, en el Estado, la evolución del indicador ha resultado más errática, con unos niveles de presión fiscal iniciales sustancialmente bajos, que experimentan un fuerte crecimiento posterior.

VII.2.2.b) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a precios de mercado (gráfico VII.7)

El concepto de Renta (VAB a precios de mercado) ha sido determinado de la siguiente manera:

- La correspondiente al País Vasco en base a las magnitudes estimadas por el EUSTAT.
- La correspondiente a Territorio Común ha sido obtenida por diferencia, tomando el VAB a precios de mercado reportado anualmente por el INE, con deducción del correspondiente al País Vasco, calculado por el EUSTAT.

GRAFICO VII.7
Total tributos
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)



Igualmente, este procedimiento de cálculo puede introducir cierto sesgo en el resultado, al utilizar magnitudes de diferente procedencia.

Los resultados de esta medición suponen una evolución similar del estimador anterior [ver VII.2.2.a)].

El cálculo del indicador, para los períodos globales considerados, arroja los siguientes resultados:

CUADRO VII.5
Presión fiscal «acumulada» sobre VABpm
Total tributos

Presión fiscal	Período 1982-1995	Período 1982-1990	Período 1991-1995
País Vasco	22,59	21,71	23,88
Resto Estado	20,47	18,13	24,00
Diferencia	2,12	3,58	-0,12
% variación	10,36	19,75	-0,50

Los comentarios anteriormente realizados a este respecto, resultan plenamente aplicables en relación con las magnitudes contenidas en este cuadro, si bien cabe constatar que si bien la presión fiscal resultante en el País Vasco para el período 1991 a 1995 resulta sensiblemente inferior a la determinada para el resto del Estado, dicha diferencia es prácticamente inexistente.

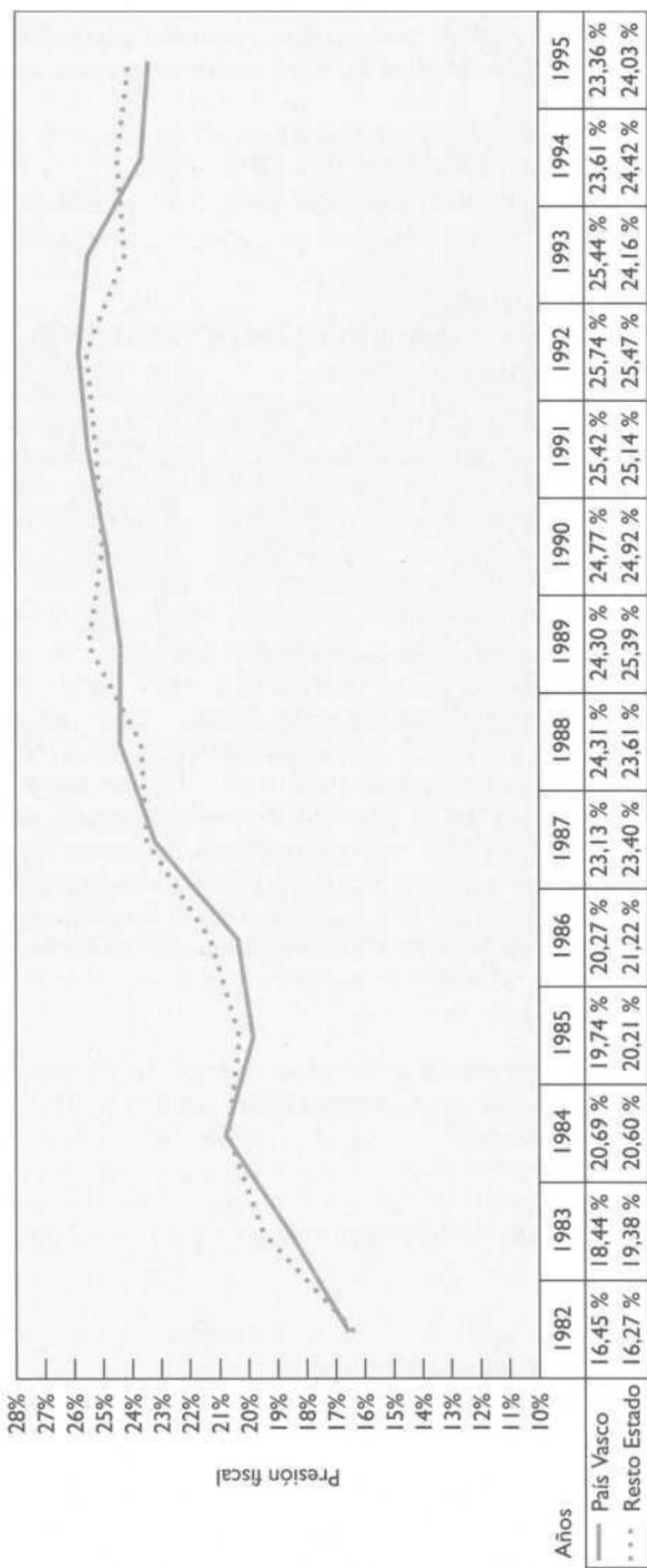
VII.2.2.c) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (INE) (gráfico VII.8)

El concepto de Renta (VAB a coste de los factores) ha sido determinado considerando las estimaciones publicadas por el INE para ambos territorios, en la Contabilidad Nacional de España y en la Contabilidad Regional del País Vasco, respectivamente. En esta medición no se produce sesgo alguno, al utilizarse la misma fuente.

Los resultados de esta medición suponen ciertas diferencias con los resultados de los estimadores anteriores, particularmente:

- En 1983, 1985, 1986 y 1987 resulta una presión fiscal efectiva global ligeramente superior en Territorio Común, invirtiéndose la situación en 1988, y volviendo a ser superior en Territorio Común en el año 1989, por el efecto del IRPF antes comentado, volviendo a una posición de práctica igualdad en 1990.
- En 1991 a 1993 la presión fiscal efectiva global vuelve a ser ligeramente superior en el País Vasco, y la tendencia a invertir

GRAFICO VII.8
Total tributos
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)



en 1994 y 1995, también con pequeñas diferencias, las cuales pueden deberse a los motivos anteriormente aludidos.

La presión fiscal determinada de acuerdo con este indicador de renta, para los períodos 1982 a 1995, 1982 a 1990 y 1991 a 1995, en su conjunto, es la que se muestra en el cuadro siguiente:

CUADRO VII.6
Presión fiscal «acumulada» sobre VABcf (INE)
Total tributos

Presión fiscal	Período 1982-1995	Período 1982-1990	Período 1991-1995
País Vasco	22,72	21,44	24,68
Resto Estado	20,99	18,65	24,46
Diferencia	1,73	2,79	0,22
% variación	8,24	14,96	0,90

A diferencia de lo que ocurre con los indicadores anteriores, cabe constatar que los ratios de presión fiscal obtenidos en relación con el Valor Añadido Bruto a coste de los factores publicado por el INE, tanto para el País Vasco como para el Estado español, muestran en la totalidad de los casos una presión fiscal superior en el primero de los territorios, si bien dicha superioridad resulta menos manifiesta, hasta casi anularse, en el último de los períodos considerados, siendo de cierta relevancia en los anteriores. Ello pudiera inducirnos a pensar sobre la existencia, en los ratios obtenidos con los indicadores de renta anteriores, de distorsiones provocadas por el uso de diversas fuentes de información.

VII.2.2.d) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (BBV) (gráfico VII.9)

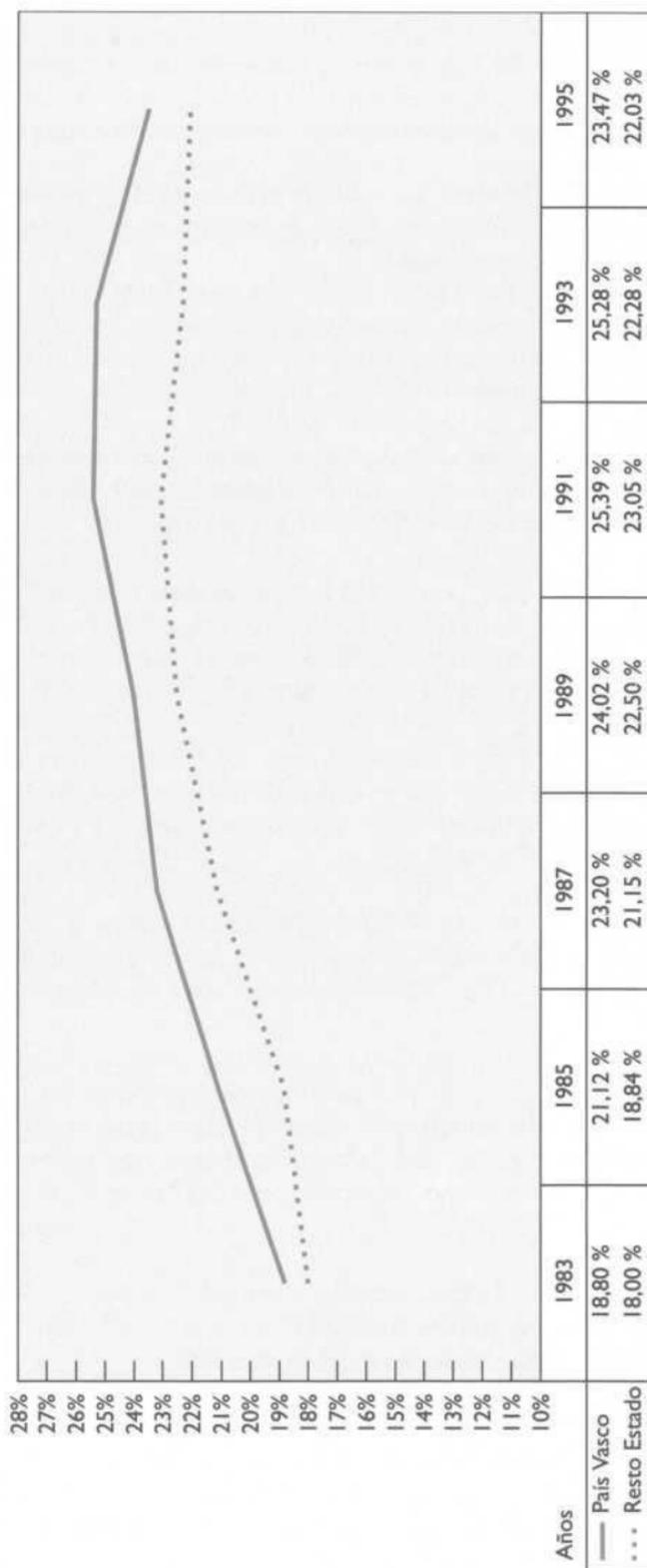
El concepto de Renta (VAB a coste de los factores) ha sido determinado considerando las estimaciones publicadas por el Servicio de Estudios del BBV para ambos territorios. Igualmente, en esta medición no se produce sesgo alguno, al utilizarse la misma fuente.

En este caso, sólo se dispone de información para los años 1983 a 1995, y sobre una base bianual.

Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos concertados y no concertados, ha sido superior en el País Vasco durante todos los años del período analizado.

GRAFICO VII.9
Total tributos
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



- Dado que el estimador del BBV presenta el menor valor relativo del VAB del País Vasco, la reducción del denominador supone una mayor diferencia entre las presiones fiscales respectivas, que en el resto de los medidores utilizados con anterioridad.

VII.2.2.e) Comentarios sobre la presión efectiva global considerando todos los tributos, concertados y no concertados

En este análisis resultan posiciones divergentes según los estimadores. Únicamente tomando la información del BBV resulta una presión fiscal efectiva global superior en todos los años impares (cálculo bianual) del período analizado en el País Vasco.

De acuerdo con el resto de estimadores, pueden existir algunos años en los que la presión fiscal efectiva global ha sido aparentemente superior en el Estado, y particularmente:

- En 1989, por los efectos indirectos derivados de la comentada sentencia del Tribunal Constitucional, y cuando se usa información procedente del EUSTAT, por el cambio en el cómputo de magnitudes realizado por esta institución en dicho año.
- En la estimación de VAB a partir de informaciones INE, también se produce una aparente menor presión fiscal efectiva en el País Vasco en 1986 y 1987, siendo generalmente mayor en el País Vasco hasta 1988.
- A partir del año 1990 las posiciones son muy próximas, con diferencias erráticas, de mayor o menor presión fiscal efectiva global en el País Vasco, según las bases de la estimación.
- En 1993 se produce una aparente caída en la presión fiscal efectiva global de Territorio Común, menos evidente en el País Vasco, resultando una mayor presión fiscal efectiva global en este territorio, aunque debe matizarse que en este año parte de la información publicada tiene aún el carácter de provisional.
- En 1994 y 1995 la presión fiscal del País Vasco es ligeramente inferior, como consecuencia de la combinación de caída en recaudación y de incremento de renta.
- Las estimaciones calculadas a partir de informaciones del EUSTAT dan los menores niveles de presión fiscal, porque dan los mayores valores de PIB del País Vasco, y se produce el efecto contrario con las estimaciones calculadas a partir de las informaciones del BBV.

Debe tenerse en consideración que en el cómputo de este índice de presión fiscal efectiva global inciden:

- Los tributos no concertados, que son competencia exclusiva del Estado, y que se atribuyen al País Vasco en función de un índice del 6,24 %, que se comenta a continuación.
- Los efectos derivados del riesgo unilateral en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que se comentan más adelante, y que han empezado a ser evidentes a partir de 1992, como consecuencia de los cambios en el flujo de intercambios.

Si se analizan los resultados de las mediciones realizadas por períodos superiores al año, se obtiene que la presión fiscal resulta sensiblemente superior en el País Vasco para aquellos que abarcan los años 1982 a 1995 y 1982 a 1990, mientras que en los años 1991 a 1995 dicho ratio resulta prácticamente similar en ambos territorios, siendo según determinados indicadores ligeramente superior en Territorio Común, mientras que de acuerdo con otros, dicha ligera superioridad se produce en el País Vasco.

A continuación examinamos los efectos en el tiempo en la presión fiscal derivada de los impuestos no concertados, para después analizar la situación de los impuestos concertados.

VII.2.3. *Presión fiscal derivada de los impuestos no concertados (gráfico VII.10)*

Los impuestos no concertados son aquellos cuya capacidad normativa, recaudación, gestión e inspección corresponde en exclusiva a las instituciones competentes de Territorio Común. Principalmente corresponden a los impuestos especiales (hidrocarburos, alcoholes, tabacos, etc.), y a la imposición sobre no residentes.

El País Vasco acaba participando, por los procedimientos de cálculo y de liquidación del Cupo, en el índice de imputación, es decir en un 6,24 %, de la recaudación efectiva del Estado por estos conceptos.

En base al análisis total de consumos privados y públicos de ambos territorios, el ratio medio que resulta en el período considerado se aproxima al 6,40 % (aunque puede tener errores derivados de la falta de territorialización de algunos consumos públicos, principalmente), mientras que si se toma sólo el consumo total privado, dicho ratio crecería hasta el 6,7 % en términos promediados, en el citado período.

GRAFICO VII.10
Tributos no concertados
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

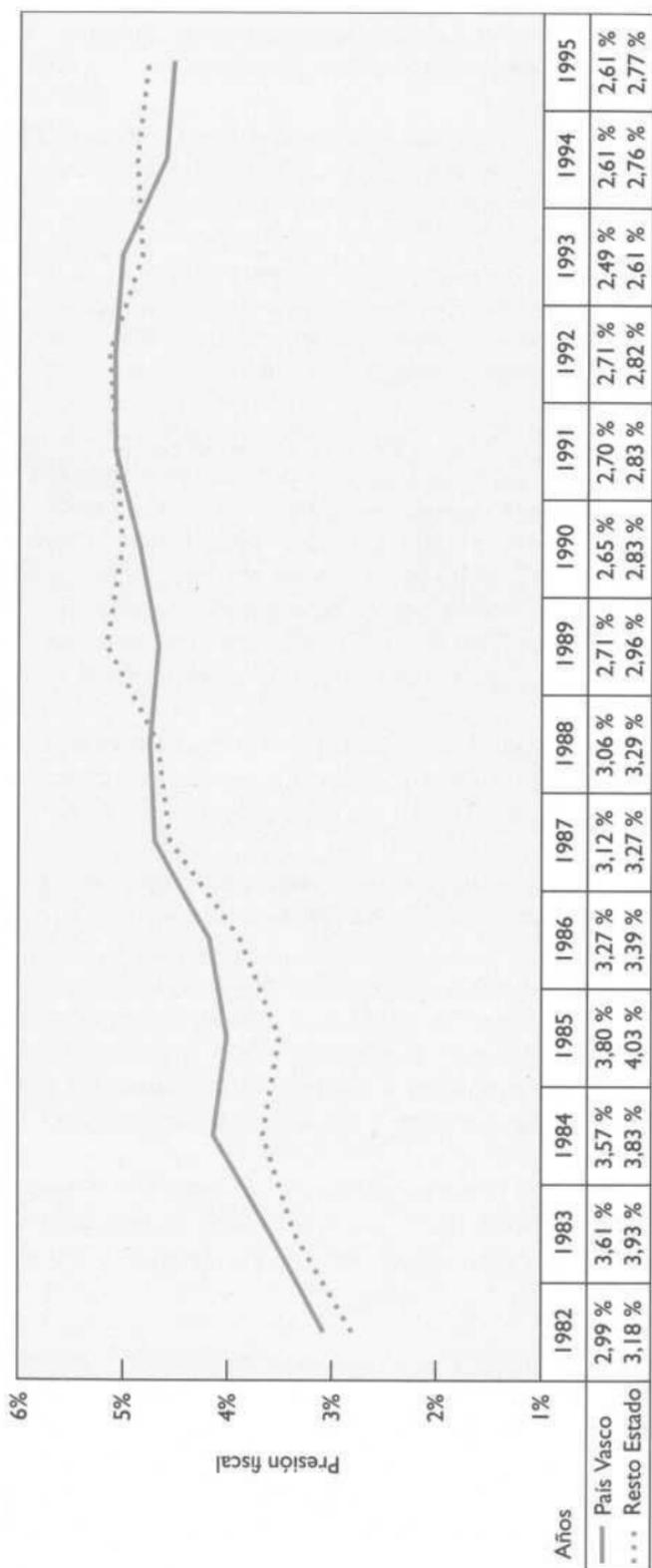


GRAFICO VII.10 (continuación)
Tributos no concertados
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)

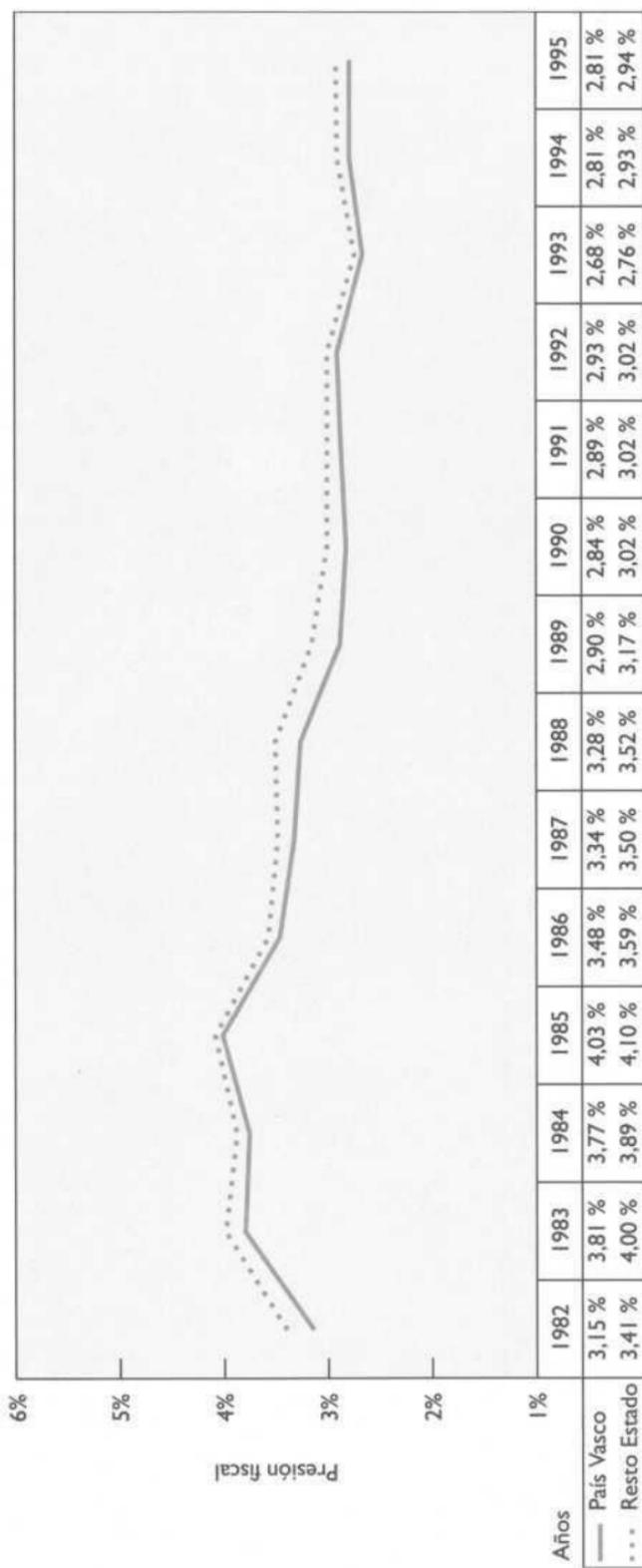


GRAFICO VII.10 (continuación)
Tributos no concertados
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)

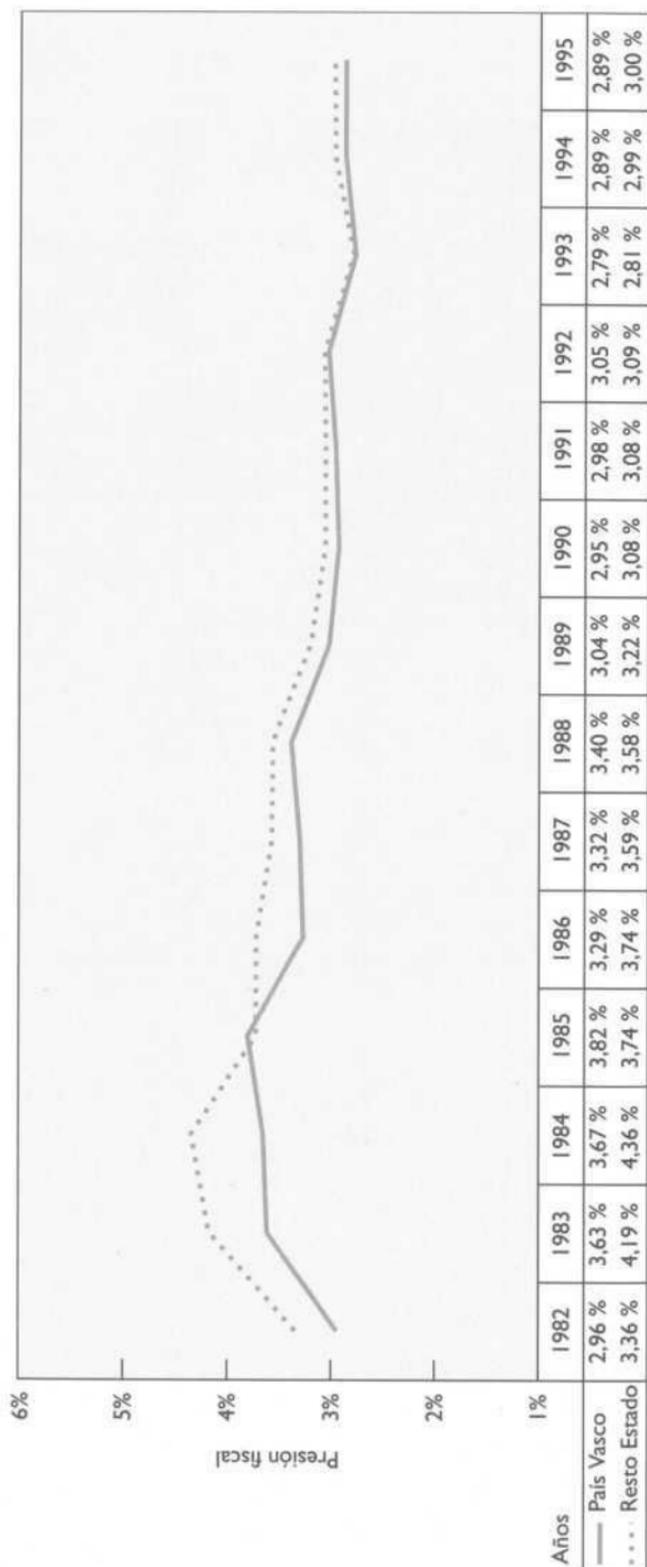
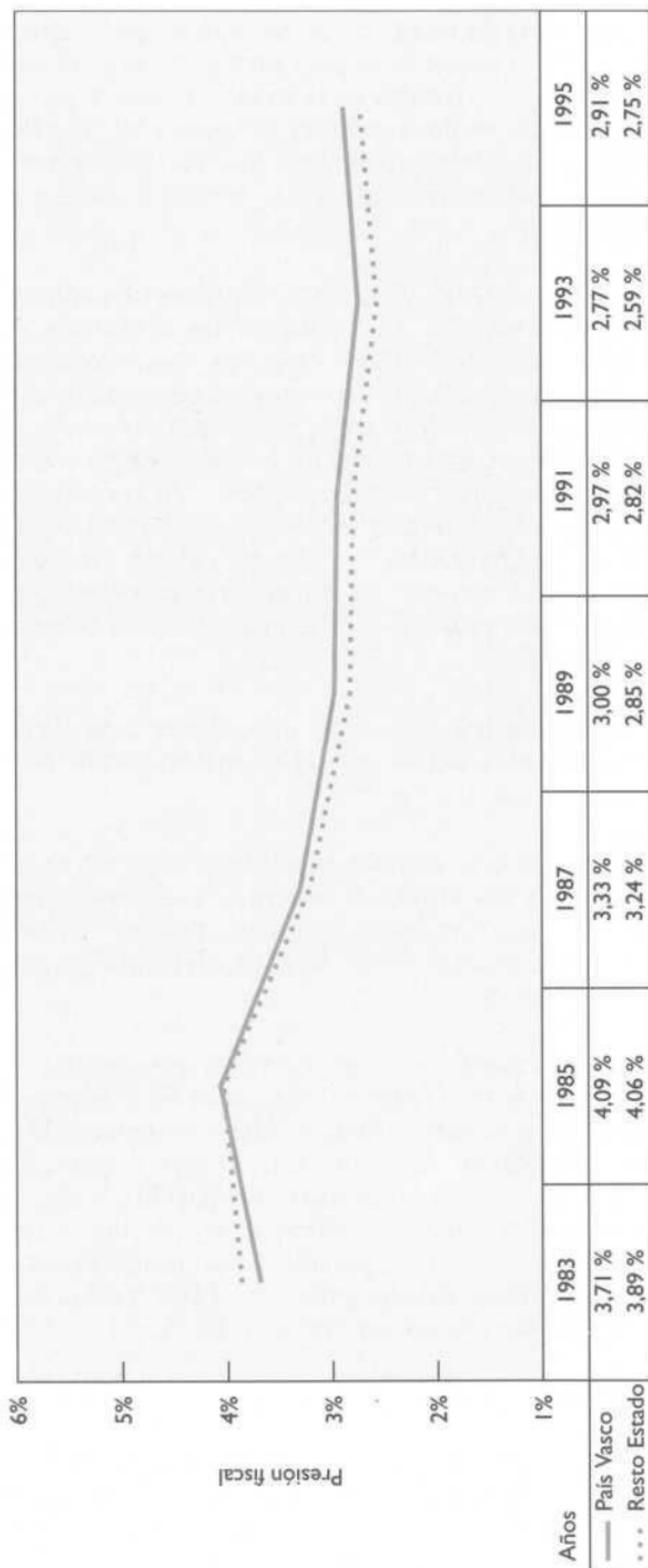


GRAFICO VII.10 (continuación)
Tributos no concertados
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



Estos índices de comparación han sido determinados en base a los índices de consumo privado y total globales y relativos de ambos territorios (ver gráficos en la sección anterior), pero no han contemplado de manera expresa las partes de aquellos consumos privados o/y públicos realmente afectadas por dichos impuestos, y que han variado, en conceptos y valores, durante el período considerado.

Por tanto, el 6,40 % o el 6,70 % son unos porcentajes alternativos también arbitrarios que pudieran ser indicativos de una ligera menor participación relativa del País Vasco en los impuestos no concertados que la que realmente le correspondería, en el caso de que estos índices alternativos fueran más adecuados. No obstante, la insuficiencia de información existente obliga a considerar este comentario como una mera hipótesis no contrastable suficientemente, pero que es posiblemente indicadora de una ligera tendencia potencialmente desfavorable para el País Vasco, en el período considerado, respecto de la participación en los tributos no concertados. Comparado con las magnitudes de *Renta* consideradas, resulta que:

- En tres de los ratios estimados, el efecto de los impuestos no concertados supone una ligera minoración de la presión fiscal efectiva global en el País Vasco.
- En cambio, en el ratio calculado a partir de la renta regional estimada por el BBV, la menor de todas en términos relativos, resulta que este factor exógeno al sistema tributario autónomo redundará en una presión fiscal efectiva global comparativamente algo mayor.

Como conclusión principal procede manifestar una incertidumbre sobre los efectos reales de los tributos no concertados, y por ello exógenos al sistema tributario vasco, respecto a la presión fiscal efectiva global en ambos territorios –pero con efecto relativamente muy superior en la correspondiente al País Vasco por su menor peso relativo–, pero el insuficiente análisis que es posible realizar sugiere una tendencia aparente a una posible ligera reducción de la presión fiscal efectiva global en el País Vasco, no imputable al sistema tributario propio derivado del Concierto Económico.

VII.2.4. Presión fiscal derivada de los impuestos concertados

VII.2.4.a) Presión fiscal de los impuestos concertados calculada sobre Producto Interior Bruto (gráfico VII.11)

El concepto de Renta (PIB) ha sido determinado de la siguiente manera:

- La correspondiente al País Vasco en base a las magnitudes estimadas por el EUSTAT.
- La correspondiente a Territorio Común ha sido obtenida por diferencia, tomando el PIB reportado anualmente por el INE, con deducción del correspondiente al País Vasco, calculado por el EUSTAT.

Este procedimiento de cálculo puede introducir cierto sesgo en el resultado, al utilizar magnitudes de diferente procedencia. Sin embargo, consideramos que es un cálculo que debe realizarse de esta manera, porque toma en consideración las magnitudes publicadas por los institutos públicos.

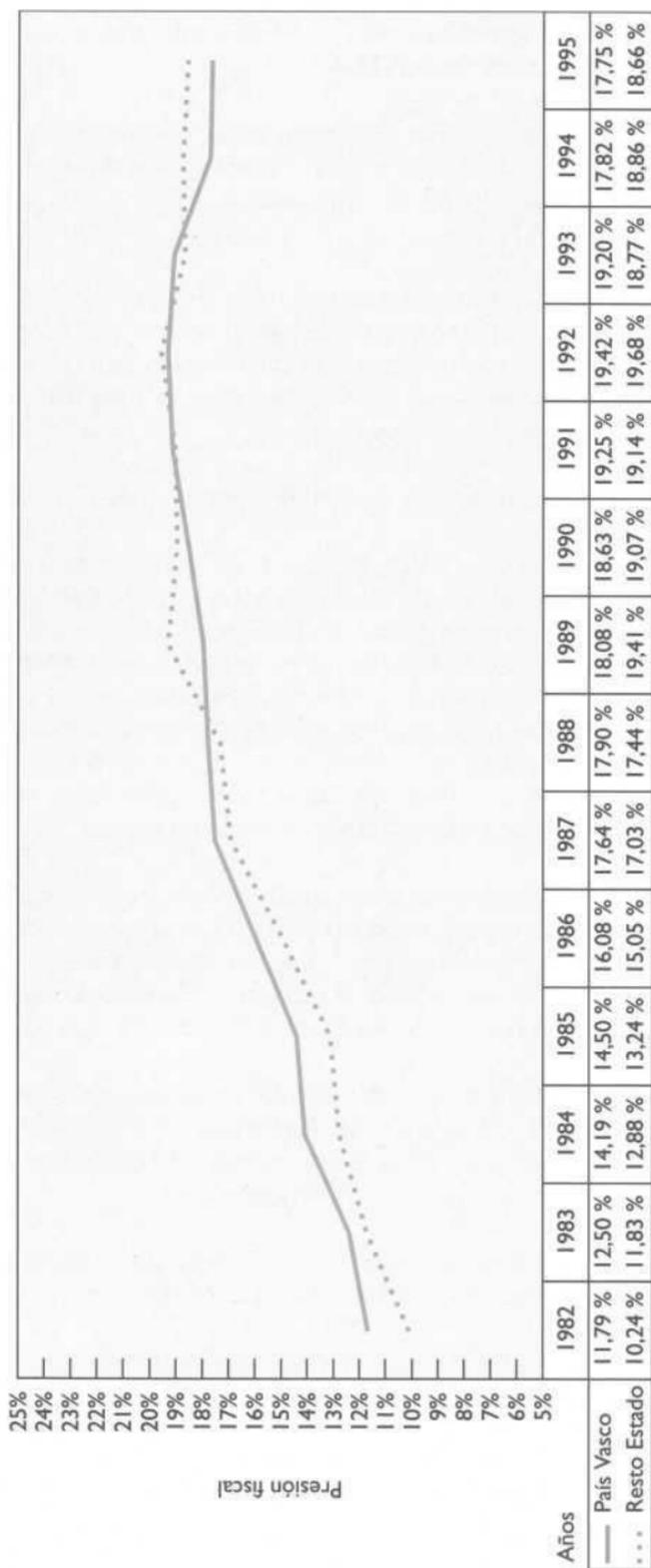
Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva derivada de los tributos concertados ha sido superior en el País Vasco hasta el año 1988, año en el que prácticamente se igualan. En 1989, por los motivos ya enunciados, la presión fiscal efectiva que resulta de este estimador considerando sólo los tributos concertados resulta superior en Territorio Común. En 1990 prácticamente se igualan y la evolución posterior es muy similar, hasta 1994, en que la presión fiscal resulta ligeramente inferior en el País Vasco, siendo provocada dicha disminución por los motivos anteriormente enunciados.
- Debe considerarse, además, que el ciclo económico fue particularmente brillante entre 1987 y 1991, y ello afectó en mayor medida al País Vasco (ver comentarios anteriores sobre la mayor apertura y sensibilidad al ciclo del País Vasco), con una mayor variación del divisor *Renta*, respecto del dividendo *Recaudación*.
- Este procedimiento de cálculo es el que presenta la menor presión fiscal relativa del País Vasco. Ello es debido a que el concepto *Renta* (PIB) estimado por el EUSTAT es superior al del resto de estimadores similares.

Dicha medición, realizada de forma global para los períodos tantas veces citados, muestra los siguientes resultados:

Según los ratios de presión fiscal que se derivan del indicador de renta utilizado, la misma resulta sensiblemente superior en el País Vasco en el período 1982 a 1995, así como en el que comprende los años 1982 a 1990. Esta tendencia parece invertirse en los años 1991 a 1995, en los que la presión fiscal resulta superior en Territorio Común, si bien los resultados obtenidos parecen reflejar una igualdad de niveles de presión fiscal.

GRAFICO VII.11
Tributos concertados
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)



CUADRO VII.7**Presión fiscal «acumulada» sobre PIBpm
Tributos concertados**

Presión fiscal	Período 1982-1995	Período 1982-1990	Período 1991-1995
País Vasco	17,02	15,90	18,67
Resto Estado	15,36	13,01	18,84
Diferencia	1,66	2,89	-0,17
% variación	10,81	22,21	-0,90

En todo caso, conviene detallar lo anteriormente enunciado en cuanto a la posible incidencia de los impuestos municipales. Así, cabe destacar que la presión fiscal derivada de los mismos resulta, según este indicador de renta, 0,39 puntos porcentuales inferior en el País Vasco respecto a la de Territorio Común. Si bien este extremo no ha podido ser suficientemente confrontado, la circunstancia apuntada puede deberse a un menor uso por parte de las entidades locales del País Vasco de los recargos que pueden instrumentar en los impuestos municipales, de forma que de ser cierta esta hipótesis, cabría preguntarse si dicha diferencia, por otra parte irrelevante, sería atribuible al Concierto Económico, y ello a pesar de que, con carácter general, la imposición municipal está concertada.

A efectos de obviar el efecto de la imposición municipal, en el cuadro siguiente se muestra el ratio resultante, según el indicador de renta utilizado, considerando únicamente los tributos generales, que corresponden con la totalidad de los concertados salvo los locales:

CUADRO VII.8**Presión fiscal «acumulada» sobre PIBpm
Tributos generales**

Presión fiscal	Período 1982-1995	Período 1982-1990	Período 1991-1995
País Vasco	16,04	15,01	17,54
Resto Estado	14,03	11,81	17,32
Diferencia	2,01	3,20	0,22
% variación	14,33	27,10	1,27

Como puede observarse en el cuadro anterior, si se excluyen del análisis de tributos concertados los impuestos locales, la presión fiscal resulta superior en el País Vasco para la totalidad de los períodos considerados, si bien al igual que en el supuesto anterior, las cifras obtenidas parecen sugerir que los niveles de presión fiscal

tienden a su práctica igualación en el período 1991 a 1995, período en el que, según ha sido reiterado anteriormente, la presión fiscal en el Estado aumenta considerablemente respecto la registrada en el período anterior, siendo el incremento experimentado en el País Vasco más moderado, de acuerdo a una tendencia más uniforme.

VII.2.4.b) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a precios de mercado (gráfico VII.12)

El concepto de Renta (VAB a precios de mercado) ha sido determinado de la siguiente manera:

- La correspondiente al País Vasco en base a las magnitudes estimadas por el EUSTAT.
- La correspondiente a Territorio Común ha sido obtenida por diferencia, tomando el VAB a precios de mercado reportado anualmente por el INE, con deducción del correspondiente al País Vasco, calculado por el EUSTAT.

Igualmente, este procedimiento de cálculo puede introducir cierto sesgo en el resultado, al utilizar magnitudes de diferente procedencia.

Los resultados de esta medición suponen una evolución similar al del estimador anterior VII.2.4.a).

Los ratios de presión fiscal calculados para los períodos anteriormente considerados, arrojan los siguientes resultados:

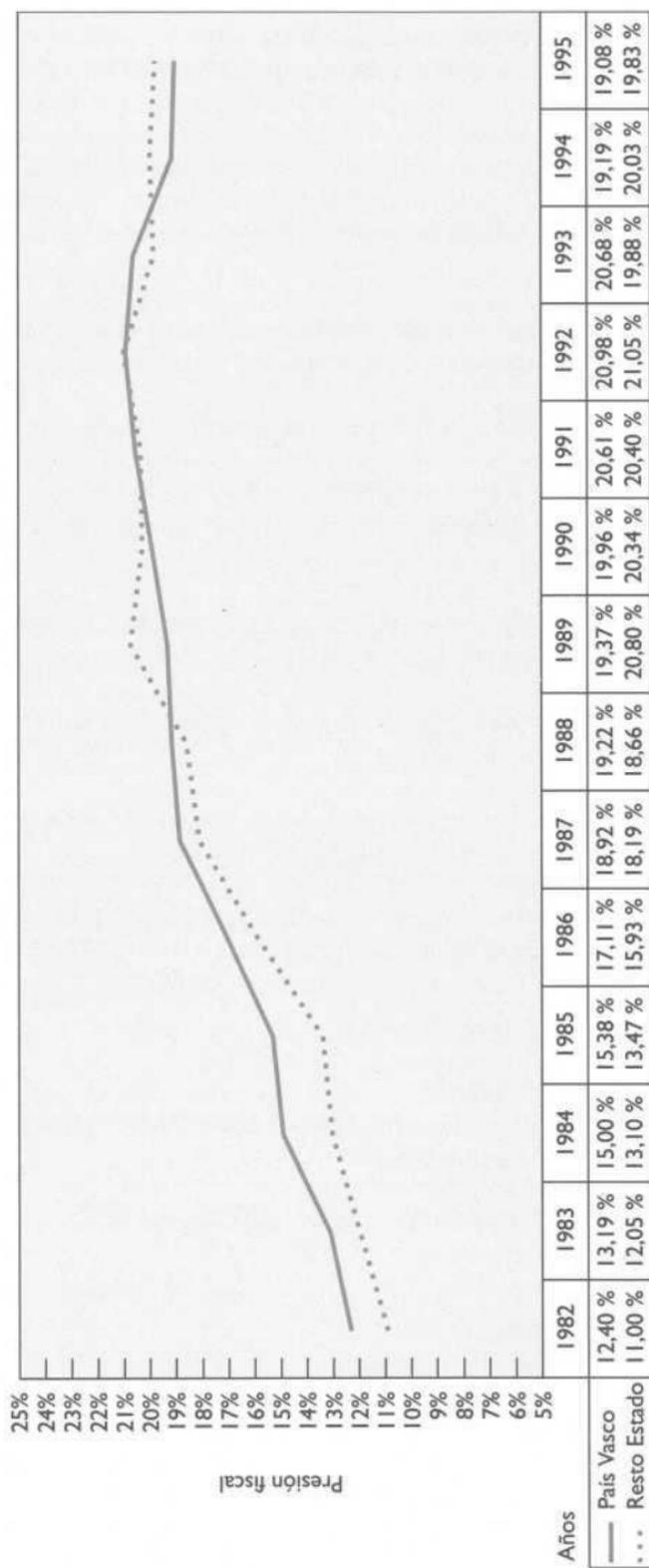
CUADRO VII.9

**Presión fiscal «acumulada» sobre VABpm
Tributos concertados**

Presión fiscal	Periodo 1982-1995	Periodo 1982-1990	Periodo 1991-1995
País Vasco	18,20	16,93	20,09
Resto Estado	16,18	13,61	20,04
Diferencia	2,02	3,32	0,05
% variación	12,48	24,39	0,25

Si bien los comentarios realizados a este respecto sobre las magnitudes obtenidas con el indicador de renta anterior resultan plenamente aplicables a los datos que se muestran en el cuadro, resulta preciso apuntar que, de acuerdo con este indicador de renta, la presión fiscal resulta superior, según este indicador de renta, en los tres períodos considerados, si bien en el período 1991 a 1995 se produce una práctica igualación de índices de presión fiscal, si bien en este supuesto la misma resulta ligeramente superior en el País Vasco.

GRAFICO VII.12
Tributos concertados
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)



VII.2.4.c) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (INE) (gráfico VII.13)

El concepto de Renta (VAB a coste de los factores) ha sido determinado considerando las estimaciones publicadas por el INE para ambos territorios, en la Contabilidad Nacional de España y en la Contabilidad Regional del País Vasco, respectivamente. En esta medición no se produce sesgo alguno, al utilizarse la misma fuente.

Los resultados de esta medición suponen ciertas diferencias con los resultados de los estimadores anteriores, particularmente:

- Entre 1982 y 1985 la presión fiscal fue superior en el País Vasco.
- En 1986 y 1987 se igualan, con ligeras diferencias a favor de uno u otro territorio, volviéndose a ser superior en el País Vasco en 1988.
- En 1989 y por el efecto antes explicado, la presión fiscal del Estado excede ligeramente a la del País Vasco.
- Entre 1990 y 1993 vuelve a ser ligeramente superior en el País Vasco, mientras que,
- en 1994 y 1995 es ligeramente inferior en este territorio, por los motivos numerosas veces reiterados.

La presión fiscal que se obtiene al considerar globalmente los años comprendidos en los periodos 1982 a 1995, 1982 a 1990 y 1991 a 1995, es la que a continuación se detalla:

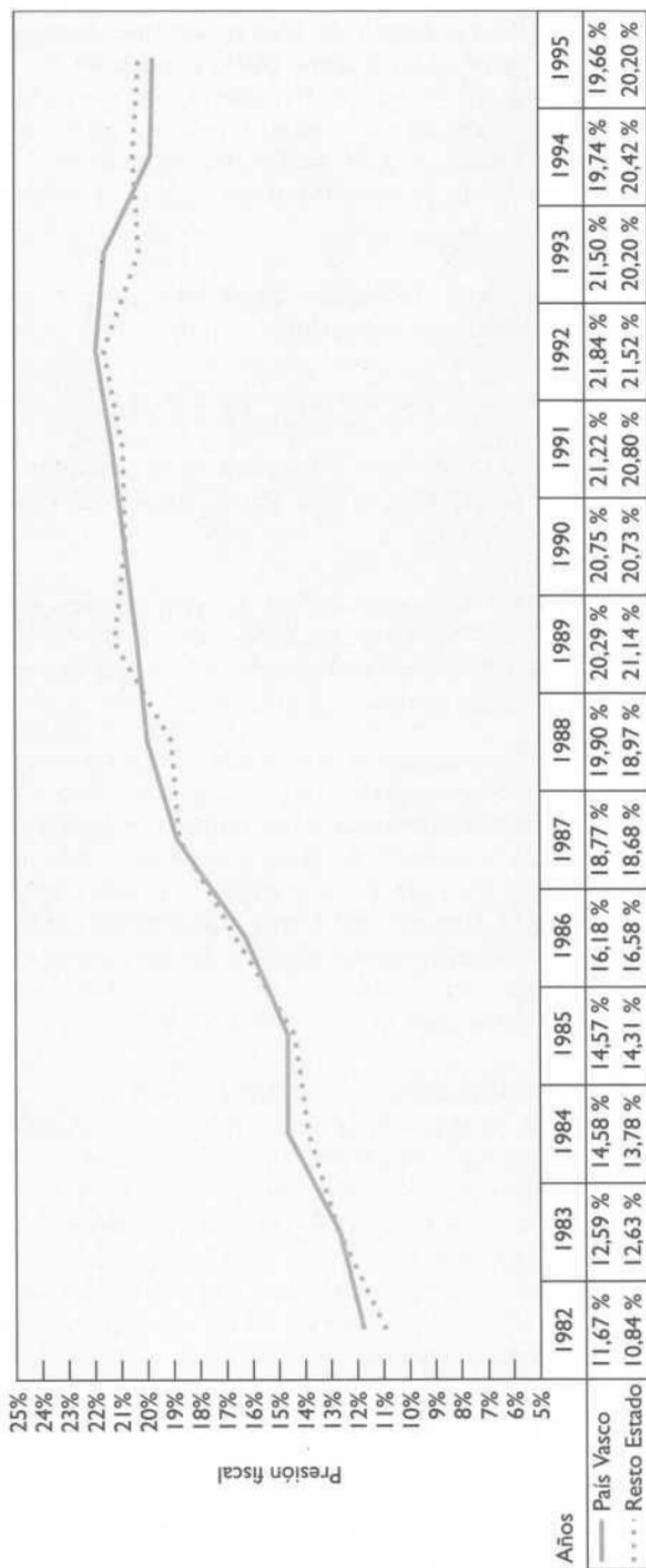
CUADRO VII.10

Presión fiscal «acumulada» sobre VABcf (INE) Tributos concertados

Presión fiscal	Periodo 1982-1995	Periodo 1982-1990	Periodo 1991-1995
País Vasco	18,31	16,72	20,77
Resto Estado	16,59	14,01	20,43
Diferencia	1,72	2,71	0,34
% variación	10,37	19,34	1,66

En cuanto a los comentarios que se derivan de las cifras contenidas en este cuadro, cabe apuntar que resultan plenamente aplicables los anteriormente realizados.

GRAFICO VII.13
Tributos concertados
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)



VII.2.4.d) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (BBV) (gráfico VII.14)

El concepto de Renta (VAB a coste de los factores) ha sido determinado considerando las estimaciones publicadas por el Servicio de Estudios del BBV para ambos territorios. Igualmente, en esta medición no se produce sesgo alguno, al utilizarse la misma fuente.

En este caso, sólo se dispone de información para los años 1982 a 1995, y sobre una base bianual.

Los resultados de esta medición suponen que:

- La presión fiscal efectiva derivada de los tributos concertados, ha sido superior en el País Vasco durante todos los años del período analizado.
- Dado que el estimador del BBV presenta el menor valor relativo del VAB del País Vasco, la reducción del denominador supone una mayor diferencia entre las presiones fiscales respectivas, que en el resto de los medidores utilizados con anterioridad.

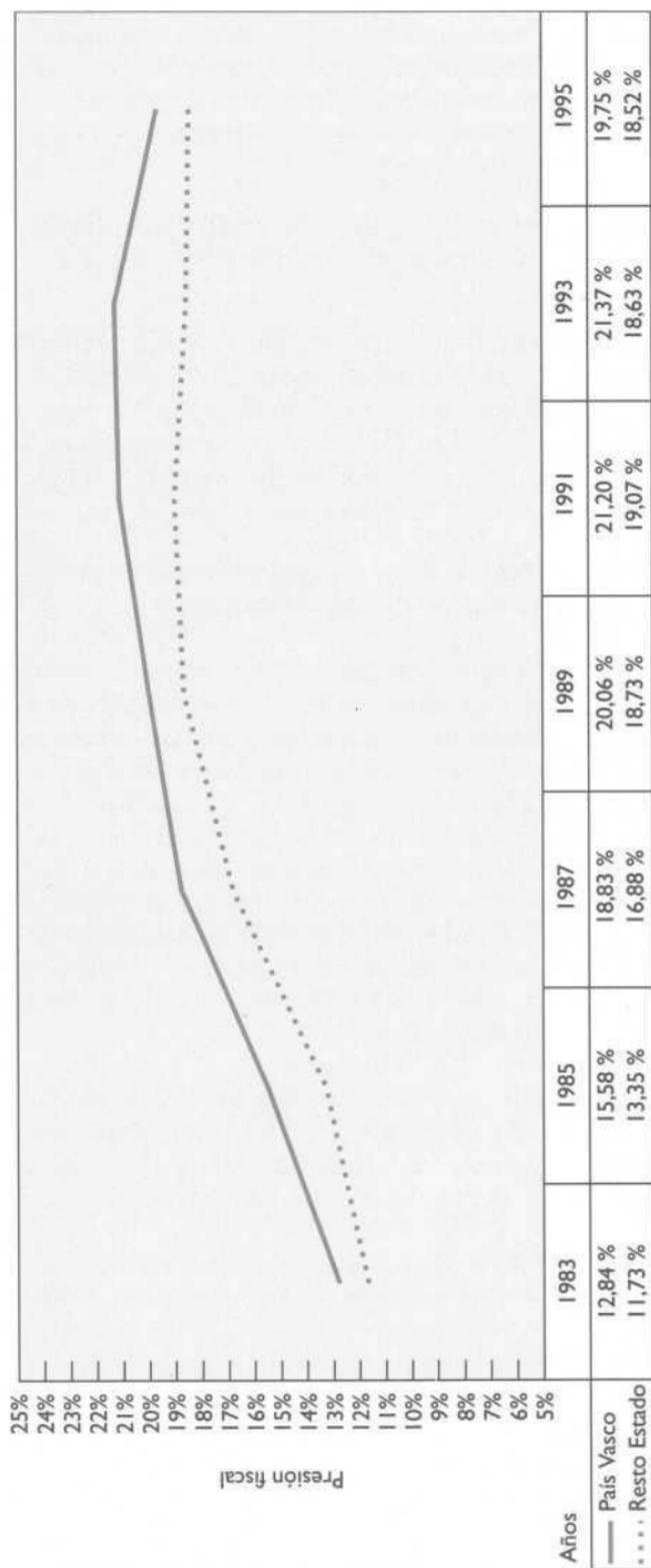
IV.2.4.e) Comentarios sobre la presión fiscal efectiva derivada exclusivamente de los tributos concertados

No se producen diferencias sustanciales en el período considerado, respecto de la presión fiscal efectiva global recogida en puntos anteriores, si bien parece aparente que la misma ha sido sensiblemente superior en el País Vasco en la totalidad del período considerado y, fundamentalmente, en la primera parte del mismo (la comprendida entre los años 1982 a 1990), tendiendo a alcanzar niveles similares para los años 1991 a 1995.

Cabe apuntar, como posible tendencia de la presión fiscal en años futuros, que las previsiones de cierre de la recaudación de tributos generales (concretados menos municipales) para el año 1996, parecen mostrar un incremento de la presión fiscal en el País Vasco, de aproximadamente un 0,7 % del Producto Interior Bruto respecto al año 1995 (pasando de un 15,9 % a un 16,6 %), mientras que la recaudación correspondiente a Territorio Común se prevé se mantenga en niveles similares a los del citado año 1995 (17,1 % del Producto Interior Bruto).

No obstante, procede completar el análisis con una profundización en el estudio del comportamiento relativo de los principales impuestos concertados, que han podido tener una evolución individual diferente en el período considerado, como consecuencia de la incidencia de múltiples factores. Este análisis debe servir, además,

GRAFICO VII.14
Tributos concertados
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



para comprender los efectos, muchas veces imposibles de cuantificar, derivados de los puntos de conexión, así como de los acuerdos pactados de distribución de algunos impuestos o recaudaciones, recogidos bajo conceptos de ajuste.

VII.3. Análisis detallado de presión fiscal por impuestos concretos

La presión fiscal derivada de impuestos concertados parece exceder del alcance pretendido por la norma duodécima de armonización recogida en el Concierto Económico. No obstante, su análisis puede generar una información adicional valiosa para comprender la evolución de la presión fiscal efectiva global en ambos territorios, y particularmente en el País Vasco.

VII.3.1. Análisis de la presión fiscal derivada de los impuestos indirectos

El análisis de la presión fiscal de los impuestos indirectos procede sea realizado utilizando los mismos indicadores de *Renta* contemplados anteriormente, aun cuando pueden realizarse comparaciones respecto a otros indicadores más específicos que aportan un mayor detalle sobre la capacidad recaudatoria efectiva por estos impuestos, como puede ser, en general, el consumo interno de los residentes. Sin embargo, veremos que el IVA ya se encuentra ajustado en estos términos, a lo que hay que añadir que la presión fiscal debe ser evaluada de manera global, por lo que para poder enmarcar los resultados de los impuestos indirectos dentro del total parece conveniente utilizar los indicadores de renta que hasta la fecha se han manejado.

En general, la conclusión derivada del análisis de las cifras, presentadas en los gráficos VII.15 a VII.18, presentan una presión fiscal en los impuestos concertados de naturaleza indirecta ligeramente superior en el País Vasco, respecto a Territorio Común.

En ambos territorios, puede observarse el repunte de la presión fiscal derivada de la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 1986, sustituyendo la mayoría de los impuestos anteriores, y principalmente el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y la subvención por su devolución en actividades de exportación (denominada Desgravación Fiscal a la Exportación), y que se ha mantenido posteriormente a niveles estables, con un repunte en 1992 por el incremento de los tipos de IVA. El peso relativo es:

- Entre el 6 % y el 7 % del PIB en ambos territorios.

- Entre el 6 % y el 8 %, en el resto de indicadores, basados en el VAB (a precios de mercado y a coste de los factores).

Dada su particular incidencia relativa y complejidad, procede realizar un examen particular para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

VII.3.1.a) Impuesto sobre el Valor Añadido

i) Evolución histórica

El Impuesto sobre el Valor Añadido se instauró en España en 1986, y fue inmediatamente incorporado al Concierto Económico con prácticamente nulas posibilidades de diferenciación en aspectos con trascendencia económica (las facultades se limitan, según el artículo 27.2 del Concierto Económico a *los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y a señalar los plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado*).

Además, debe reseñarse el cambio introducido en 1993 derivado de la Directiva Comunitaria, que suprime a estos efectos las fronteras fiscales, creándose las figuras de adquisiciones y entregas intracomunitarias que sustituyen, en el ámbito de la Unión Europea, a las importaciones y exportaciones, respectivamente. Ello supuso que el impuesto en las importaciones de la actual Unión Europea dejara de ser recaudado por el Estado y pasara a constituir un impuesto nacional, reconocido y deducido en la declaración de cada sujeto pasivo.

ii) Puntos de conexión

Los puntos de conexión principales que definen la autoridad competente para la exacción del Impuesto, están recogidos en el artículo 28 del Concierto Económico, son similares a los establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, y pueden resumirse en:

- Los sujetos pasivos que operan exclusivamente en un territorio tributan a las autoridades competentes del mismo.
- Los que tengan un volumen de operaciones inferior a 300 millones de pesetas en el ejercicio anterior tributarán a la administración competente de su domicilio fiscal.
- Los restantes, tributarán en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. Los puntos de conexión, en este caso son:

– Las entregas de bienes inmuebles, en el territorio en que radiquen.

GRAFICO VII.15
Impuestos indirectos
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

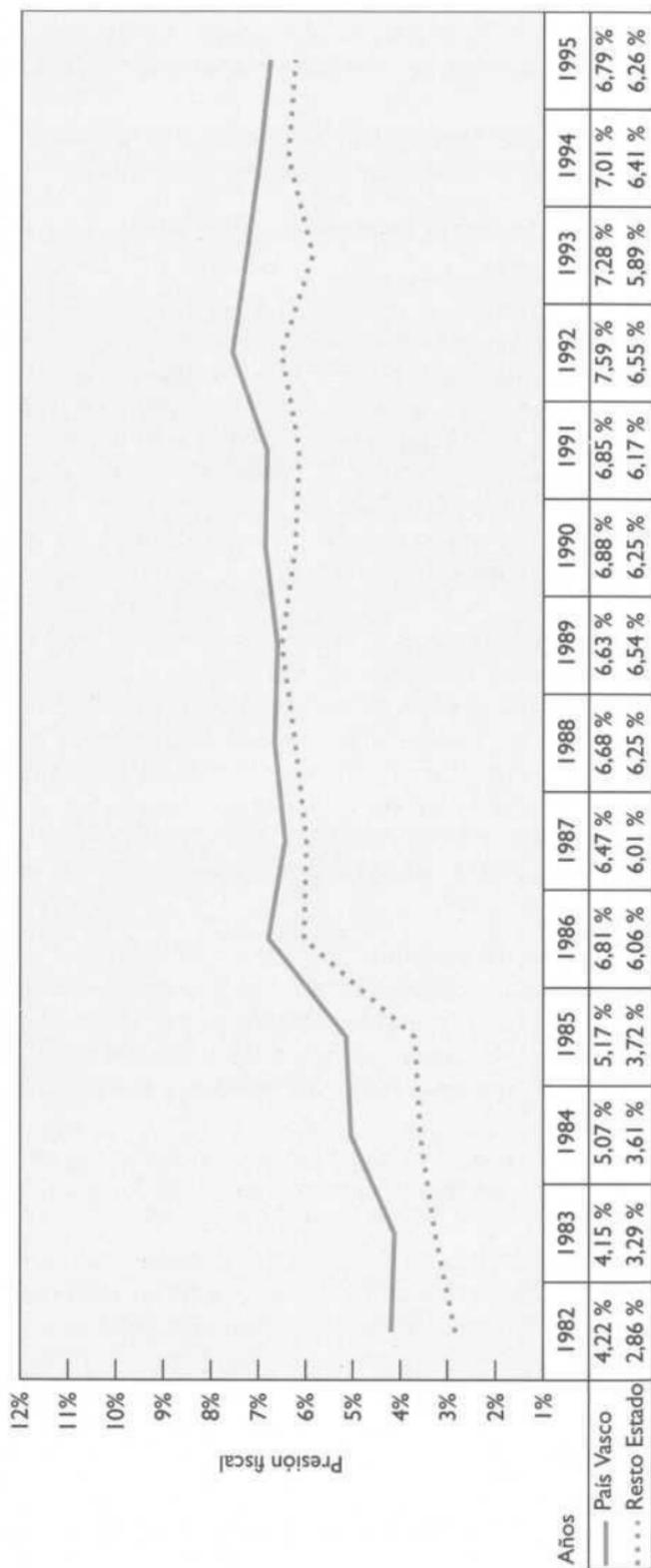


GRAFICO VII.16
Impuestos indirectos
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)

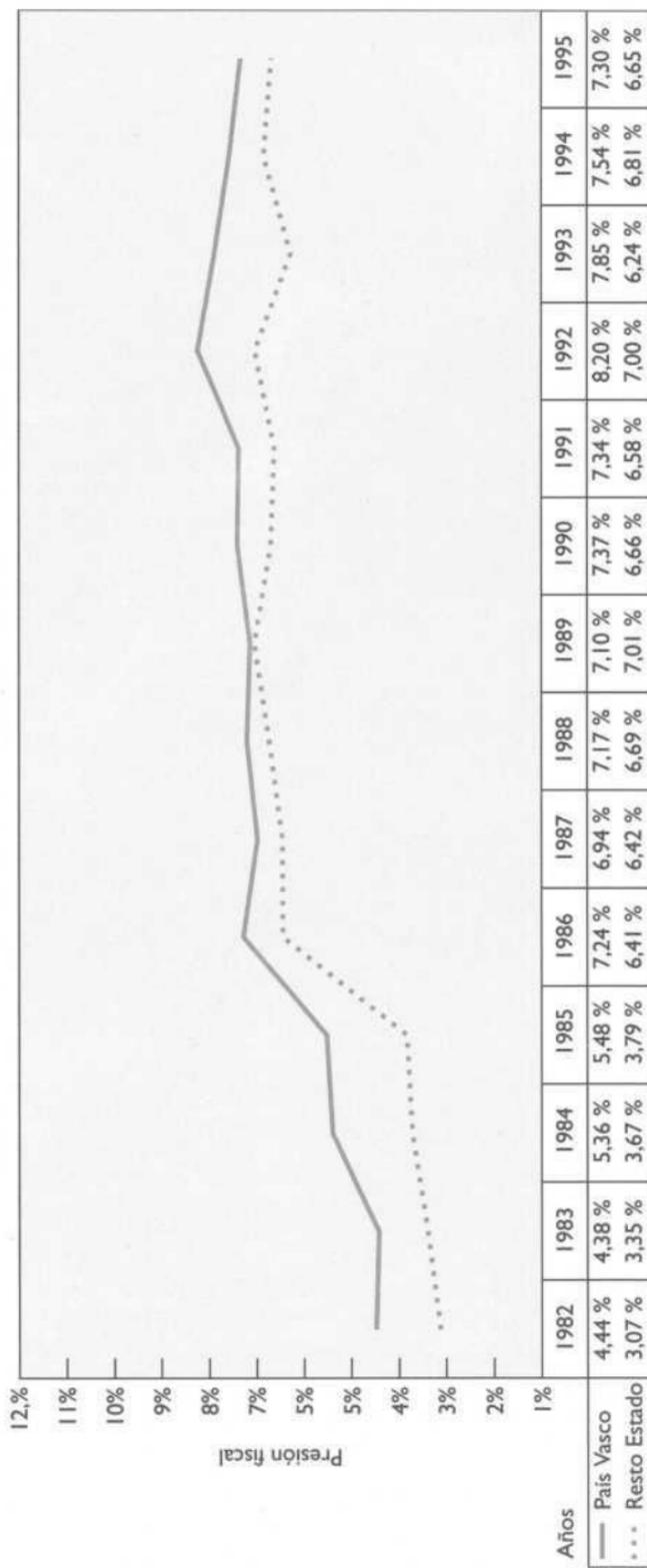


GRAFICO VII.17
Impuestos indirectos
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)

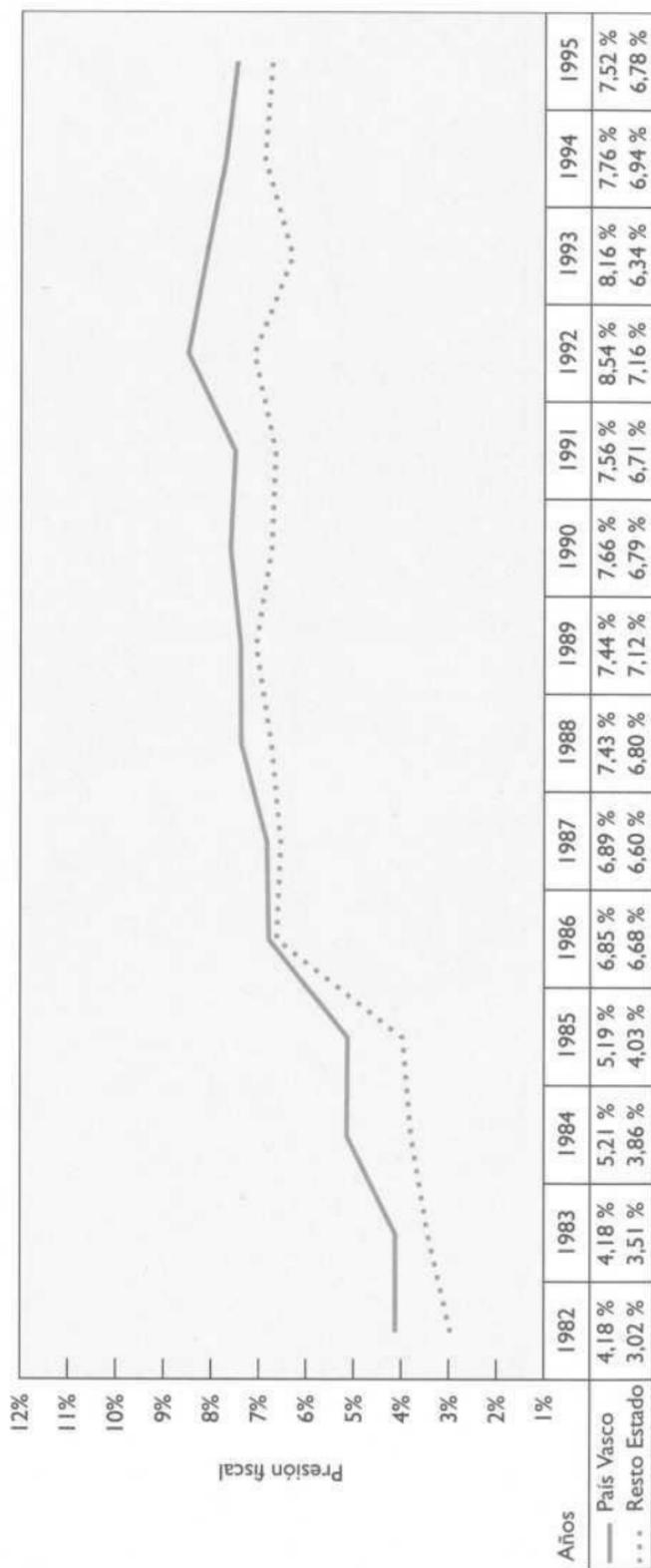
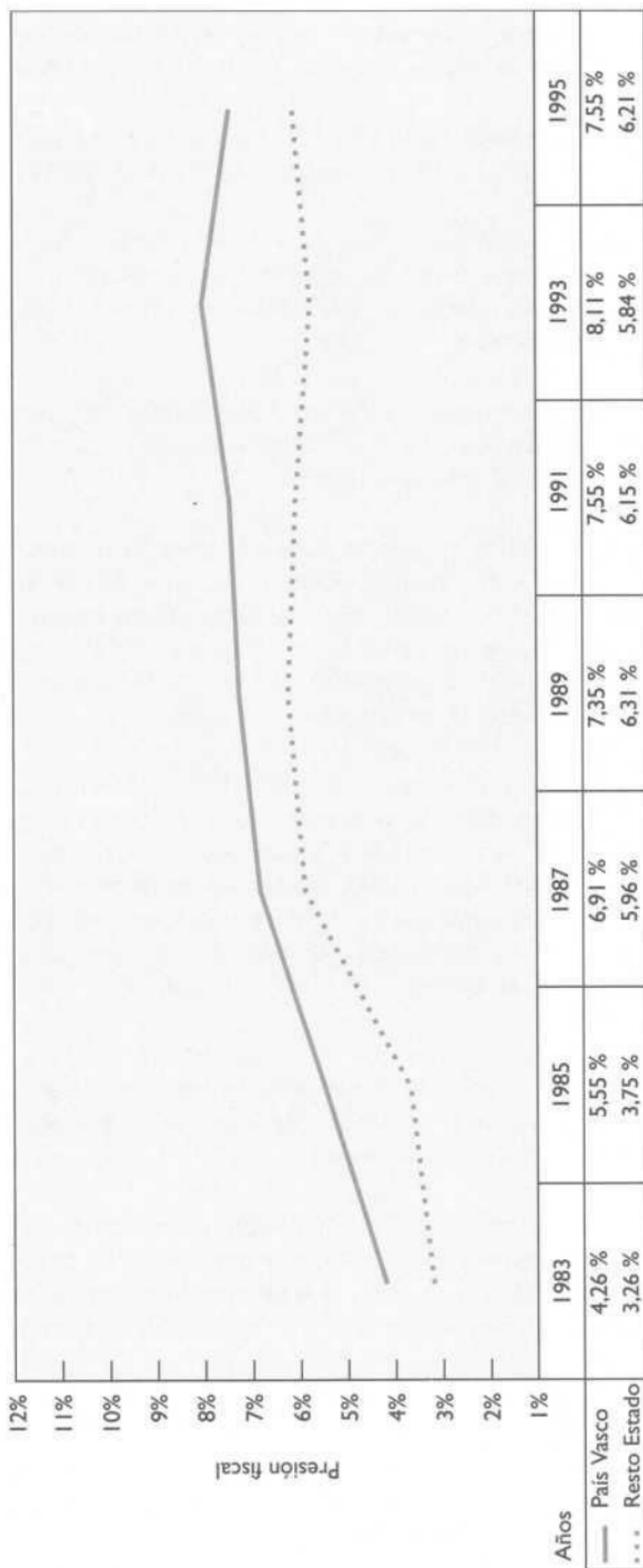


GRAFICO VII.18
Impuestos indirectos
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



- Las entregas de bienes muebles corporales, desde el territorio donde se realice la puesta a disposición del adquirente.
- Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, donde se encuentren los centros generadores de la misma.
- Las prestaciones de servicios, desde el territorio donde se efectúen (salvo las realizadas con bienes inmuebles, antes mencionadas).
- Otras entregas y servicios (relacionadas con sector primario y transporte), en la administración correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

En resumen, los puntos de conexión para las operaciones interiores en territorio español siguen un criterio fundamentalmente de origen, pudiendo existir algunas distorsiones, respecto a la medición de la presión fiscal, principalmente por el hecho de que el territorio donde se consumen finalmente los bienes puede diferir de aquél donde se producen o entregan.

Es por ello por lo que pudiera existir una inadecuación de los puntos de conexión, en cuanto a que los criterios contenidos en los mismos para distribuir y, en consecuencia, determinar la recaudación en las operaciones interiores, pudieran no corresponder con aquellos adoptados para determinar en qué territorio se genera la renta, cualquiera que sea el concepto utilizado para la misma. Así, se pudieran producir los siguientes supuestos:

- Sector fabril; dado que el punto de conexión es el territorio donde se concluye el proceso de fabricación, dependiendo de éste se puede producir una deslocalización de recaudación frente a la generación de renta.
- Sector servicios; la inconcreción en muchos casos del lugar donde se prestan, e incluso la posibilidad de prestación de un mismo servicio en diferentes territorios, determina la posibilidad de no correspondencia entre recaudación y renta.
- La dificultad que en determinadas actividades (transportes) existe para objetivizar el punto de conexión, y el deseo del legislador de discernir la presión fiscal indirecta sobre sujetos pasivos de escasa estructura administrativa (personas físicas, empresas cuyo volumen de operaciones resulta inferior a 300 millones de pesetas) ha dado lugar a establecer el punto de conexión, que

podemos calificar de artificial del domicilio fiscal, que no tiene por qué corresponder al lugar donde se desarrolla la actividad.

iii) Ajustes

Dada la fuerte apertura relativa de la economía vasca, tanto respecto del resto del Estado como de otros territorios, por acuerdo recogido en el propio Concierto, se establecen los siguientes ajustes:

- El 6,875 % de la recaudación por el IVA recaudado en Aduanas.
- El 1,232 % de la recaudación real de territorio común dividida por el 94,357 % (que supone el 1,3056 % de la recaudación del Estado), o de la recaudación inmediata real del País Vasco dividida por el 5,643 % (que supone el 21,8 % de la recaudación del País Vasco), aplicándose uno u otro, en función de que la recaudación del País Vasco, respecto a la Estatal, excluida la de aduanas, sea superior o inferior al 5,643 %.

El efecto práctico de todos los coeficientes anteriores, incluidos los alternativos, supone la posibilidad de incrementar la recaudación total del IVA por el País Vasco hasta el 6,875 % de la recaudación total.

El primer ajuste tuvo mucha importancia hasta 1993, ya que, a partir de dicho año, como se ha comentado antes, únicamente afecta a las importaciones desde otros territorios, excluida la Unión Europea, que constituye el principal proveedor de España. Así, en 1993 el ajuste por este concepto se redujo a 42.096 millones de pesetas, cuando en el año anterior 1992 había ascendido a 90.186 millones de pesetas.

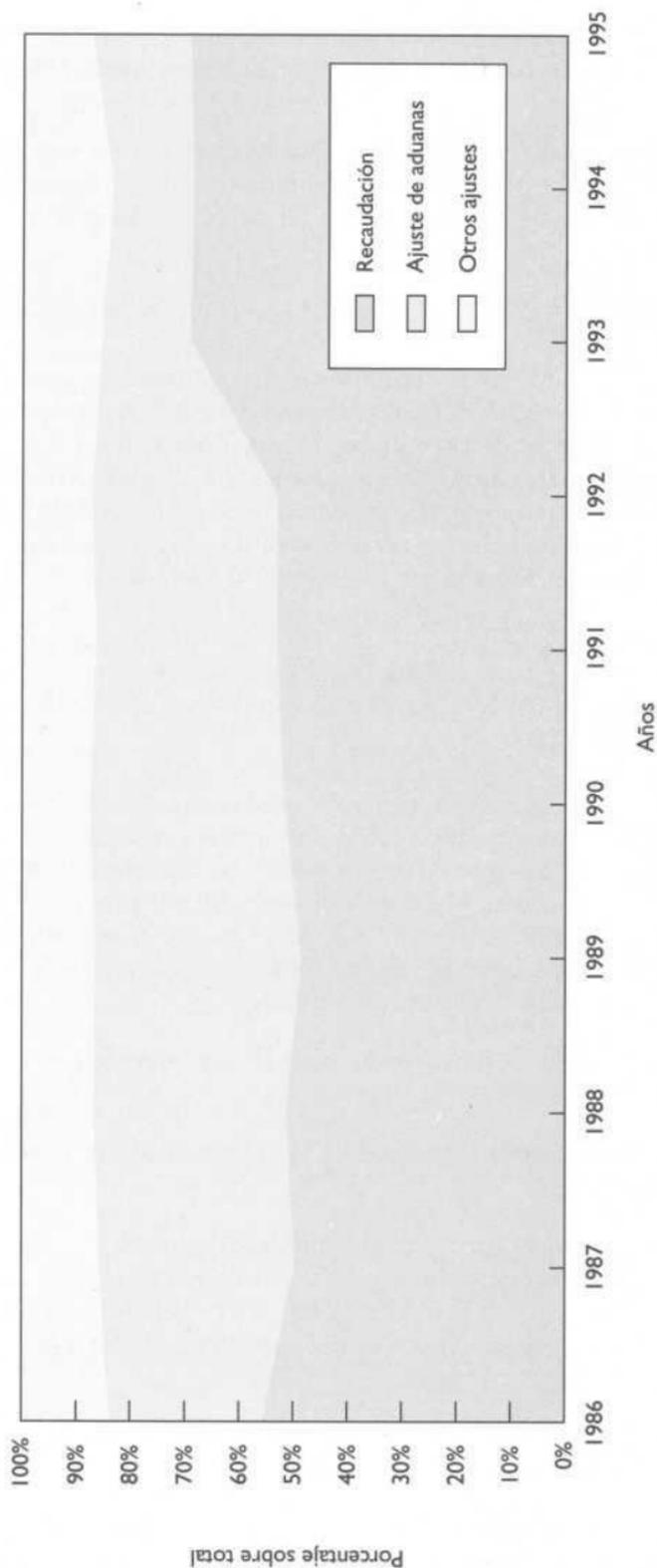
El segundo ajuste ha tenido una escasa relevancia económica (ver gráfico VII.19).

El análisis de la idoneidad de los ratios de ajuste puede realizarse mediante:

- La comparación de los consumos privado y total (privado y público) realizados en cada uno de los territorios. Este cálculo tiene algunos problemas, derivadas de la falta de territorialización o de su imposibilidad (consumos *extra-regio*) de algunos consumos públicos.
- Realizando cálculos de razonabilidad del ajuste del IVA mediante las informaciones de las tablas input-output.

Con relación al primero, los gráficos anteriormente recogidos muestran la evolución relativa del consumo privado y total del País

GRAFICO VII.19
Recaudación por IVA
Recaudación real más ajuste imposición indirecta



Vasco respecto del Estado, resultando unos promedios, en el período considerado, de 6,4 % (gráfico VI.12) y 6,7 % (gráfico VI.13) respectivamente, que se aproximan al porcentaje máximo acordado del 6,875 %.

Con relación al segundo y tomando como base las tablas input-output del País Vasco para el año 1992, puede realizarse una estimación global. En dicho año, el tipo general fue del 13 % hasta el 31 de julio y del 15 % a partir de dicha fecha, por lo que el tipo medio pudo ascender al 13,83 %. Los saldos relevantes son (en miles de millones de pesetas).

CUADRO VII.11
Estimación global del ajuste por IVA
Año 1992

	Base de cálculo	IVA estimado al 13,83 %
Operaciones interiores:		
Exportación	1.571	
Importación	1.743	
Saldo neto	-172	-24
Importaciones del resto del mundo, incluida Unión Europea	-686	-95
Ajuste estimado		-119
Ajuste real realizado		123
Diferencia en la estimación		4
% de desviación		3,6%

El resultado de este cálculo global permite tener un elevado grado de confianza en la razonabilidad de los criterios de ajuste, al menos para dicho año.

En ejercicios más recientes, este cálculo no ha podido ser realizado, porque las informaciones macroeconómicas no diferencian las importaciones intracomunitarias de la actual Unión Europea, respecto de las del resto del mundo.

iv) Presión fiscal

La presión fiscal, en ambos territorios y con los medidores alternativos de Renta, ha tenido una evolución similar, oscilando entre el 6 % y el 7 % de los estimadores de Renta, excepto en el primer año, 1986, donde los ajustes de entrada en vigor del impuesto supusieron aproximadamente el 1 % de presión fiscal menor, en ambos territorios, respecto de los años siguientes.

Como en el resto, únicamente la medición a partir de los estimadores bianuales de VAB producidos por el Servicio de Estudios del

BBV (gráfico VII.23) presentan una presión fiscal superior en el País Vasco, aunque la diferencia es ligera, salvo en el año 1993.

En cambio, el resto de medidores presentan, dentro de una evolución parecida (gráficos VII.20 a VII.22), unos niveles de presión fiscal ligeramente superiores en el País Vasco, más pronunciados en 1993 por una aparentemente mayor reducción de la presión fiscal en Territorio Común.

Dado que la presión normativa es similar, la estructura económica del País Vasco, con un mayor peso relativo del sector industrial y en el segmento de servicios con una mayor preponderancia de aquellos sujetos al impuesto, y sin que exista ningún motivo objetivo que haga suponer una debilidad en la gestión del tributo, la evolución de la presión fiscal habría que buscarla más en la intensidad y signo de los intercambios comerciales recogidos en gráficos anteriores (ver gráficos VI.12 a VI.14) que presentan:

- Una pérdida relativa de penetración de los productos y servicios del País Vasco en el mercado de Territorio Común, mientras que el volumen de importaciones sobre el PIB procedentes de Territorio Común ha tenido una reducción menor, lo que ha producido que la balanza comercial con el resto del Estado, ligeramente excedentaria hasta 1990, haya cambiado el signo, y sea ligeramente deficitaria desde dicho año.

Ello supone una traslación en la recaudación inmediata del IVA desde las autoridades fiscales vascas, hacia las autoridades fiscales del Estado, y que se produce precisamente en los años de incremento de los tipos impositivos (el tipo normal del 12 % en 1992 al 16 % en 1995).

- Un incremento relativo de las transacciones con otros países, principalmente de la Unión Europea, y particularmente en las exportaciones intracomunitarias, que han llevado a una posición claramente positiva de la balanza comercial a partir de 1992, y que suponen:
 - Una nula recaudación neta, en el mejor de los casos, cuando todos los insumos hubieran sido producidos por proveedores que hubieran tributado a las haciendas vascas, bien por ser operaciones interiores de las mismas o bien por ser calificadas como operaciones intracomunitarias.
 - Una recaudación neta negativa, cuando parte de los insumos procedieran de proveedores que hubieran tributado a la hacienda de territorio común, entre otros, por tratarse de bienes importados de fuera del ámbito de la Unión Europea.

GRAFICO VII.20
Impuesto sobre el Valor Añadido
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

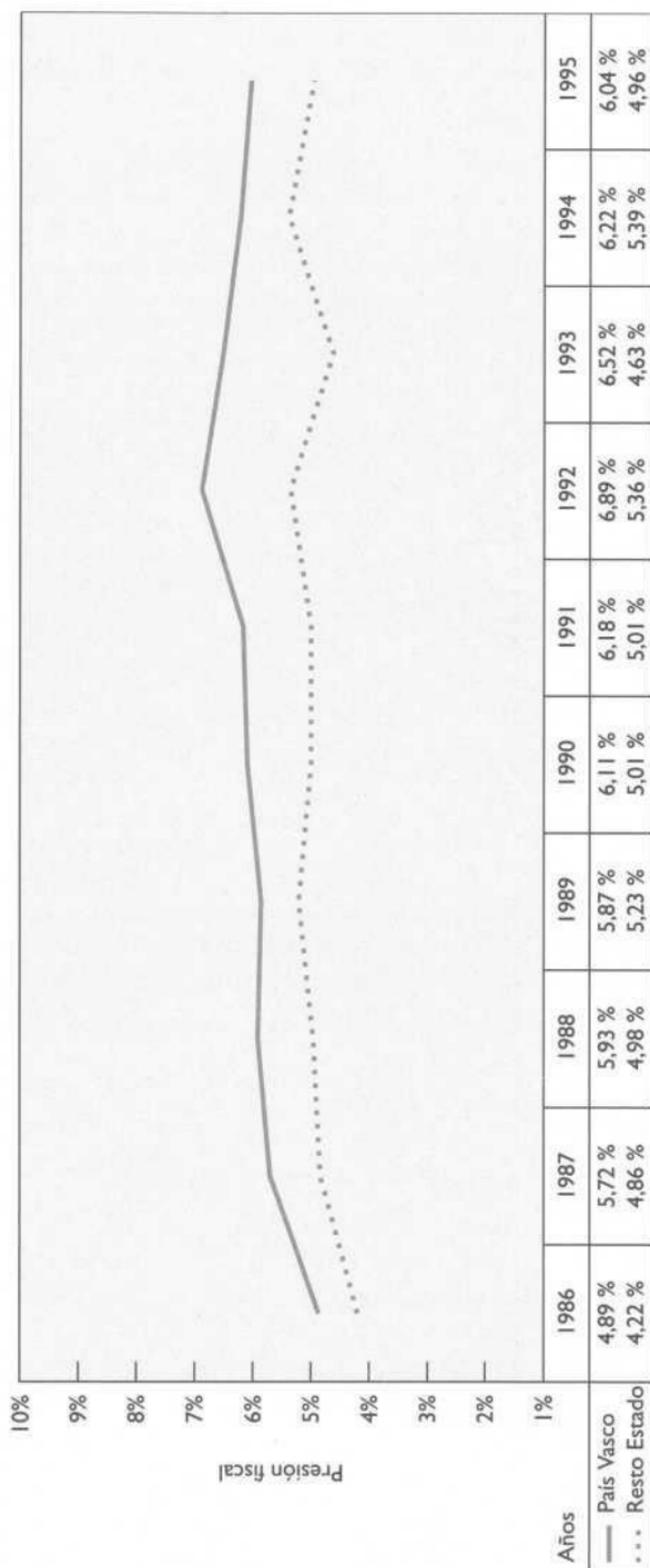


GRAFICO VII.21
Impuesto sobre el Valor Añadido
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)

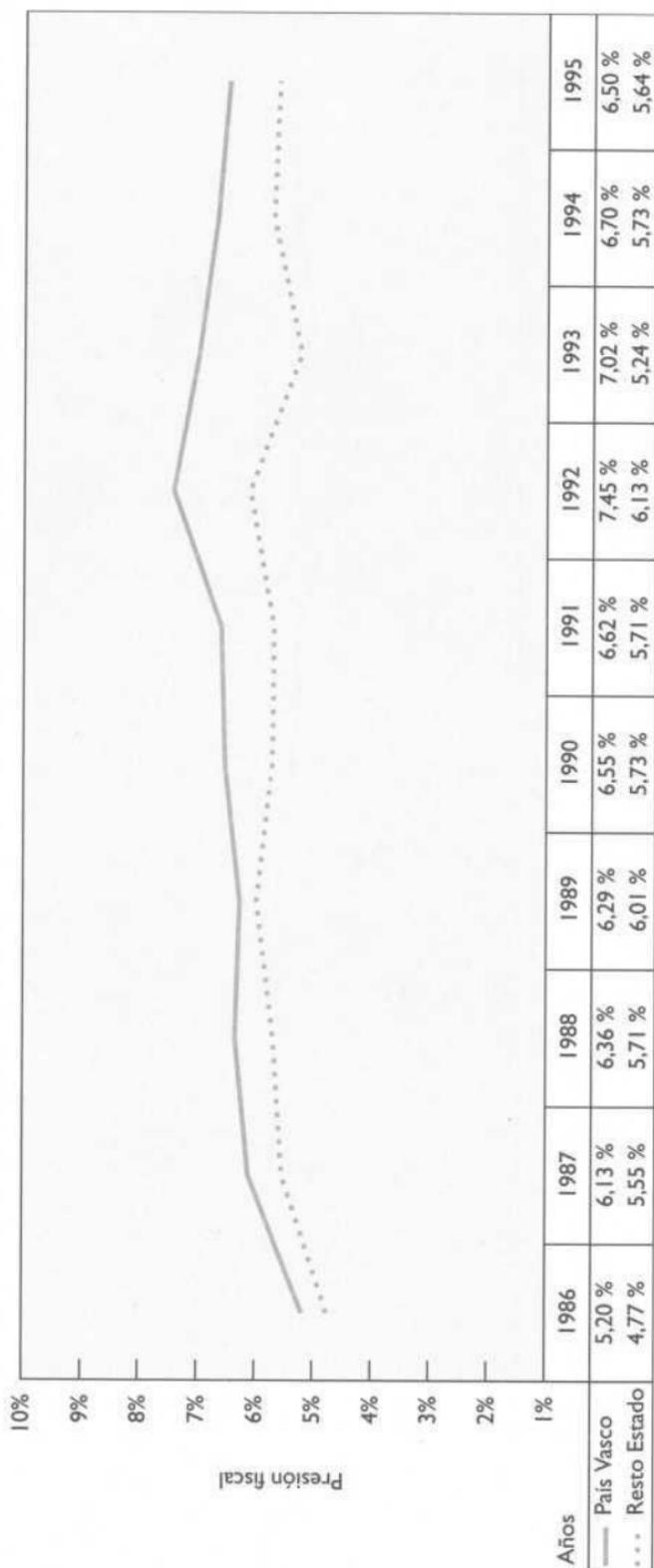


GRAFICO VII.22
Impuesto sobre el Valor Añadido
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)

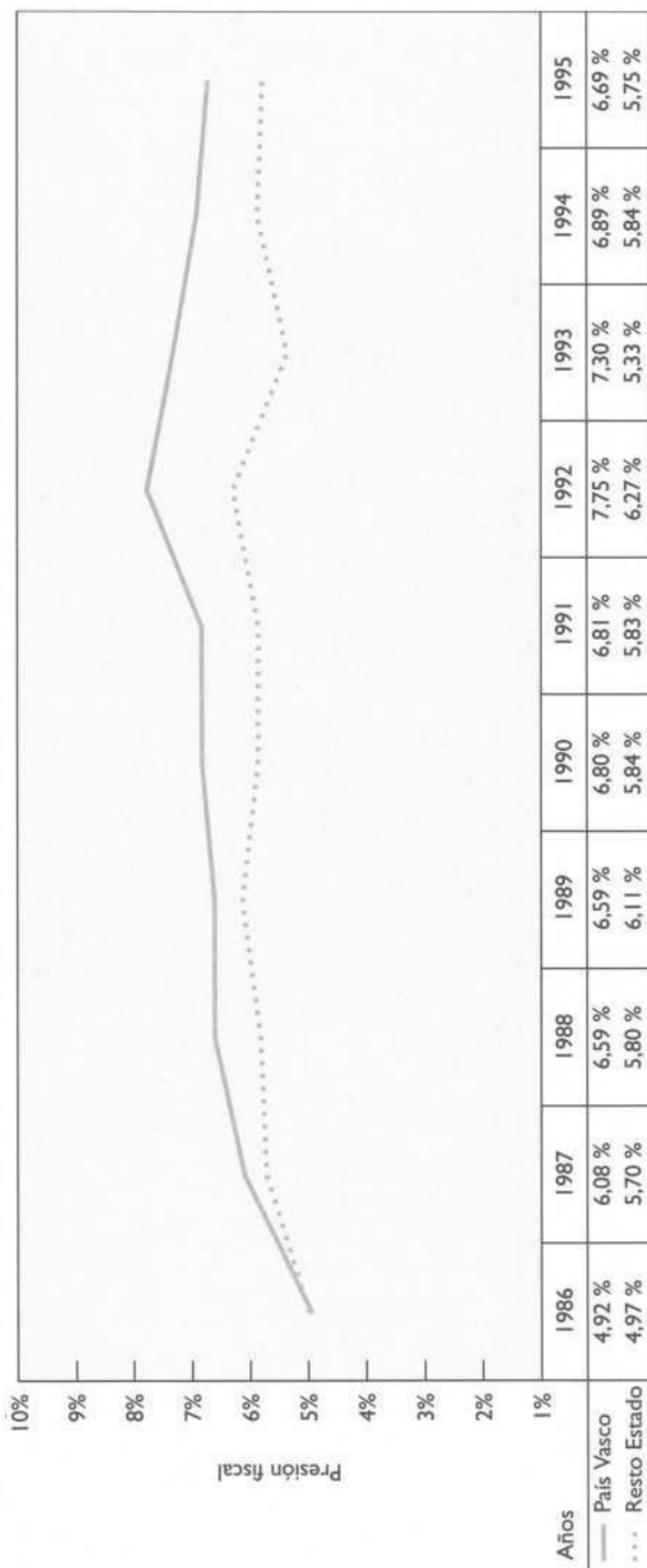
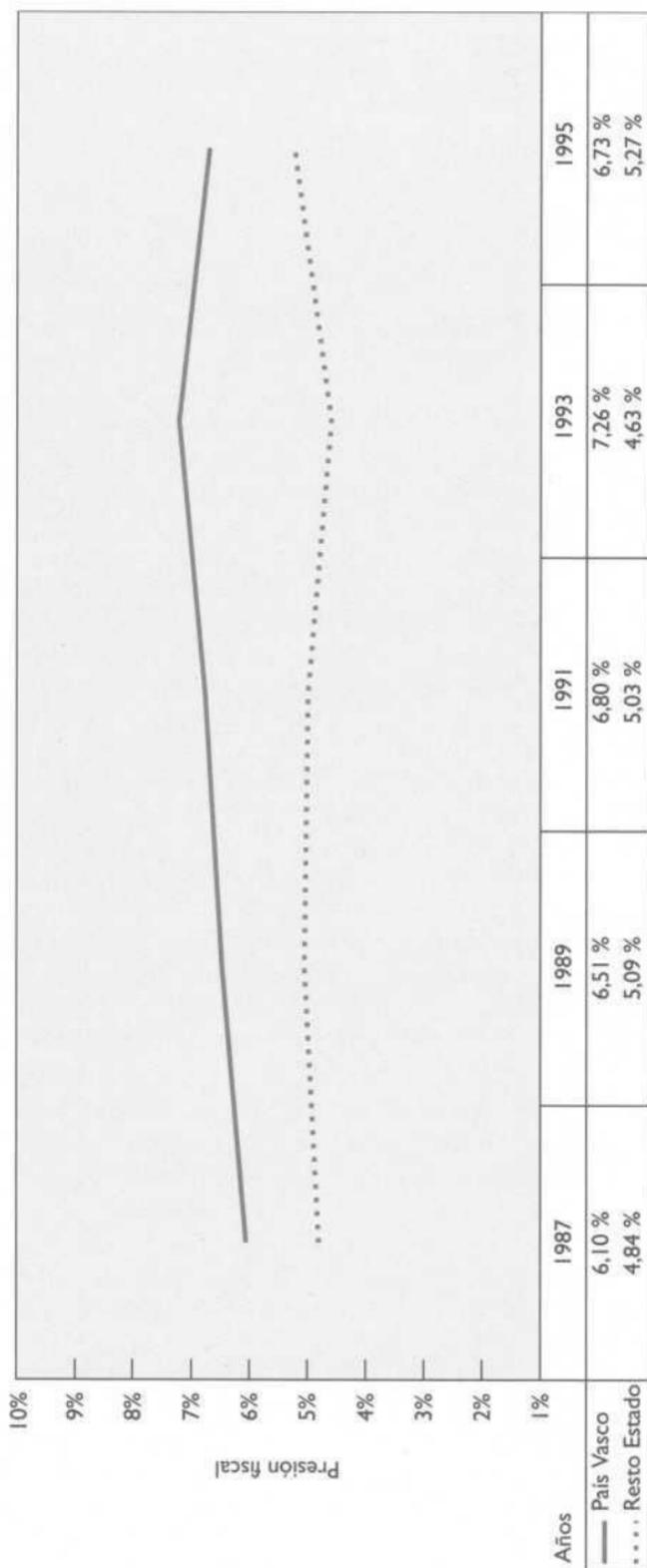


GRAFICO VII.23
Impuesto sobre el Valor Añadido
En porcentaje sobre el VABcf (BBV/BBV)



Por tanto, a partir de 1992, pudiera haber aparecido un nuevo efecto derivado del riesgo unilateral, consistente en una pérdida relativa de capacidad de recaudación, evidentemente, y dado que no existe posibilidad al respecto, sin hacer ningún uso de facultades que hicieran reducir la presión fiscal normativa, cuando, al mismo tiempo, la propia actividad tiene un efecto positivo en los indicadores de *Renta*, y produciendo el efecto conjunto de ambas circunstancias una reducción de la presión fiscal efectiva global.

Este efecto debiera aislarse, y parecería correcto que, de ser significativo, pudiera considerarse alguna corrección en base al mismo, si se realizara algún cómputo de la presión fiscal efectiva global, para los fines de la norma duodécima de armonización del Concierto Económico.

Esta situación puede ser transitoria, si se cumplen los preceptos de la Directiva Europea, que establecen que a partir del 1 de enero de 1997, este impuesto pase a devengarse en origen en las operaciones intracomunitarias. De igual manera, si este cambio se produce en los términos expuestos, la futura mayor presión fiscal efectiva derivada de este impuesto tampoco procedería que fuera considerada para aquellos efectos.

Adicionalmente cabe constatar, en referencia al año 1994, en el cual y si bien la presión fiscal derivada de esta figura impositiva resulta superior en el País Vasco se produce un descenso, en términos relativos, de dicha presión fiscal, que las comparaciones entre las recaudaciones de las administraciones de los ámbitos territoriales considerados se ven influidas por un aspecto fundamental cual es el volumen de devoluciones practicado por cada administración.

En efecto, mientras que las autoridades del País Vasco incrementaron las devoluciones por IVA respecto al ejercicio anterior en aproximadamente un 24 %, la administración del Estado redujo dichas devoluciones, respecto al año 1993, en un 2,8 %, de forma que, en este sentido, la recaudación del Estado se encuentra sobrevalorada respecto a la del País Vasco. Asimismo, los motivos del incremento citado de devoluciones en el País Vasco han de buscarse, además de en la ampliación normativa de los supuestos de «devolución rápida» a otros sectores, en un excepcional comportamiento de la actividad exportadora de las empresas del País Vasco, comportamiento que afecta negativamente al indicador de presión fiscal, pues el incremento de la actividad exportadora redundará en un aumento de la renta mientras que reduce la recaudación.

El aspecto anteriormente enunciado incide de forma significativa, conjuntamente con otros derivados de la imposición directa, en que la presión fiscal efectiva global registrada en el País Vasco en

el año 1994 experimente un descenso en relación con la presión fiscal cuantificada para territorio común.

VII.3.2. Análisis de la presión fiscal derivada de impuestos directos (gráficos VII.25 a VII.28)

La presión fiscal derivada de los impuestos directos presenta una evolución similar en tres de los indicadores:

- Mayor presión fiscal en el País Vasco hasta el año 1988, aunque con unos niveles de diferencia decrecientes.
- Sustancial variación en 1989, por efecto de los temas ya enunciados (Sentencia del Tribunal Constitucional y cambio en los procedimientos de estimación del EUSTAT, este segundo cuando se utiliza esta información), y
- Una evolución parecida a partir de 1990, con una ligera presión fiscal superior (de hasta un punto sobre el PIB o los medidores de VAB) en Territorio Común, la cual se acentúa en 1994, por los motivos que posteriormente se citarán,

mientras que en el cuarto indicador, el calculado a partir del VAB determinado por el Servicio de Estudios del BBV presenta una presión fiscal superior en el País Vasco en los periodos bianuales con una diferencia aproximada media del 1 % del VAB (más reducida en 1989 por los motivos ya enunciados).

Dada su particular incidencia relativa y complejidad, procede realizar un examen particular para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para el Impuesto sobre Sociedades.

VII.3.2.a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En primer lugar, debe hacerse constar que las facultades de normativa autónoma establecidas en el Concierto Económico para el País Vasco han sido muy limitadas en el período considerado, y únicamente han afectado a aspectos de naturaleza no económica, excepto por algunas deducciones diferenciales y algunos criterios de determinación de la base imponible para actividades empresariales, profesionales, y artísticas, de escasa significación cuantitativa.

Por tanto, y dado que ha existido una presión normativa similar, las diferencias en recaudación, y consiguientemente en presión fiscal efectiva por este impuesto deben proceder fundamentalmente de diferencias en la estructura económica, en la distribución de las rentas por sujetos pasivos, y en la eficacia en la gestión del tributo por las autoridades fiscales competentes en cada uno de los territorios.

GRAFICO VII.25
Impuestos directos
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

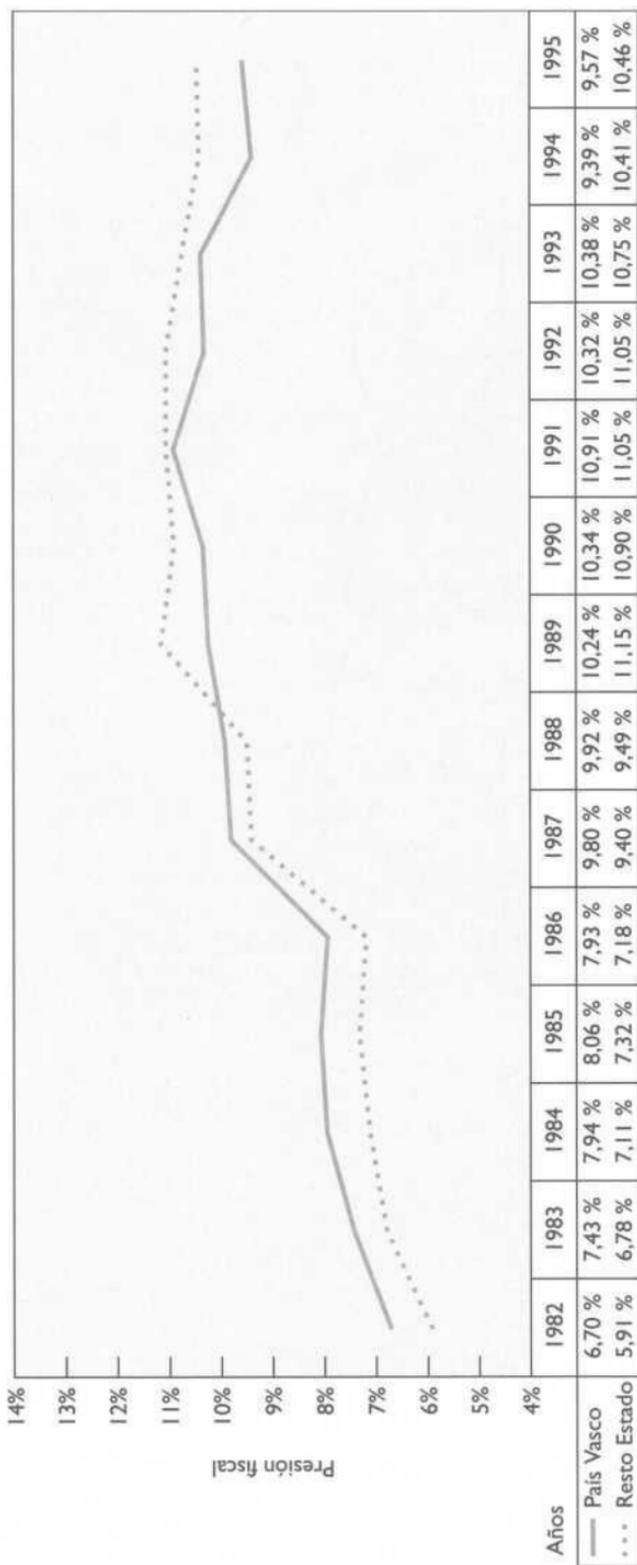


GRAFICO VII.26
Impuestos directos
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)

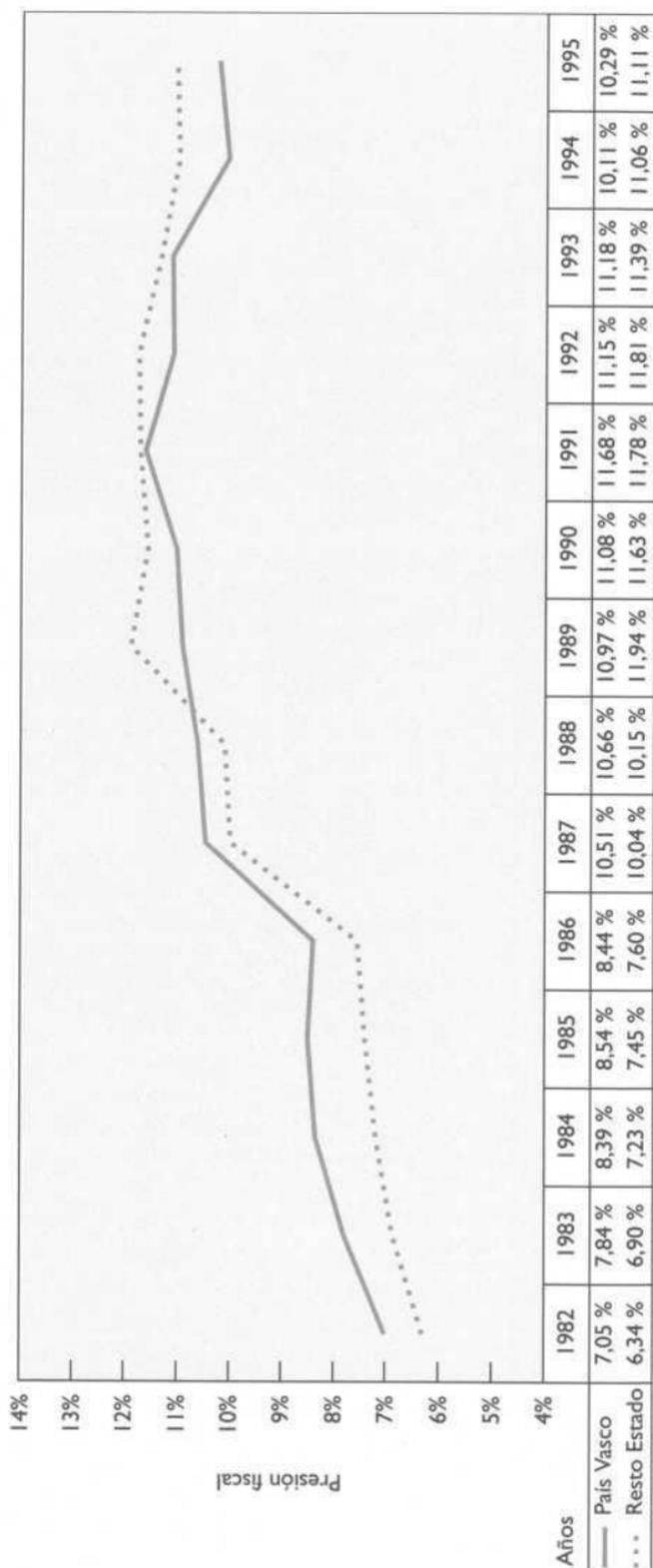


GRAFICO VII.27
Impuestos directos
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)

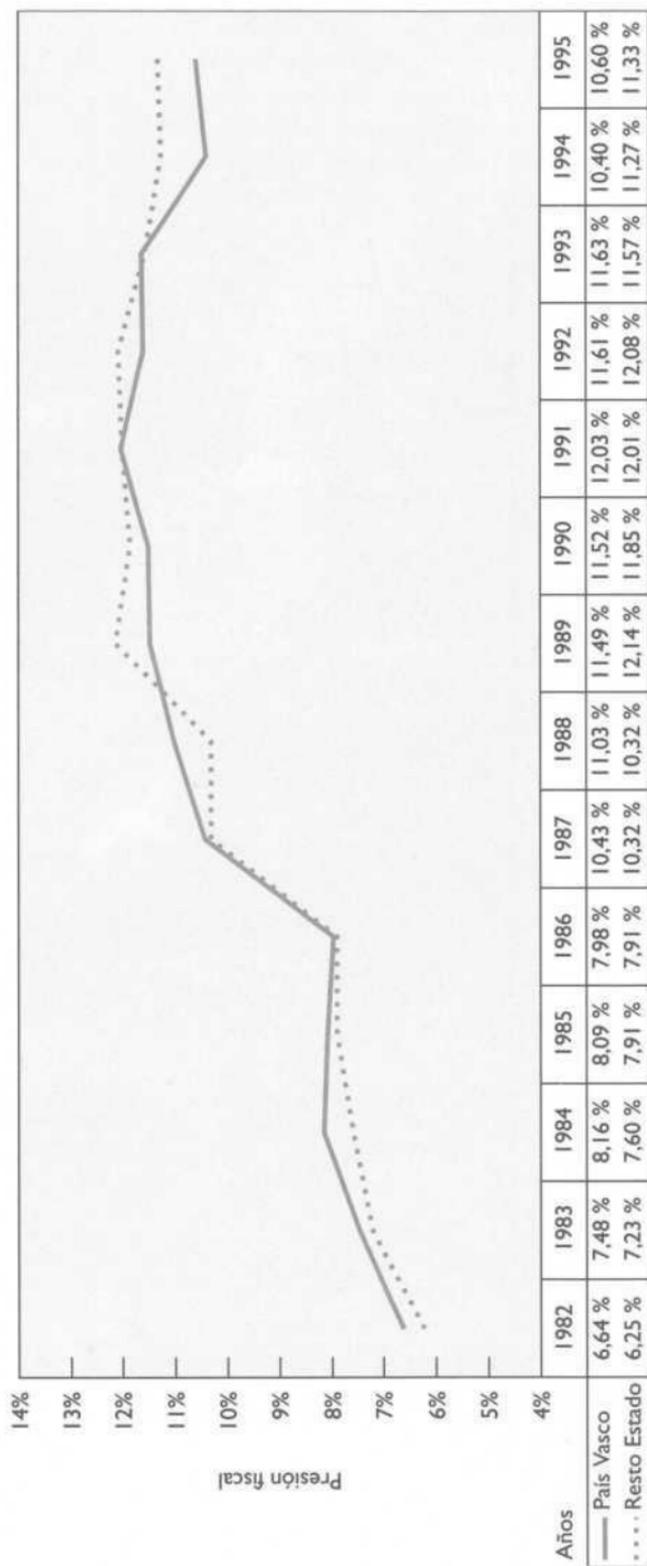
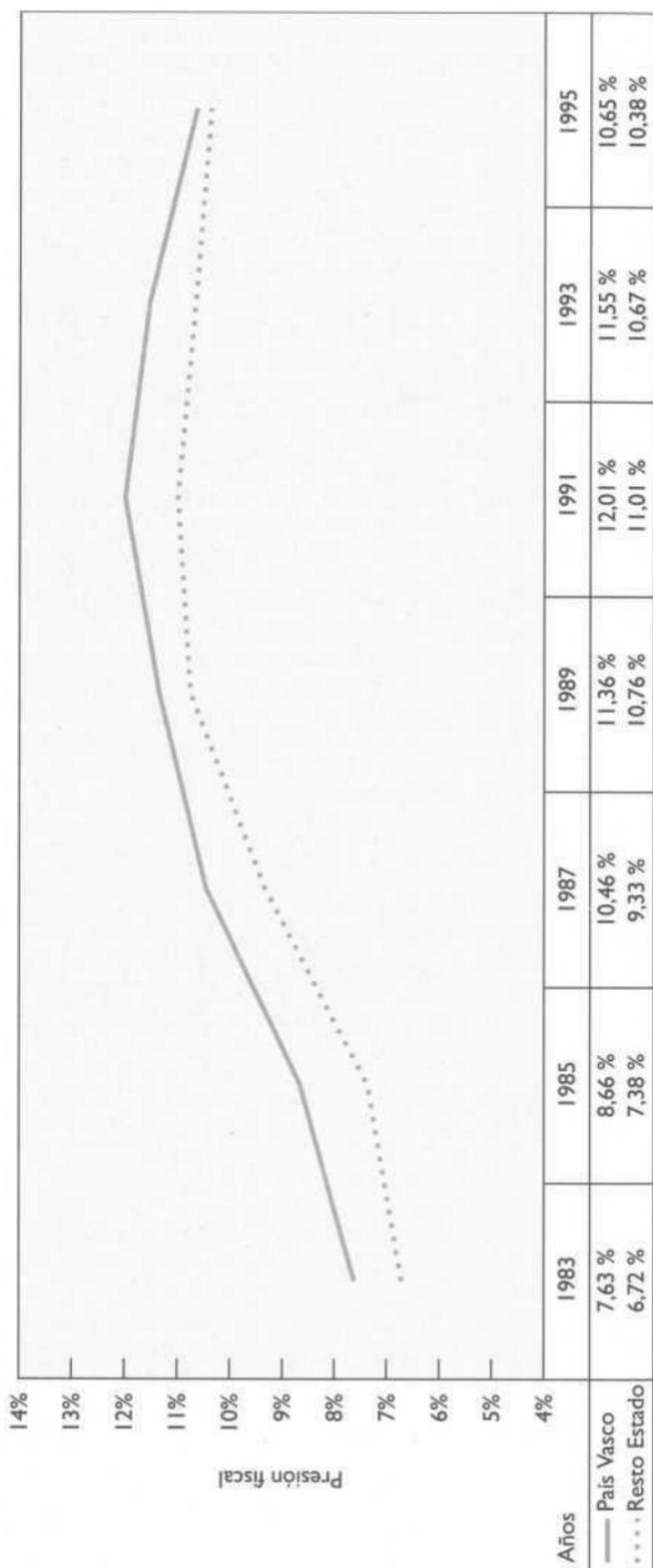


GRAFICO VII.28
Impuestos directos
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



En segundo lugar, debe comprenderse la estructura del Impuesto, que implica el gravamen de la acumulación de todas las rentas obtenidas por el sujeto pasivo, para la determinación de la base imponible, procedentes de diversas fuentes, y principalmente de:

- Rentas del trabajo
- Rentas de actividades profesionales
- Rendimientos financieros, de diversas fuentes
- Ingresos derivados de la propiedad de inmuebles (reales y presuntos)

a la que se aplica una tarifa progresiva que determina una cuota íntegra, y tras la aplicación de determinadas deducciones, y de las retenciones practicadas en origen sobre las diferentes fuentes de renta, resulta en un saldo final a pagar o a ser devuelto al sujeto pasivo.

El coste impositivo que resulta para el contribuyente es el saldo a ingresar o a devolver, más las retenciones practicadas en origen, es decir, la cuota líquida del impuesto.

En el período considerado han operado dos leyes principales, la primera promulgada en 1978 y que estuvo en vigor hasta 1991, y la segunda a partir del año 1992. Ambas leyes, y particularmente la primera, han sido objeto de modificaciones parciales, principalmente en las bases o/y criterios para determinadas deducciones, así como en una actualización anual de las tarifas, para deflactar las mismas por el efecto de la inflación. Las correcciones aprobadas por las autoridades fiscales del Estado han sido inmediatamente adaptadas a las normativas vigentes en el País Vasco, no produciéndose diferencias significativas de contenido económico, ni inclusive temporales.

Las principales deducciones, que operan sobre la base imponible del impuesto, son:

- La deducción por intereses pagados en préstamos para la compra de vivienda, aunque desde 1986 con techos máximos de deducción.
- Las aportaciones a fondos de pensiones, aunque limitadas a un porcentaje máximo de la base imponible y a una segunda limitación en valor económico, instaurada a partir del año 1988. En este punto puede constatarse el proporcionalmente mayor im-

pacto en el País Vasco por el mayor éxito a su vez de las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV) respecto a los Planes y Fondos de Pensiones a nivel estatal.

Además, han existido otras deducciones aplicadas sobre la cuota íntegra, siendo las principales:

- Deducciones por hijos dependientes y sin ingresos hasta determinadas edades, o por ascendientes sin ingresos.
- Deducciones por gastos de enfermedad.
- Deducciones por amortización de préstamos para la compra de vivienda, siempre que hubieran sido realizadas con ahorros generados en el propio ejercicio, calculadas en base a un porcentaje de la amortización practicada, y con un límite establecido en base a porcentajes sobre la base imponible.
- Deducciones para mitigar la doble imposición en dividendos, y de impuestos por rentas generadas en el extranjero.
- Otras, de variada naturaleza, pero de menor significación.

El mayor o menor uso relativo de estas deducciones en uno u otro territorio, combinadas con la distribución de las rentas y los efectos derivados de una diferente estructura económica, puede causar ciertas distorsiones en el análisis de la presión fiscal efectiva por este impuesto. En particular:

- El mayor coste del suelo en el País Vasco, respecto de la media del Estado, por razones de orografía y de mayor densidad demográfica, supone un mayor precio relativo de las viviendas respecto a la media del Estado, y por tanto, un mayor ingreso presunto, pero también un mayor potencial de gastos deducibles y las deducciones por su compra con pago aplazado. Este efecto potencial viene mitigado por los límites de deducción antes comentados, establecidos a partir de 1986.
- La existencia relativa de más menores y ancianos en Territorio Común puede suponer el uso de mayores deducciones por motivos familiares, en este territorio.

La estructura económica, antes comentada, también puede suponer ciertas distorsiones.

i) Puntos de conexión

Los puntos de conexión están establecidos para cada fuente de renta, y se resumen en:

1. *Impuesto final*

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirá, de forma exclusiva, por parte de las autoridades fiscales competentes del territorio donde resida el sujeto pasivo.

A estos efectos, se entenderá, con carácter general, que un sujeto pasivo (persona física) es residente de uno u otro territorio si permanece en el mismo más de 183 días durante el año natural.

2. *No residentes*

De conformidad con lo establecido en el Concierto Económico (artículo 9), las personas no residentes en territorio español y que obtengan rendimientos en el mismo tributarán, con carácter general, exclusivamente a las autoridades competentes de Territorio Común, con independencia de que sus rentas gravables procedan del País Vasco.

Sin perjuicio de la norma general anteriormente expuesta, se establece un supuesto en el que las citadas personas no residentes pudieran tributar a las autoridades de los Territorios Históricos, si bien la aplicación del mismo es sumamente residual. Así, las personas físicas que siendo no residentes en territorio español obtengan rentas sujetas a gravamen en el País Vasco, tributarán a la Diputación Foral correspondiente cuando, con arreglo a lo establecido en el artículo 7 del Estatuto de Autonomía, conserven la condición política de vasco.

3. *Retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo*

Los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico para la exacción de las retenciones correspondientes a rendimientos del trabajo personal, se fijan en función de las rentas susceptibles de integrar dichos rendimientos. Así, los citados puntos de conexión son:

- La retención correspondiente a los rendimientos procedentes de trabajos o servicios, se exigirá, con carácter general, por la administración competente del territorio donde se presten los mismos. En los supuestos en que los citados rendimientos procedan de trabajos circunstanciales cuya duración sea inferior a seis meses, realizados en territorio vasco/común, la retención se exigirá por la administración de territorio común/vasco, respectivamente, siempre que los mismos sean abonados por empresas y entidades que no operen en territorio vasco/común.
- Las cantidades retenidas sobre las pensiones y haberes pasivos abonadas por la Seguridad Social, Montepíos, Mutualidades y demás Entidades, se ingresarán a la administración del territorio en que dichas percepciones sean satisfechas.

- La retención practicada respecto de las remuneraciones de cualquier naturaleza percibidas por los miembros de los Consejos de Administración y Juntas de toda clase de empresas, será exigida por una u otra administración en función de los siguientes puntos de conexión:
 - Tratándose de empresas que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que operen exclusivamente en un territorio, por la Administración competente del mismo.
 - Para aquellas sociedades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de las Diputaciones Forales y el Estado, por ambas administraciones, en función del volumen de operaciones realizado en cada una de ellas, determinado conforme a los puntos de conexión establecidos para el Impuesto sobre Sociedades.
 - En cuanto a las sociedades no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, exclusivamente por la Administración del Estado.
- Por último, y en cuanto a las retenciones correspondientes a retribuciones percibidas por funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco, y los funcionarios y empleados e régimen de contratación laboral o administrativa, de Organismos estatales y entidades estatales autónomas, cabe indicar que las mismas se ingresarán exclusivamente al Estado.

En resumen, cabe indicar que el criterio seguido por el Concierto Económico en cuanto al ingreso de las retenciones correspondientes a rentas de trabajo personal corresponde, básicamente, con el de residencia de los perceptores de dichos rendimientos, siendo la excepción fundamental la correspondiente a empleados del Estado.

4. *Retenciones por actividades profesionales y artísticas*
Las retenciones correspondientes a rendimientos de actividades profesionales y artísticas se exigirán por la administración competente del territorio del domicilio fiscal del obligado a retener, es decir, del pagador de los citados rendimientos.
5. *Retenciones en la fuente por rendimientos del capital mobiliario*
A efectos de determinar la administración a la que deben ser ingresadas las retenciones correspondientes a los rendimientos de capital mobiliario, el Concierto Económico establece diversos puntos de conexión, en función de los diferentes

tipos de rentas comprendidos en los citados rendimientos. Así, los puntos mencionados son los siguientes:

- Las retenciones correspondientes a dividendos, participaciones en beneficios, intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, se exigirán conforme a las siguientes reglas:
 - Cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente en un territorio, por parte de la administración competente en el mismo.
 - Cuando la citada entidad sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, el cual resulte exigible por ambas administraciones, la retención se ingresará a las mismas en función del volumen de operaciones efectuado por la entidad pagadora en cada territorio, determinado conforme a los puntos de conexión del Impuesto sobre Sociedades.
 - Por último, y para los rendimientos satisfechos por la Banca Oficial, empresas concesionarias de Monopolios del Estado y Sociedades extranjeras, la retención se exigirá únicamente por parte de la Administración del Estado.
- Las cantidades retenidas con cargo a los intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos públicos, serán exigidas por el País Vasco cuando dichos títulos correspondan a instituciones de dicho territorio y por el Estado en los restantes supuestos, y ello cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas y la condición del beneficiario. Asimismo, serán exigidas por el Estado las retenciones correspondientes a los rendimientos citados, procedentes de obligaciones y títulos similares extranjeros.
- La retención practicada respecto de los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas, así como las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o institución financiera, serán exigidas por la administración del País Vasco cuando las operaciones se realicen en dicho territorio y los rendimientos se satisfagan por establecimientos situados en el mismo.
- La retención correspondiente a los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, los de la propiedad industrial

y de la prestación de asistencia técnica, por la administración competente del domicilio fiscal de la persona o entidad que los satisface.

- Las cantidades retenidas con cargo a las rentas vitalicias y otras temporales, generadas como consecuencia de la imposición de capitales, por la administración del domicilio fiscal del beneficiario de las mismas, salvo que el pagador sea la Administración del Estado, en cuyo caso la retención será exigida por éste.
- Aquellas retenciones correspondientes a los arrendamientos de bienes, negocios, minas y análogos, por la administración en que los mismos estén situados.
- Las retenciones practicadas sobre los intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, por la administración del territorio en que radiquen los inmuebles objeto de garantía. En el supuesto en que radiquen en ambos territorios, la retención se ingresará en proporción al valor de los bienes hipotecados situados en uno u otro territorio.
- Los importes retenidos en concepto de intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, se exigirán por la administración del territorio en que se inscriba la garantía.
- Por último, la retención correspondiente a intereses de préstamos simples, del precio aplazado en compraventa y, en general, otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, se ingresará a la administración del territorio en que radique el domicilio fiscal del obligado a retener.

En resumen, cabe indicar que los puntos de conexión establecidos para el ingreso de las retenciones correspondientes a los rendimientos de capital mobiliario están basados, aunque con numerosas excepciones, en la residencia del obligado a retener y en la administración competente para exaccionar el Impuesto sobre Sociedades del mismo, no considerándose la administración a la que finalmente deberá de tributar el perceptor de los mencionados rendimientos.

6. *Retenciones a no residentes*

Tal y como se establece con carácter general en el Concierto Económico, las retenciones correspondientes a rendimientos de capital mobiliario, cualquiera que sea su naturaleza, perci-

bidos por personas no residentes en España, serán exigidas por el Estado.

7. Pagos fraccionados

Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán por la administración competente en que resida el sujeto pasivo. Conviene recordar, en este punto, que la residencia viene determinada por la permanencia en más de 183 días durante el año natural en uno u otro territorio.

Por último, y una vez analizados los puntos de conexión establecidos para el ingreso de las retenciones (en sentido amplio) a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe hacerse constar que las retenciones practicadas por cualquiera de las dos administraciones tributarias pueden ser deducidas en su declaración del impuesto por el sujeto pasivo residente en la otra jurisdicción tributaria, respecto a aquella que le practicó la retención. Es decir, una persona física (sujeto pasivo) residente en territorio vasco puede deducirse las retenciones ingresadas por su cuenta a la administración del Estado además de las ingresadas en el País Vasco, y a la inversa en territorio común, con lo cual cabe manifestar que pudiera existir nuevamente una distorsión entre la recaudación computada en un territorio concreto y la renta generada en el mismo.

ii) Ajustes

Los ajustes reconocidos vienen motivados por los puntos de conexión de las retenciones, e implican que el País Vasco acaba participando en el índice de imputación del 6,24 % sobre los siguientes conceptos recaudados por el Estado. En particular:

- Retenciones al trabajo personal de funcionarios, del Estado y de Organismos dependientes del mismo. Cabe apuntar que, en este caso, se desconoce el procedimiento utilizado para la determinación cuantitativa de este ajuste y, por supuesto, si el mismo corresponde con la recaudación devengada en el País Vasco por este concepto.
- Retenciones sobre intereses de la Deuda Pública del Estado e instituciones de territorio común.
- Retenciones sobre intereses satisfechos por la Banca Oficial, Empresas concesionarias de Monopolios del Estado y Sociedades extranjeras.
- Tributación de no residentes.

Debe observarse que estos ajustes se determinan sobre la recaudación total del Estado por estos conceptos, asumiéndose que el 6,24 % de los mismos proceden de residentes en el País Vasco, sin efectuarse ninguna comprobación efectiva de si ello supone un exceso o defecto de transvase de recursos al País Vasco.

En consecuencia, pueden existir distorsiones, no evaluables, si el porcentaje real difiriera de 6,24 %. Sobre este aspecto se incidirá en mayor profundidad en el capítulo VIII, a la hora de evaluar posibles ajustes a la recaudación, adicionales a los que se incorporan.

iii) **Presión fiscal (gráficos VII.29 a VII.32)**

En ambos territorios, la recaudación por este impuesto ha crecido continuamente desde 1982 hasta 1991, para pasar después a una situación de estancamiento. En los primeros años suponía aproximadamente un 5 % del PIB y con el transcurso de los años se ha incrementado hasta niveles próximos al 8 % del PIB.

Como se observa en el mismo, la presión fiscal fue superior en el País Vasco, en rangos del 0,5 % al 1 %, hasta 1989, y posteriormente se produce una progresiva aproximación, salvo en 1990, aunque continúa siendo superior en el País Vasco, salvo para los años 1994 y 1995 en los que esta tendencia se invierte.

Las mayores diferencias relativas de presión fiscal en el País Vasco resultan de los estimadores del BBV, y los menores de los correspondientes al EUSTAT.

Probablemente, la diferencia de salarios nominales comentada anteriormente, y que es una parte importante de la base imponible del impuesto, influye significativamente en una mayor presión fiscal en el País Vasco a lo largo del período globalmente analizado, mientras que el incremento del paro o la reducción de masas salariales en tiempos de crisis se pueden constituir en motivo fundamental del descenso relativo de las diferencias. Otros factores, anteriormente comentados, son de más difícil evaluación por la insuficiencia de informaciones disponibles.

Igualmente, no se ha podido demostrar la hipótesis de una distribución diferenciada de la concentración de la renta:

- Con una moda ligeramente mayor en el País Vasco respecto a Territorio Común, pero
- Con una mayor concentración relativa de rentas en el País Vasco,

GRAFICO VII.29
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

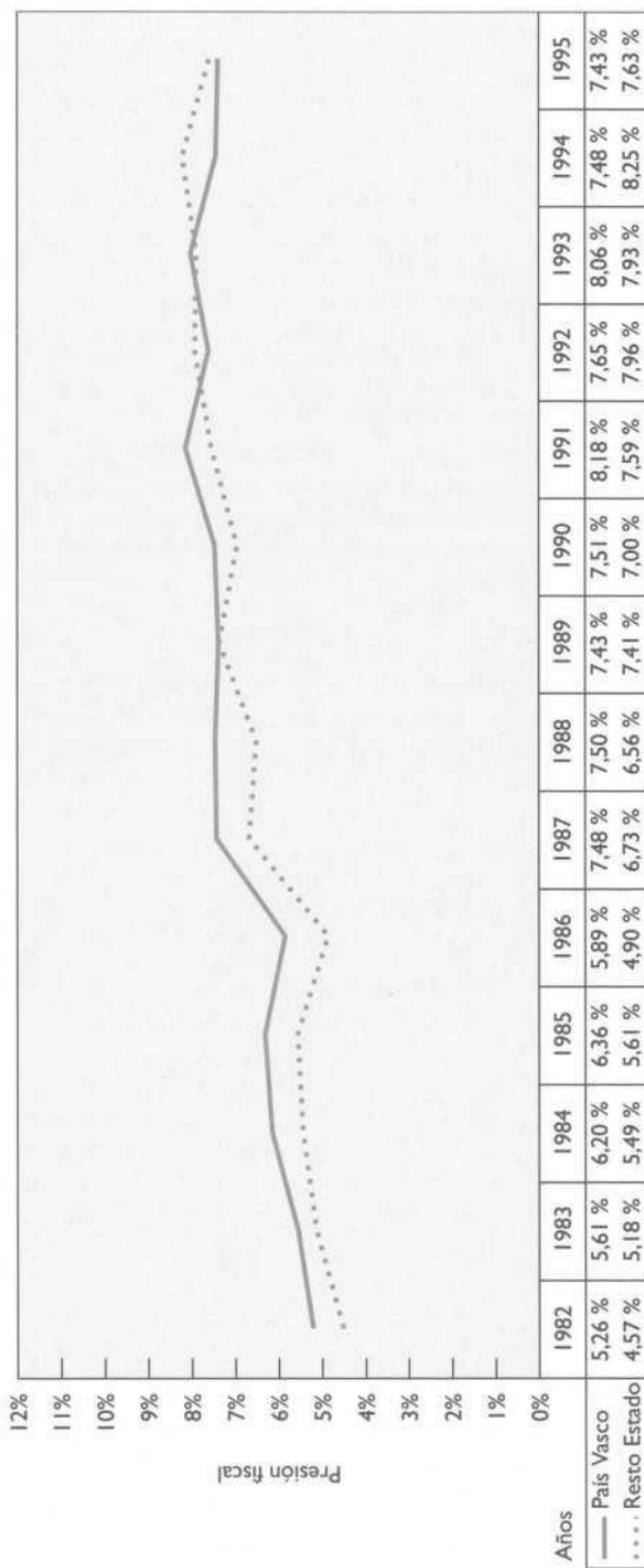


GRAFICO VII.30
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)

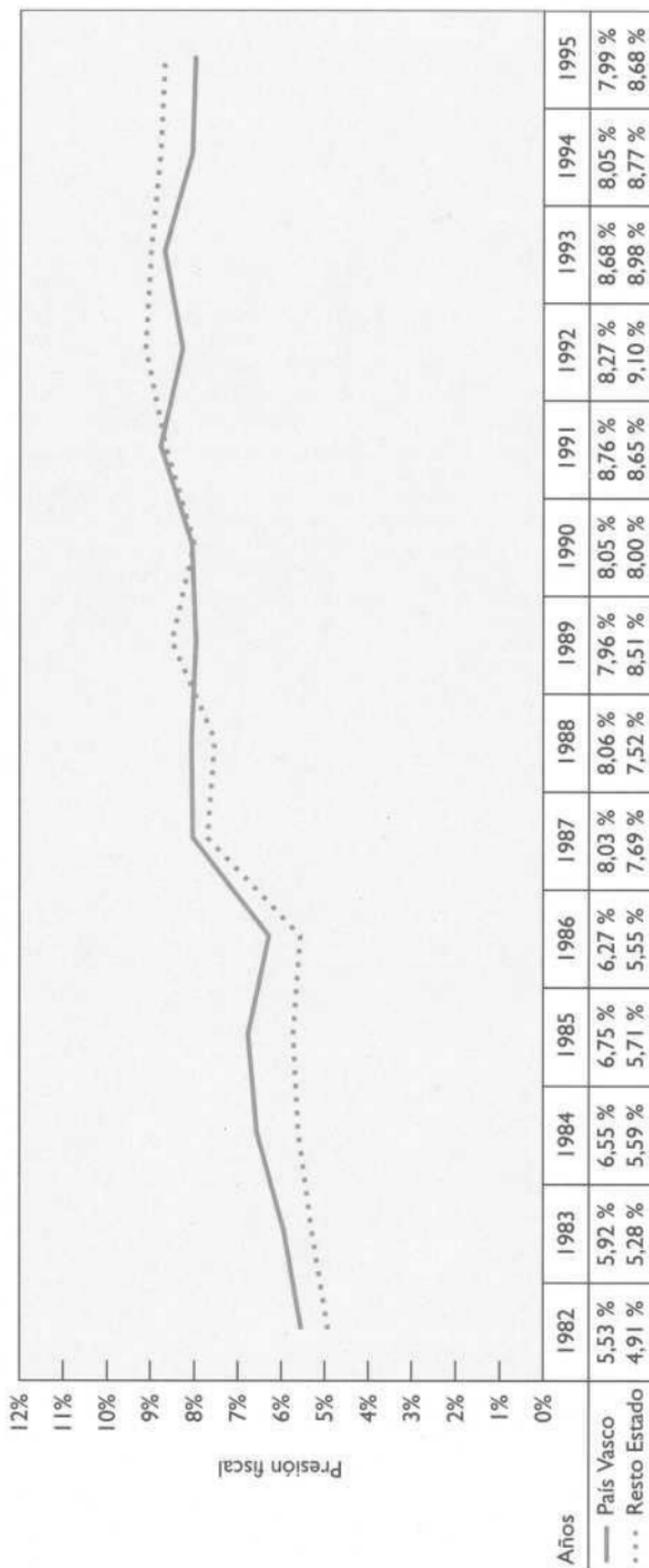


GRAFICO VII.31
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)

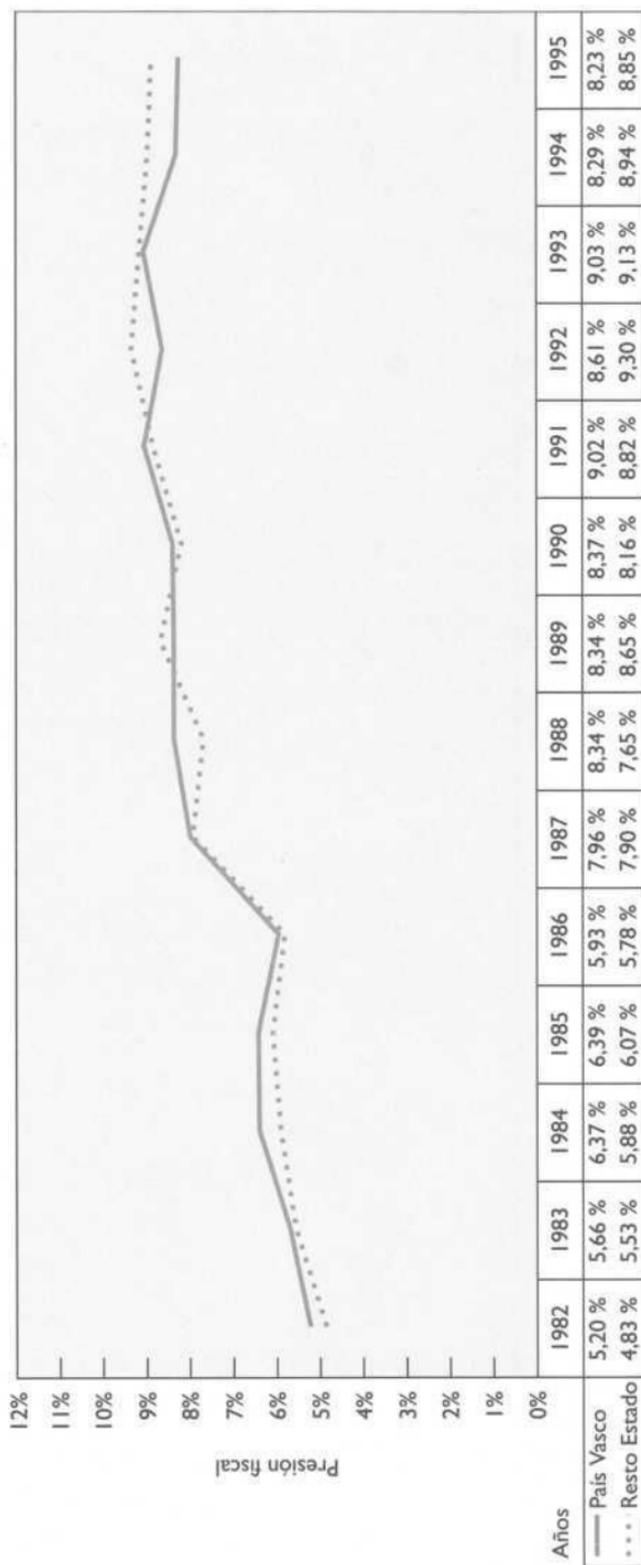
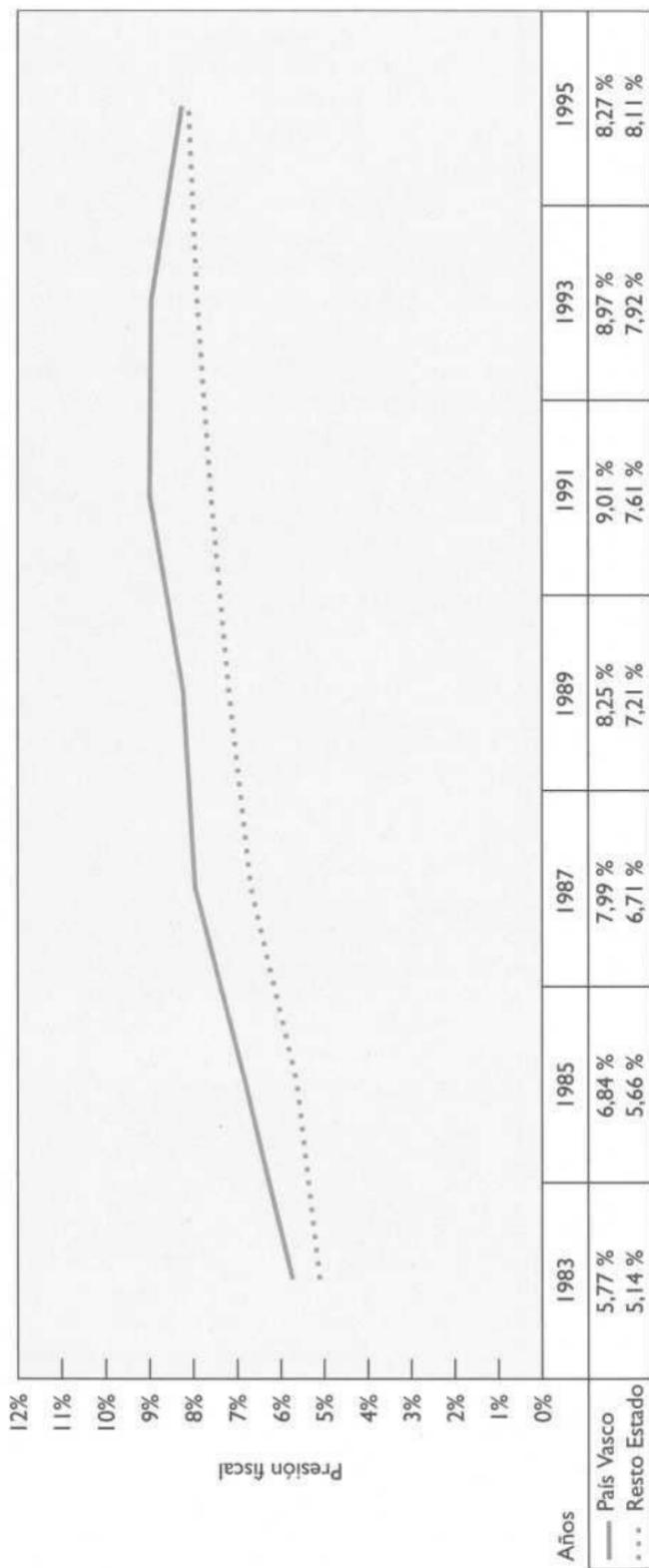


GRAFICO VII.32
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



que, de haber sido dispuesta, podría haber arrojado otras informaciones valiosas para comprender mejor la incidencia de la progresividad del impuesto.

Además, no ha sido posible cuantificar los efectos en la recaudación de cada territorio de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, y particularmente aquella relacionada con los sujetos pasivos que, residiendo en un territorio, perciben rentas sometidas a retención en el otro territorio.

En relación con este impuesto, se ha podido constatar en fuentes cercanas a la Administración tributaria, que los datos sobre recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas muestran una infravaloración de la misma en el País Vasco, mientras que en territorio común las cantidades manejadas están sobrealoradas. Ello es consecuencia de muy diferente la política de devoluciones mantenida por las Administraciones competentes de ambos ámbitos territoriales, debido a la cual las comparaciones de recaudación no resultan del todo adecuadas.

Así, cabe señalar que mientras las devoluciones practicadas por las Haciendas Forales de los Territorios Históricos se incrementaron en 1994 respecto a 1993 en un 25 % aproximadamente, en territorio común experimentaron un descenso de aproximadamente un 2 %. El aspecto enunciado puede ser un motivo fundamental, junto con el anteriormente mencionado en relación con la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de que la presión fiscal efectiva global cuantificada en el País Vasco para 1994 resulte inferior a la registrada en el mismo año en territorio común.

VII.3.2.b) Impuesto sobre Sociedades

La Ley del Impuesto sobre Sociedades de territorio común ha estado vigente durante todo el período considerado, y ha sido derogada y sustituida con efectos 1 de enero de 1996. No obstante, debe hacerse constar que aquella Ley y su desarrollo reglamentario han sido sucesiva y profundamente modificadas a lo largo de dicho período.

En este tributo es donde el País Vasco ha ejercido en una mayor medida sus capacidades de normativa autónoma, siendo los incentivos a la inversión y creación de empleo el mayor carácter diferenciador respecto a territorio común. Los incentivos más importantes han sido los promulgados en:

- 1983, para potenciar la recuperación industrial de los daños producidos por las inundaciones habidas.

- 1988 para incentivar la salida de la fuerte crisis industrial de carácter estructural.
- 1993, la instrumentación de un paquete de dichas medidas para tratar de paliar la fuerte recesión de los años inmediatamente anteriores. Entre ellas destacó, por su carácter marcadamente innovador (aunque no ha sido la que más impacto ha producido), la concesión de vacaciones fiscales a determinadas empresas constituidas entre julio de 1993 y diciembre de 1994.

i) Puntos de conexión

Según ha sido comentado con anterioridad, el Impuesto sobre Sociedades constituye el concepto impositivo en el que las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos tienen las mayores atribuciones en cuanto al dictado de la normativa aplicable a los sujetos pasivos de su jurisdicción fiscal. Es por ello por lo que, con anterioridad a comentar los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico para determinar a qué administración han de tributar las entidades sujetas a este impuesto, conviene mencionar los supuestos en los que se aplica la normativa evacuada por las autoridades fiscales vascas. Dicha normativa se aplicará a las siguientes entidades:

- Aquellas que, de conformidad con los puntos de conexión establecidos, tributen exclusivamente a las mencionadas autoridades.
- Las que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y realicen en dicho territorio, al menos, el 25 % de su volumen de operaciones. A efectos de determinar dicho volumen se atenderá a los puntos de conexión.

En todo caso, cabe mencionar que el Concierto Económico recoge una excepción a los criterios mencionados, aplicables con carácter general. Dicha excepción es la referida a:

- Las Agrupaciones de interés económico, uniones temporales y concentraciones de empresas que superen el ámbito territorial del País Vasco, y a
- el régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades de los cuales formen parte entidades sujetas a tributación en territorio común y vasco.

En ambos supuestos, la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades será la evacuada por las autoridades competentes de territorio común.

La administración o administraciones competentes para la exacción del impuesto se determinan, por parte del artículo 18 del Concierto Económico, en base a los siguientes criterios:

- Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones realizadas en el ejercicio anterior no hubiera excedido de la cifra de 300 millones de pesetas, tributarán a la administración competente de su domicilio fiscal.
- Aquellos sujetos pasivos que operen exclusivamente en un territorio, tributarán a la administración competente por razón del mismo, con independencia del lugar en que radique su domicilio fiscal.
- Los sujetos pasivos que operen en territorio común y en el País Vasco, y cuyo volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior hubiera superado la cifra de 300 millones de pesetas, tributarán a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en las mismas. Dicho volumen de operaciones, constituido por el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenido en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en la actividad del sujeto pasivo, se determinará conforme a las normas establecidas en el Concierto Económico para delimitar el lugar de realización de las citadas entregas de bienes y prestaciones de servicios. Cabe señalar que dichas normas son básicamente similares a las establecidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, anteriormente comentadas.
- La Banca Oficial estatal, las sociedades concesionarias de Monopolios del Estado y las entidades extranjeras tributarán exclusivamente a la Administración del Estado, con independencia de su domicilio y del volumen de operaciones que, en su caso, hubieran realizado en el País Vasco.

En resumen, cabe señalar que, salvo las excepciones contenidas en cuanto a determinadas entidades (Banca, Monopolios y no residentes), las empresas de relativa reducida dimensión tributarán a la administración de su domicilio fiscal, mientras que el resto de las empresas tributarán en proporción al lugar en que hubieran realizado las operaciones, que pudiera corresponder con aquel en que se obtiene la renta objeto de gravamen por este impuesto.

En todo caso, conviene recordar en este apartado las reflexiones realizadas al tratar los puntos de conexión en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto a la idoneidad de los mismos para relacionar las magnitudes recaudación y renta.

ii) Ajustes

Los principales ajustes proceden de los ingresos tributarios de aquellas compañías cuya tributación debe realizarse en exclusiva al Estado, por imperativo del propio Concierto, en concreto, la Banca Oficial estatal, las sociedades concesionarias de Monopolios del Estado, y las entidades no residentes, incluyendo los establecimientos permanentes de las mismas en el País Vasco.

La imputación de la recaudación de estas entidades al País Vasco se realiza aplicando el índice de imputación del 6,24 %, que puede no corresponder con los beneficios realmente obtenidos por aquéllos en esta jurisdicción fiscal.

iii) Presión fiscal (gráficos VII.33 a VII.36)

La presión fiscal por este impuesto es escasamente relevante en ambos territorios, al oscilar normalmente entre el 1 % y el 2 % del PIB. En relación con otros estimadores del VAB puede alcanzar coyunturalmente hasta el 3 %, en algunos años. Ello parece desmitificar, en cierta medida, la importancia social atribuida a este concepto impositivo, aparentemente desmedida y, en especial, pudieran calificarse de un tanto desproporcionados los conflictos surgidos entre las haciendas de los Territorios Históricos del País Vasco y la del Estado español, en relación con las medidas adoptadas por aquellas haciendas respecto al citado Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, considérese que si las autoridades vascas pudieran dictar, y así lo hicieran, una medida mediante la cual se acordase la supresión del Impuesto sobre Sociedades, ello no produciría un efecto sustancial en el nivel de presión fiscal efectiva global del País Vasco, que, como máximo y por este concepto, diferiría del registrado en Territorio Común en 2 puntos porcentuales.

La presión fiscal en el País Vasco por este concepto es ligeramente inferior a la del territorio común, y suele seguir una tendencia similar, aunque menos pronunciada, habiéndose producido las principales diferencias entre los años 1989 y 1991, que son aquellos de mayor expansión económica en el período considerado, y en la que las compañías del País Vasco han podido hacer uso de mayores incentivos fiscales, así como de la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, y además, en dichos años, los medidores de *Renta* tuvieron una evolución más positiva en el País Vasco, lo que afectó, en mayor medida, al menor incremento relativo de la presión fiscal. En todo caso, llama la atención, para el período citado 1989 a 1991, el hecho de que la presión fiscal en territorio común experimenta un excepcional crecimiento en dichos años, en relación con las magnitudes alcanzadas en períodos anteriores y posteriores a los mismos, por lo que pudiera pensarse

GRAFICO VII.33
Impuesto sobre Sociedades
En porcentaje sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

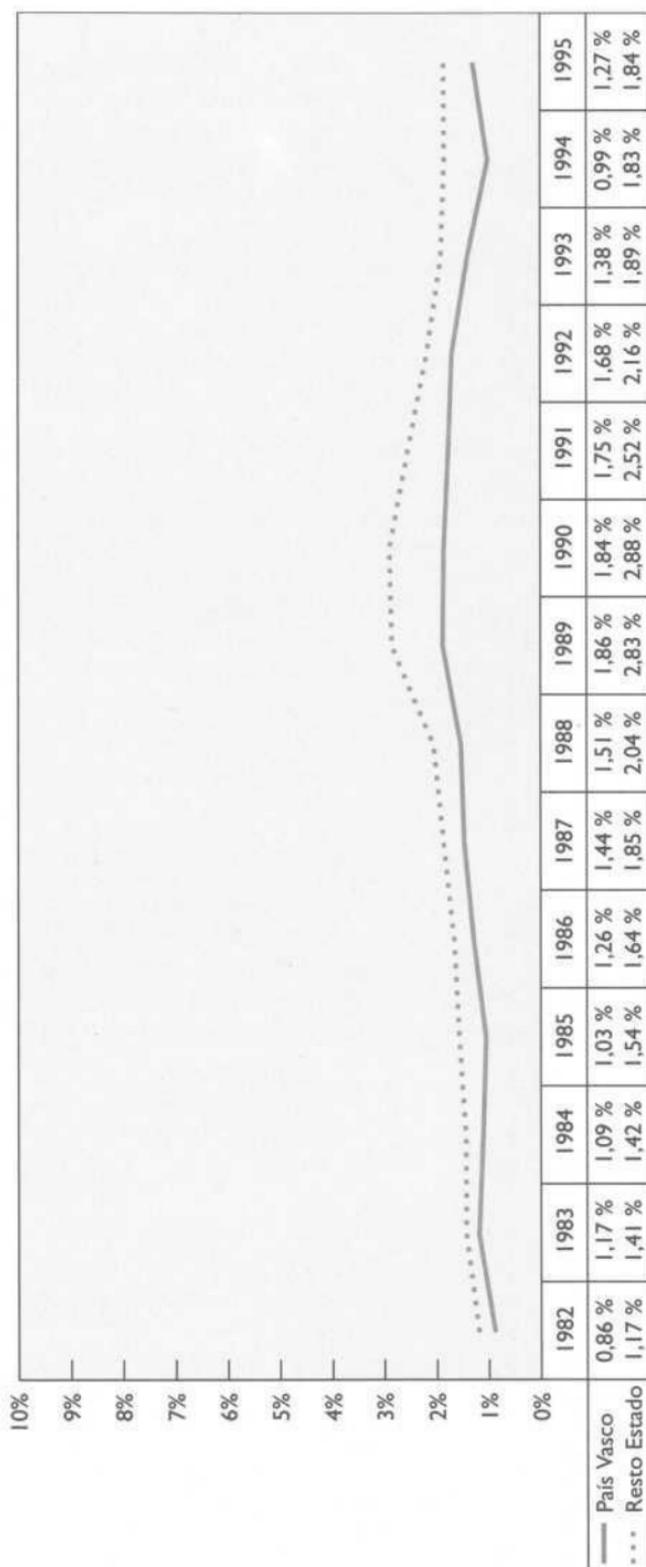


GRÁFICO VII.34
Impuesto sobre Sociedades
En porcentaje sobre VABpm (INE/EUSTAT)

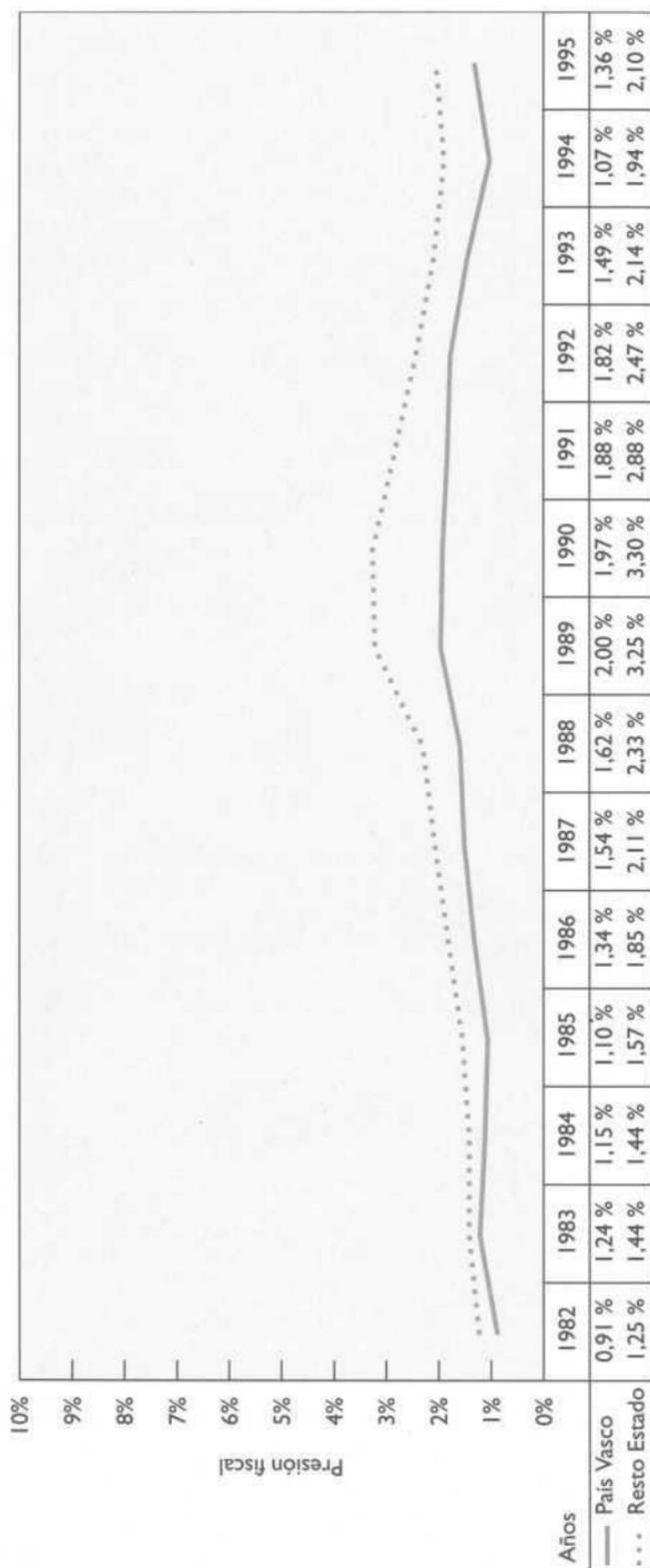


GRAFICO VII.35
Impuesto sobre Sociedades
En porcentaje sobre VABcf (INE/INE)

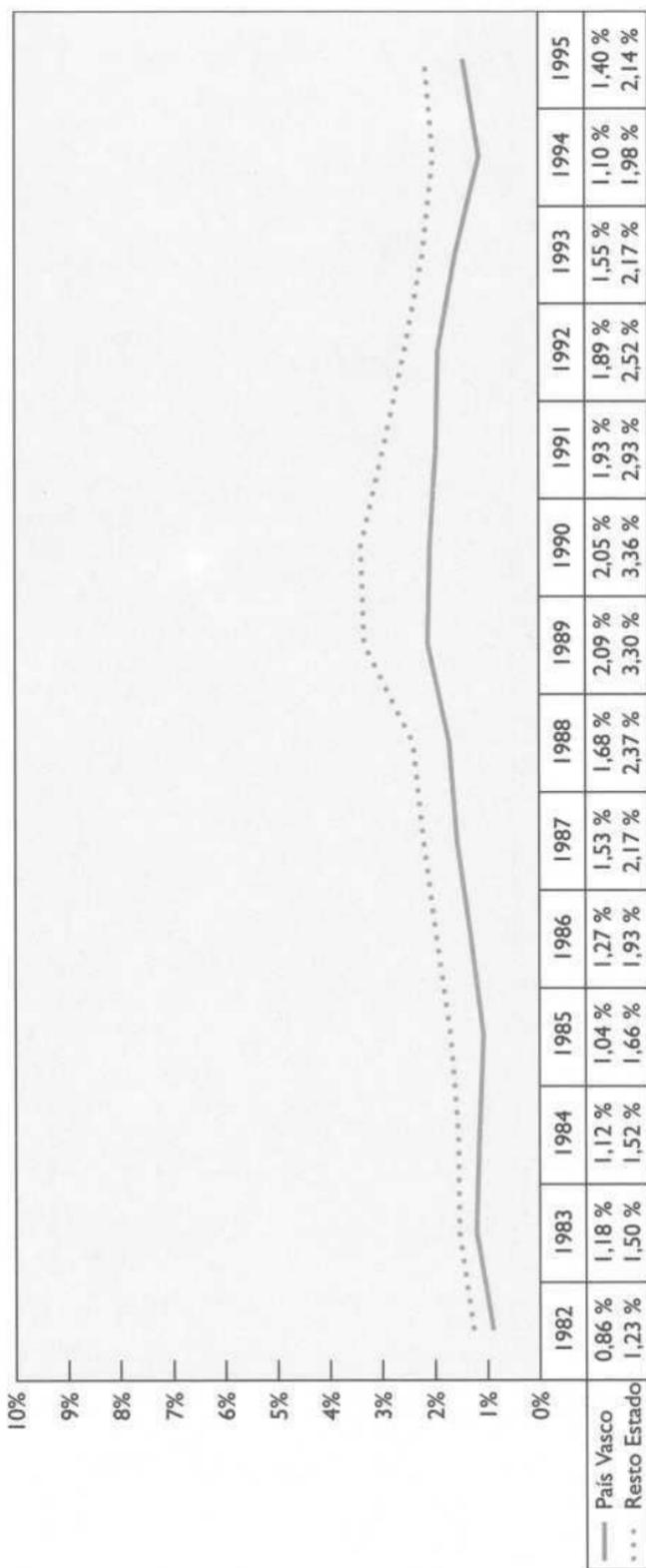
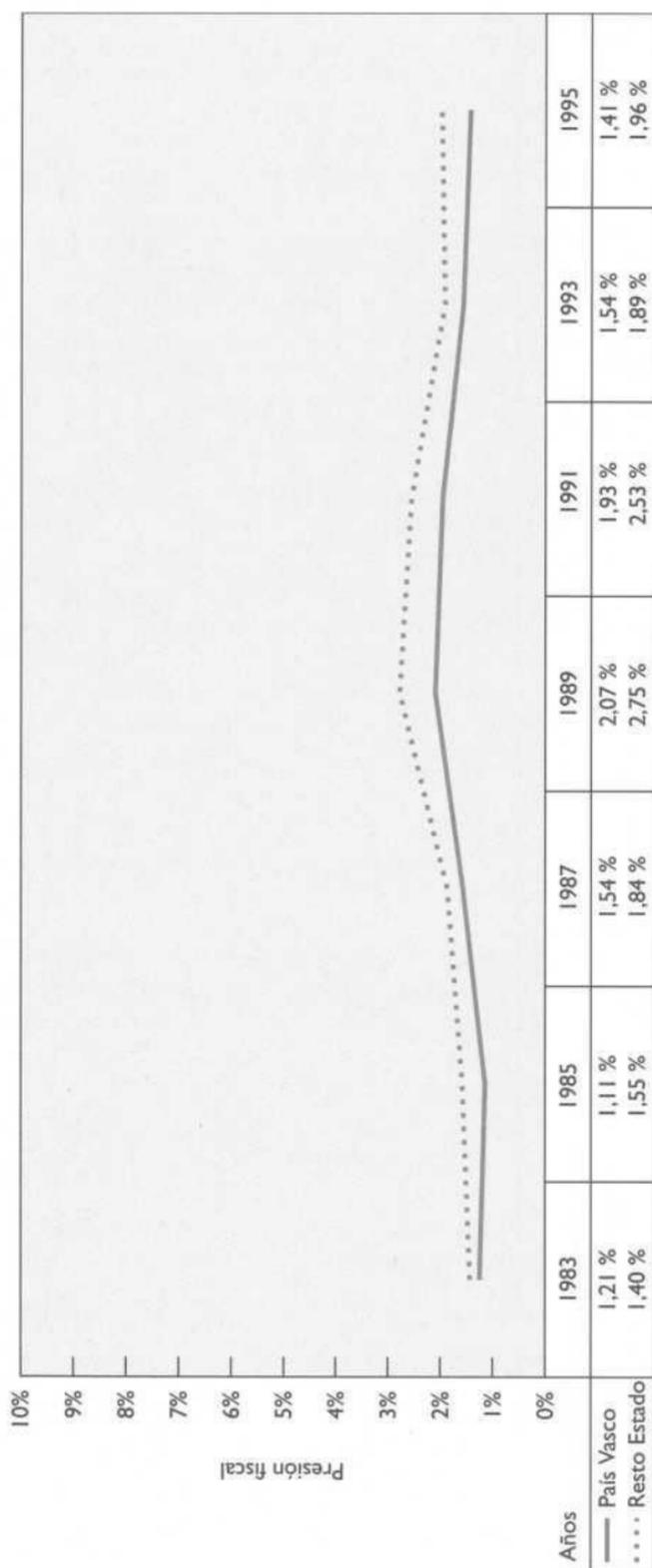


GRAFICO VII.36
Impuesto sobre Sociedades
En porcentaje sobre el VABcf (BBV)



que la diferencia registrada en el mencionado período respecto a la presión fiscal del País Vasco no obedece a una reducción de dicho indicador en el País Vasco (se produce un ligero incremento), sino a un aumento extraordinario en territorio común, no ratificado en años posteriores.

No obstante lo anterior, parece que el motivo principal de la menor presión fiscal en el País Vasco puede proceder del menor excedente empresarial en este territorio que, de acuerdo con informaciones del INE anteriormente comentadas (gráfico VI.16) puede cuantificarse en aproximadamente un 4 % del PIB y que pudiera llegar a explicar, hasta por sí solo, la diferencia relativa de presión fiscal.

Inclusive, y de los datos anteriores, pudiera llegar a inferirse una mayor eficacia recaudatoria en este impuesto en el País Vasco, en la medida en que el efecto potencial de las diferencias relativas en excedentes empresariales relativos puede llegar a exceder de las diferencias en la presión fiscal efectiva existente.

Igualmente a lo que ocurre en 1994 en relación con la recaudación derivada del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha de hacerse constar que en el Impuesto sobre Sociedades se producen también diferencias sustanciales, en cuanto a comparatividad de la recaudación obtenida en el Territorio Común y en el País Vasco, provocada por el volumen de devoluciones practicado por ambas administraciones.

Así, las devoluciones practicadas en el País Vasco en 1994 resultan atípicas en cuanto a su elevado importe, concentrándose básicamente en el Territorio Histórico de Bizkaia, las cuales han sido fundamentalmente provocadas por los resultados negativos obtenidos por los sujetos pasivos de este impuesto.

Mientras que las devoluciones en el País Vasco experimentaron un crecimiento respecto a 1993 el orden del 114 %, las devoluciones practicadas por la Administración del Estado se incrementaron en un 17 % frente a las del ejercicio anterior.

Esta circunstancia explica asimismo, aunque en menor medida, dado el escaso peso relativo de la recaudación por Impuesto sobre Sociedades, el descenso de presión fiscal efectiva global experimentado en el País Vasco en 1994.

VII.4. Análisis del índice de Frank

VII.4.1. Introducción

Los aspectos teóricos de este indicador ya han sido comentados en el apartado anterior sobre presión fiscal.

Dado que es un índice que puede ser considerado para medir el esfuerzo fiscal, procede que sea analizado en profundidad, en relación con su posible aplicabilidad a la norma armonizadora duodécima del Concierto Económico que establece que la presión fiscal efectiva global no puede ser inferior en el País Vasco respecto a la del Estado.

A los efectos de comprender este ratio conviene anticipar lo siguiente:

- La renta *per capita* del País Vasco ha sido, durante todo el período, superior a la renta *per capita* media correspondiente al Territorio Común.
- La Fundación BBV recientemente ha publicado el informe «capitalización y crecimiento de España y sus regiones 1955-1995», en el que se demuestra que la evolución de la renta *per capita* en el País Vasco ha tenido una evolución mejor que la del PIB, debido al efecto de una moderada reducción de la población.
- Como se observará a continuación, la evolución de este ratio es decreciente en el tiempo en ambos territorios, debido a que tanto el País Vasco como el Territorio Común han tenido un crecimiento sostenido de su renta *per capita* en términos nominales, y porque el índice acaba teniendo como denominador el cuadrado de la renta.

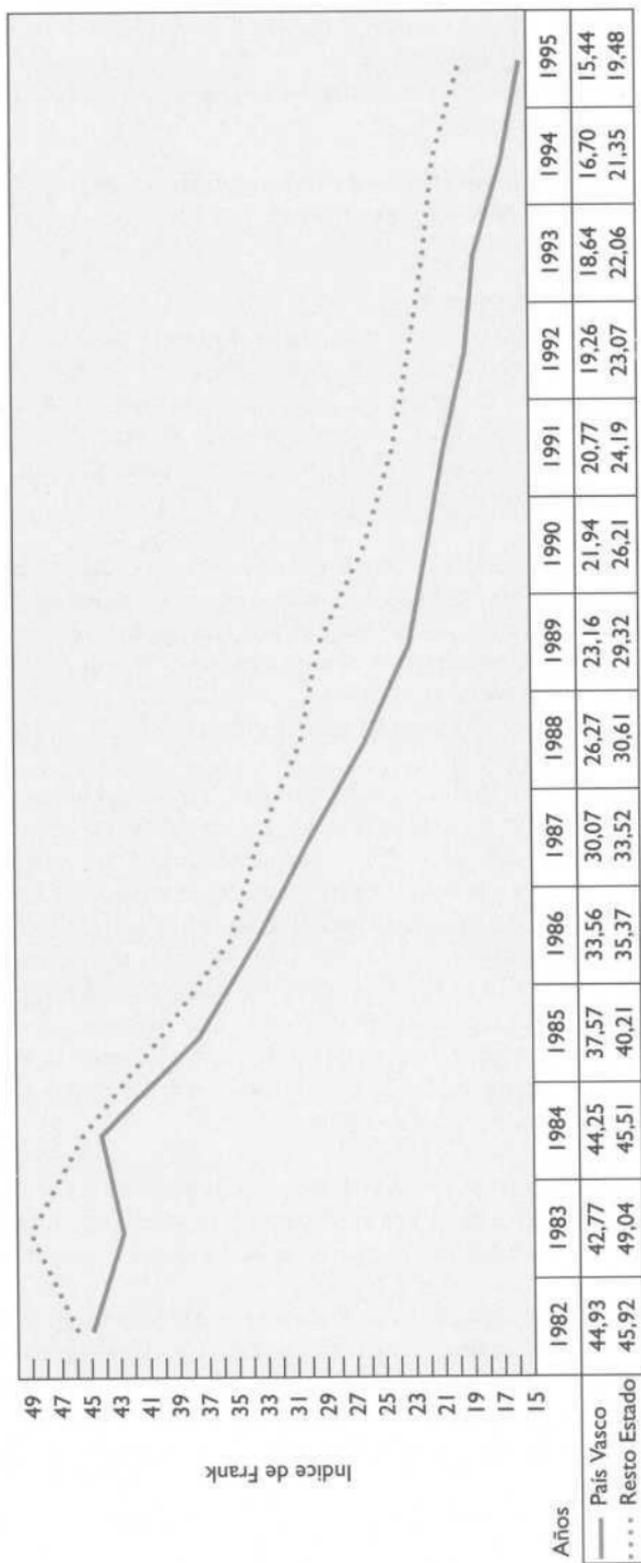
Para simplificar, se han realizado los cálculos utilizando el Producto Interior Bruto a precios de mercado de las fuentes Instituto Nacional de Estadística para el conjunto del Estado y del Instituto Vasco de Estadística para el País Vasco.

VII.4.2. Resultados

VII.4.2.a) *Total ingresos coactivos del Estado, incluyendo cotizaciones sociales (gráfico VII.37)*

El índice de Frank es inferior en el País Vasco prácticamente en todo el período considerado, a partir de 1983.

GRAFICO VII.37
Total ingresos
En términos de PIBpm per capita (INE/EUSTAT)



VII.4.2.b) Total tributos: Impuestos concertados y no concertados (gráfico VII.38)

En 1982 son prácticamente iguales, y a partir de 1983 es menor en el País Vasco.

VII.4.2.c) Impuestos concertados (gráfico VII.39)

Entre 1982 y 1984 son similares, pero a partir de 1985 es menor en el País Vasco.

VII.4.2.d) Comentarios

La conclusión aparente que puede derivarse de aquellos resultados es que el esfuerzo fiscal global efectivo del País Vasco resulta inferior. En consecuencia, procedería calcular cuál debiera ser el esfuerzo adicional a ser realizado por el País Vasco para igualar este índice en cada uno de los años del período considerado. Los resultados son:

- El gráfico VII.40 recoge cual tendría que ser la presión fiscal efectiva *ideal* del País Vasco que igualaría en Índice de Frank que resulta de la presión fiscal efectiva global real en Territorio común. Como puede observarse en el mismo, la presión fiscal efectiva global tendría que ser superior en rangos del 8-10 puntos del PIB para igualar el índice de Frank del Estado.
- Dado que en el cálculo anterior se incluyen las cotizaciones sociales y los impuestos no concertados, así como impuestos concertados de carácter indirecto sobre los cuales no existe capacidad normativa autónoma de contenido económico, procedería analizar cual tendría que ser el incremento de los impuestos directos concertados que permitiera alcanzar aquel equilibrio. La conclusión es variable según los años, pero la moda estadística se sitúa en el 60 %. Ello supone que el tipo del impuesto sobre sociedades debiera incrementarse al 56 %, y que las personas físicas debieran pagar un recargo del 60 % sobre la cuota que actualmente vienen pagando.

La elevación de los tipos que sería necesaria para alcanzar la igualación de este índice en el período considerado hubiera supuesto una fiscalidad confiscatoria, la cual resulta anticonstitucional.

Además, las capacidades de normativa autónoma en los impuestos directos no prevén unas facultades tan amplias en el período considerado, y para alcanzarlo se hubiera requerido romper completamente la estructura impositiva del Estado, lo cual va en contra del propio espíritu del Concierto.

GRAFICO VII.38
Total tributos
En términos de PIBpm per capita (INE/EUSTAT)

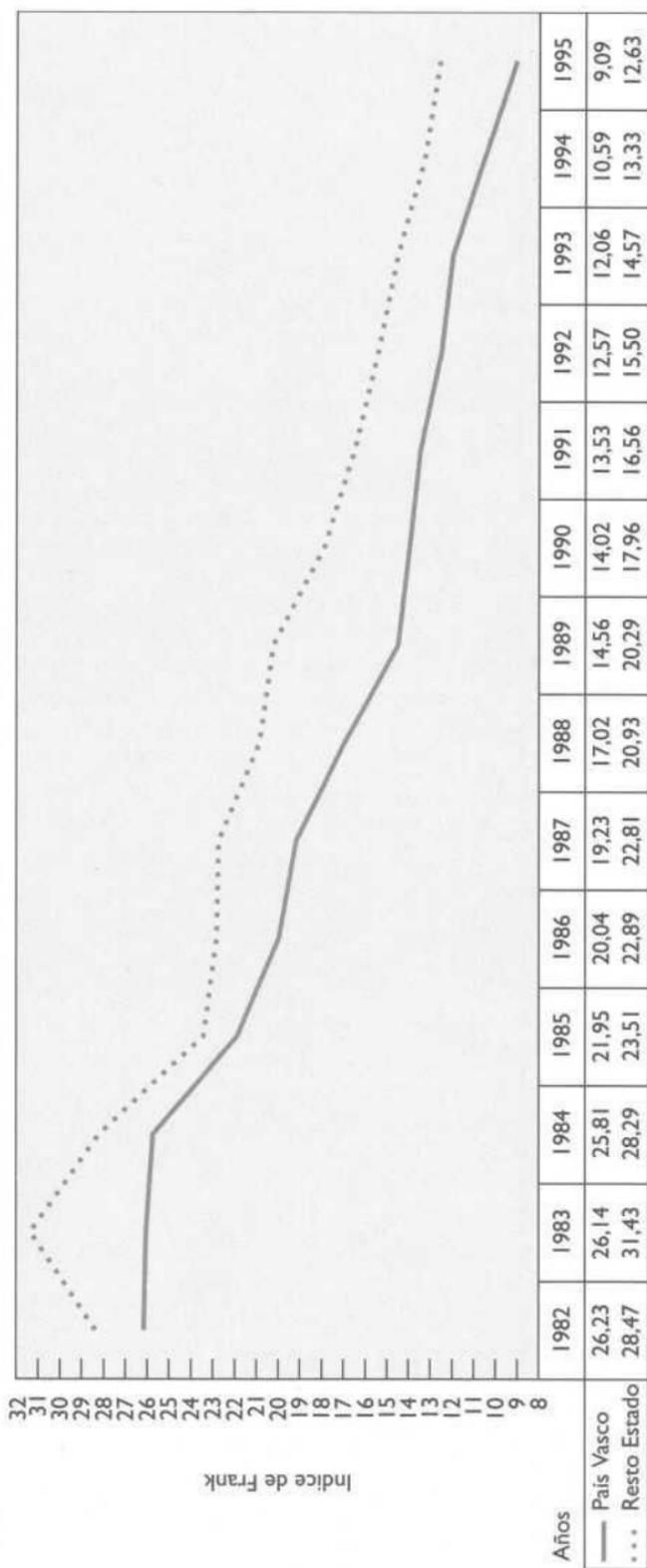


GRAFICO VII.39
Tributos concertados
En términos de PIBpm per capita (INE/EUSTAT)

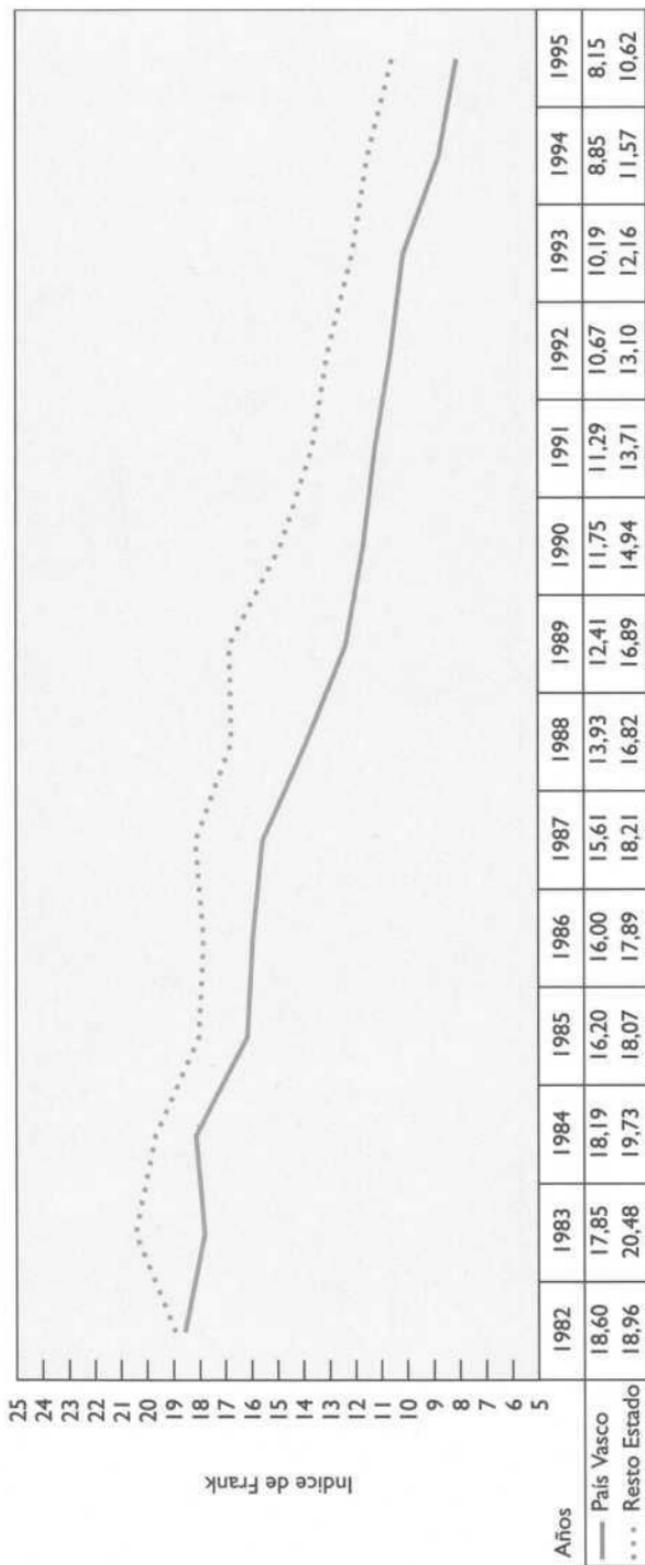
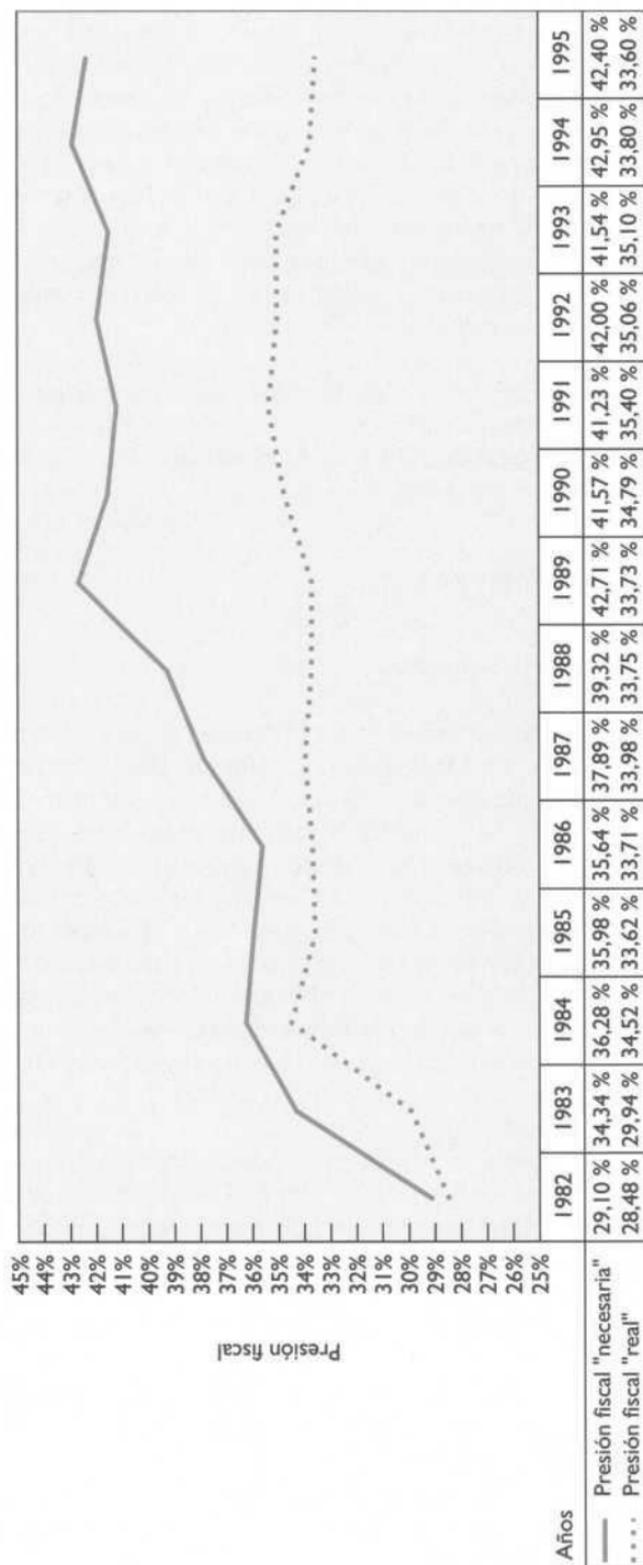


GRAFICO VII.40
Presión fiscal que iguala el índice de Frank
En términos de PIBpm per capita (INE/EUSTAT)



VII.4.3. Conclusión

No parece coherente que el legislador tuviera en mente un medidor del esfuerzo fiscal igual o similar al índice de Frank, dado que el mismo llevaría, en la práctica, a situaciones de gran diferenciación en cuanto a normativa tributaria en el País Vasco respecto a Territorio Común, situación esta que, al amparo de los restantes principios armonizadores contenidos en el Concierto Económico, parece ser justamente la contraria a la aparentemente pretendida con dichos principios.

Los resultados antes mencionados avalan con solidez suficiente la conclusión de que este indicador no resulta adecuado para calcular la presión fiscal efectiva global, en los términos pretendidos en el Concierto Económico.

VII.5. Balanza fiscal

VII.5.1. Introducción

Según ha sido comentado en el capítulo V de este estudio, determinadas teorías hacendísticas consideran que la presión fiscal efectiva soportada por los individuos de un determinado ámbito territorial, ha de ser considerada no sólo desde la perspectiva de los ingresos coactivos que el sector público les exige, sino que dicha exacción de ingresos ha de ser compensada con los servicios públicos que reciben a cambio de los montantes aportados. Es decir, de acuerdo con esta corriente, los individuos mencionados serán presionados por el sector público por el «importe neto» que el mismo les exige, siendo dicho importe aquel que se satisface por parte de los ciudadanos pero que no revierte en beneficios para los mismos.

Evidentemente, la cuantificación de dicho «importe neto» no resulta, en absoluto, sencilla, y ello debido a numerosos factores, los cuales han sido comentados con anterioridad (eficiencia y eficacia del gasto, entre otros), si bien cabe citar como factor más importante, la ausencia de datos precisos, fundamentalmente territorializados, respecto del gasto realizado por los poderes públicos.

En todo caso, en esta sección se pretende realizar un breve ejercicio de «balanza fiscal», término empleado para denominar el «importe neto» anteriormente aludido, para lo cual se utilizarán datos referentes al consumo público en Territorio Común y en el País Vasco, así como informaciones relativas a inversiones públicas realizadas en ambos territorios.

Cabe mencionar que las magnitudes seleccionadas (consumo e inversión pública), representan una relativamente escasa proporción respecto al gasto público total del sector público. En el cuadro siguiente se muestra, para el período 1975-1995, el peso porcentual de dichas magnitudes en el gasto público total ¹.

CUADRO VII.12

Inversión y consumo públicos en porcentaje del gasto total

	%
Inversiones públicas	8,5 %
Consumo público	35,5 %
TOTAL	44 %

Con carácter previo a la realización del ejercicio a que se ha hecho mención anterior, conviene apuntar que el gasto público realizado por la Administración vasca en su conjunto (Gobierno Vasco, Diputaciones Forales y Ayuntamientos) en las competencias asumidas por dicha Administración, no debiera diferir en exceso, en el momento en que dichas competencias se transfieren por parte de la Administración del Estado a la del País Vasco, respecto al volumen de gasto realizado con anterioridad a dicha transferencia por parte del Estado.

Es decir, el gasto realizado en las competencias asumidas por parte de las autoridades vascas debe resultar razonablemente similar al realizado por las citadas competencias por parte del Estado en el momento en que las mismas se transfieren, dado que la transferencia se produce junto con los medios y, en consecuencia gastos, necesarios para su ejecución.

Evidentemente, en momentos posteriores al de la transferencia, es probable que se produzcan diferencias entre los mencionados gastos, debido a diferentes asignaciones de personal en cada competencia, diferentes niveles salariales y, en general, diferentes medios sucesivamente utilizados para el desarrollo de un determinado bien o servicio público.

Adicionalmente a lo expuesto, cabe indicar que las autoridades públicas vascas podrán establecer, en el ámbito de las funciones de su competencia, diferentes prioridades a las que establecía la Administración del Estado en relación con las mismas, por lo que ello

¹ *Inversión Pública y déficit.*

puede implicar una diferenciación de los gastos realizados, tanto en cuantía como en destino de los mismos.

Por último, ha de apuntarse que la Administración del Estado continúa manteniendo numerosas competencias en áreas de gasto que inciden en el País Vasco (a ello se debe, fundamentalmente, el Cupo), por lo que a efectos de considerar el gasto realizado por las instituciones públicas en el País Vasco habrá de considerarse, en la medida en que sea posible, su territorialización, y tanto el volumen de gasto realizado por las instituciones regionales como el sufragado por los órganos centrales del Estado.

VII.5.2. Consumos públicos

En el gráfico VI.9 se muestra la evolución del consumo público, en términos del Producto Interior Bruto a precios de mercado, para los años 1982 a 1995, ambos inclusive.

Tal y como se puede observar en el gráfico mencionado, el consumo público en el resto del Estado resulta superior al del País Vasco en un rango que oscila entre el 4 % y 5 % del Producto Interior Bruto, y ello para la práctica totalidad del período analizado. Asimismo, cabe indicar que, en términos de media, el consumo público en el País Vasco representa aproximadamente un 11 % del Producto Interior Bruto, siendo el ratio obtenido para el territorio común igual al 15,5 % aproximadamente.

Con las limitaciones propias del presente análisis, y dada la debilidad de información existente, que puede no territorializar adecuadamente los gastos totales, los resultados anteriores pueden significar que los individuos del País Vasco reciben de los poderes públicos menores contraprestaciones que los ciudadanos de Territorio Común, por lo que en este sentido, y dados unos niveles de presión fiscal similares, los ciudadanos del País Vasco soportarían una mayor presión fiscal efectiva que los de Territorio Común. Conviene reiterar, nuevamente, el carácter parcial del análisis realizado, en tanto en cuanto el consumo público constituye sólo una parte de la actividad del sector público, por lo que el análisis citado puede ser considerado como orientativo.

Si se realiza la comparación de la media de presión fiscal efectiva global, obtenida de considerar la totalidad de ingresos coactivos recaudados por el sector público en términos del Producto Interior Bruto, con la media de los consumos públicos, tendríamos el siguiente cuadro:

CUADRO VII.13**Balanza fiscal****Considerada respecto a consumos públicos**

	CAPV	Resto Estado
Presión fiscal media 1982-1991	33,2 %	30,7 %
Consumo público medio	(11 %)	(15,5 %)
Diferencia	22,2 %	15,2 %

La diferencia obtenida entre ambos territorios (7 % en términos de PIB), si bien pudiera no resultar extrapolable a un completo ejercicio de balanza fiscal, principalmente por los motivos expuestos de una posible inadecuada o insuficiente territorialización de los gastos, pudiera resultar orientativa respecto de los resultados de dicho ejercicio.

VII.5.3. Inversiones públicas

Los datos obtenidos para el análisis de las inversiones públicas se refieren, por ser la única disponible, al período 1982-1991². Asimismo, cabe citar que en el citado análisis únicamente se considera la inversión pública territorializable por Comunidades Autónomas, la cual representa, aproximadamente, un 50 % del total de la inversión pública.

La inversión no territorializada no ha sido considerada dado que, en el supuesto contrario, el análisis resultaría sesgado, por no disponer de criterios adecuados para atribuir al País Vasco parte de dicha inversión, con lo que, en ese caso, se imputaría a territorio común una inversión superior a la que realmente pudiera haberse producido.

En el cuadro adjunto se muestra el porcentaje de las inversiones públicas, en términos del Producto Interior Bruto, tanto para territorio vasco como común.

De los datos contenidos en dicho cuadro, se observa que la inversión pública territorializada en el País Vasco, medida en términos del Producto Interior Bruto, ha resultado ligeramente superior, en promedio, a la de territorio común, si bien en determinados años la tendencia ha sido la inversa. En todo caso, cabe destacar que el promedio de inversión pública es superior en el País Vasco.

² El «stock» de capital en España y sus Comunidades Autónomas. Volumen II. Fundación BBV.

CUADRO VII.14**Inversión pública en términos del PIB**

Años	CAPV	Resto Estado
1982	3,18 %	2,50 %
1983	3,02 %	2,56 %
1984	3,56 %	2,64 %
1985	4,39 %	3,18 %
1986	4,41 %	3,14 %
1987	3,75 %	3,11 %
1988	3,18 %	3,41 %
1989	4,44 %	3,88 %
1990	4,49 %	4,43 %
1991	3,55 %	4,51 %
<i>Promedio simple</i>	<i>3,80 %</i>	<i>3,34 %</i>

Si bien ello debe tomarse con las pertinentes reservas, derivadas fundamentalmente de la escasez de información, lo anterior pudiera significar que, en términos de inversión pública, los ciudadanos del País Vasco reciben mayores contraprestaciones que los del Estado, por lo que en este sentido, y a similares niveles de presión fiscal (por el lado de los ingresos), pudieran encontrarse ligeramente más favorecidos que los residentes en territorio común.

Si se tratasen conjuntamente las inversiones públicas y el consumo público, el ejercicio parcial de balanza fiscal anteriormente realizada quedaría de la siguiente forma.

CUADRO VII.15**Balanza fiscal****Consumo e inversión pública**

	CAPV	Resto Estado
Diferencia anterior	22,2 %	15,2 %
Inversión pública media	3,8 %	3,3 %
<i>Presión fiscal neta aparente</i>	<i>18,4 %</i>	<i>11,9 %</i>

Del cuadro anterior puede inferirse, nuevamente con las reservas que se derivan de lo imperfecto, en cuanto a no considerar la totalidad del gasto público, del análisis realizado, que el «ingreso neto» realizado por los individuos del País Vasco a las autoridades públicas, resulta superior al satisfecho por los ciudadanos de territorio común. En todo caso, cabe apuntar que las diferencias cuantitativas obtenidas difícilmente pueden ser consideradas en un ejercicio completo y exhaustivo, si posible, de balanza fiscal, aunque, como se ha reiterado en anteriores ocasiones, las mismas pueden ser tomadas como indicativas u orientativas de una mayor presión fiscal neta en el País Vasco.

VII.6. Comentarios finales

El análisis de la presión fiscal efectiva global, así como de las presiones fiscales derivadas de los principales tributos individuales, medidas sobre los estimadores públicos y privados contemplados, y considerando las limitaciones inherentes al propio sistema y a las fuentes de información, tienden a mostrar una ligera mayor presión efectiva global en el País Vasco, que ha mostrado una evolución más uniforme en el tiempo, habiendo tendido a una aproximación con la de Territorio Común al término del período.

En dicha aproximación ocurrida en los últimos años, ha tenido una particular incidencia el riesgo unilateral, derivado del propio sistema del Concierto, particularmente debido al importante cambio habido en los flujos comerciales en la recaudación por IVA.

En todo caso, conviene apuntar que la comparación de la presión fiscal obtenida en cada ámbito territorial pudiera no resultar adecuada si se realiza año a año, y ello fundamentalmente por las diferentes políticas de gestión tributaria mantenidas por las Diputaciones Forales y la Administración del Estado, pudiendo producirse traslaciones de los importes recaudados de unos años a otros. Es por ello por lo que, a efectos de comparatividad, pudiera ser más adecuado el confrontar los promedios de presión fiscal obtenidos en determinados períodos que abarquen varios años, dado que en este supuesto las distorsiones derivadas de las diferentes políticas anteriormente enunciadas resultarán inferiores.

Por otro lado, se ha realizado un breve y limitado ejercicio de «balanza fiscal», considerando los consumos e inversiones públicas realizados en cada territorio que, evidentemente, no comprenden la totalidad de las actuaciones de las instituciones públicas por la vía del gasto. Es por ello por lo que los resultados de dicho ejercicio han de ser considerados como meramente indicativos, no pudiendo obtenerse conclusiones fiables a través de los mismos. En todo caso, cabe citar que dichos resultados, tienden a mostrar una mayor presión fiscal en el País Vasco respecto a la registrada en Territorio Común, considerando, a estos efectos, los servicios públicos recibidos como contraprestación a los ingresos coactivos que les son exigidos.

Hasta aquí, se ha realizado el análisis de las cifras, tal y como han sido producidas. En el capítulo siguiente, se evaluarán los efectos estimados o potenciales, o las incertidumbres derivadas, tanto de los efectos estructurales y por tanto exógenos al propio sistema de Concierto, como otros efectos significativos que puede derivarse de los puntos de conexión.

CAPITULO VIII

CONCLUSIONES Y AJUSTES

VIII.1. Conclusiones sobre la medición de la presión fiscal

VIII.1.1. Introducción

En este capítulo se van a presentar las diferentes mediciones de presión fiscal efectuadas en el capítulo VII del presente estudio, de forma comparativa para el País Vasco y para el Resto del Estado español, considerando, a estos efectos, tres diferentes series temporales:

- Aquella que abarca la totalidad del período objeto de estudio, es decir, 1982-1995.
- Una primera serie que comprende los años 1982 a 1990, ambos inclusive, siendo el segundo período analizado el comprendido entre 1991 y 1995.

Los motivos por los que se ha decidido, a efectos de su estudio, el separar el período analizado en dos subperíodos, son los siguientes:

- En primer lugar, porque en el primero de los períodos el Concierto Económico vigente en los años que corresponden al mismo era el inicialmente promulgado en 1981. Así, para los años 1991 a 1995 se encuentra en vigor el Concierto Económico que resulta tras la modificación promulgada en 1990. Con ello, se trata de determinar, en la medida de lo posible, la incidencia de tal modificación.

- En segundo lugar, porque es principalmente a partir de 1991 cuando las normas de incentivos promulgadas por las autoridades fiscales vascas resultan de un mayor impacto, al menos social («vacaciones fiscales»), salvedad hecha de los incentivos a la inversión dictados en 1988 que, en todo caso, conservan su aplicación hasta 1993 inclusive.

De entrada, conviene advertir que por razones de operatividad y de la información disponible, la Presión Fiscal Efectiva Global se ha medido en todo caso mediante el cociente Recaudación/Renta.

Asimismo, se han utilizado tres niveles de recaudación:

- Total Ingresos Coactivos (incluyendo Cotizaciones Sociales)
- Total Tributos (Concertados, No Concertados y Tasas y Otros Ingresos)
- Total Tributos Concertados

Y por último, los numeradores citados se han medido sobre cuatro diferentes indicadores de Renta:

- PIB a precios de mercado, de fuente EUSTAT para el País Vasco e INE para el conjunto del Estado español.
- VAB a precios de mercado, con idénticas fuentes al anterior.
- VAB a coste de los factores, utilizando la fuente INE para ambos ámbitos geográficos.
- VAB a coste de los factores, en base a información bianual del Servicio de Estudios del BBV.

Como se acaba de señalar, los resultados se han obtenido sobre la base de cuatro mediciones diferentes de la Renta del País Vasco y del Estado español. Obviamente, la Renta que corresponde al Resto del Estado se ha calculado a partir de la diferencia entre los dos anteriores. Asimismo, se ha asimilado Resto del Estado a Territorio Común, por considerar que el efecto que pudiera tener la exclusión de la Comunidad Foral de Navarra sería de una importancia cuantitativa menor y no alteraría los resultados. En cualquier caso, la Comunidad Foral de Navarra es Territorio Común a efectos del Concierto.

Una vez realizado el ejercicio numérico de comparativa de los niveles de presión fiscal alcanzados en el País Vasco y en Territorio

Común, se va a proceder a reflejar el promedio de los resultados obtenidos para los períodos e indicadores considerados, realizándose posteriormente la comparación de dichos promedios. Conviene apuntar, en este extremo, que debido a los motivos enunciados en el apartado de conclusiones del capítulo VII de este estudio, parece más adecuado, a efectos comparativos, el considerar los niveles de presión fiscal promediados por períodos, y ello porque en este supuesto las posibles distorsiones que pudieran producirse en la comparación anual de las cantidades recaudadas por uno y otro territorio, las cuales adquieren su máxima expresión en 1994, se ven mitigadas al considerar períodos más amplios que el anual. En todo caso, y para el año concreto de 1994, se tratará de cuantificar el efecto que ha supuesto en el índice de presión fiscal, la menor recaudación en el País Vasco provocada por unas cantidades excepcionalmente superiores reintegradas a los contribuyentes en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además, en este apartado se incluirá un resumen de los resultados obtenidos, para los períodos anteriormente mencionados, del indicador de presión fiscal utilizado en el capítulo VII que pone en relación la recaudación total obtenida en dichos períodos con la renta generada en los mismos, siendo ambas magnitudes consideradas a pesetas constantes de 1995.

Dicho resumen consistirá en obtener el promedio de los ratios de presión fiscal reflejados en el capítulo VII citado, obtenido por cada indicador de renta utilizado.

Posteriormente, en el apartado segundo de este capítulo, se tratará de cuantificar el hipotético efecto que hubieran podido suponer en el índice de presión fiscal del País Vasco, calculado para los años 1991 a 1995, las medidas incentivadoras dictadas por las Instituciones Forales en materia del Impuesto sobre Sociedades (actualización de balances, «vacaciones fiscales», incentivos a la inversión y otros).

Asimismo, en dicho apartado segundo se van a realizar unas breves reflexiones acerca de los ajustes a la recaudación de impuestos directos e indirectos, así como sobre los criterios de imputación que, de forma idéntica a la metodología del Cupo, se han utilizado a la hora de determinar la recaudación por tributos no concertados correspondiente al País Vasco. Todo ello, con la idea de relativizar los resultados cuantitativos de las mediciones de presión fiscal efectuadas, por cuanto se basan en datos recaudatorios y determinados ajustes que pueden no reflejar certeramente la presión

fiscal realmente soportada por las personas residentes de los territorios vasco y/o común.

VIII.1.2. *Presión Fiscal Efectiva Global derivada del Total de Ingresos Coactivos*

Los cuadros recogidos en el Anexo I muestran los ratios de presión fiscal obtenidos en función de los diferentes indicadores de renta considerados, y tomando como recaudación la totalidad de los ingresos coactivos. Conviene recordar que el análisis de las cifras contenidas en estos cuadros, representadas en los gráficos números VII.1 a VII.4, ha sido realizado en el capítulo VII del presente estudio.

El primero de los componentes del Anexo I es aquel en el que se muestran los ratios de presión fiscal obtenidos en términos del Producto Interior Bruto a precios de mercado, y ello para los períodos anteriormente citados.

Tal y como puede observarse de los cuadros recogidos en el Anexo I (parte 1 de 4), el promedio de presión fiscal para los tres períodos analizados resulta superior en el País Vasco (aproximadamente 2 puntos porcentuales), si bien dicha superioridad se manifiesta en mayor medida en el período 1982 a 1990, en la que el promedio de la diferencia alcanza casi los tres puntos, siendo su menor expresión la obtenida en los años 1991 a 1995 (diferencia prácticamente nula), con especial hincapié en el año 1994, en la cual el índice resulta mayor en Territorio Común, probablemente por los factores anteriormente enunciados de diferencias en recaudación provocadas por una excepcional divergencia entre los importes reintegrados a los contribuyentes en el citado ejercicio.

En la parte segunda (parte 2 de 4) del reiterado Anexo I, se recogen los resultados que se derivan de la medición del ratio de presión fiscal, considerando el indicador de renta Valor Añadido Bruto a precios de mercado.

Los comentarios realizados respecto a la presión fiscal cuantificada con el indicador anterior resultan plenamente aplicables a las magnitudes obtenidas con este indicador. En todo caso, cabe constatar que las diferencias obtenidas resultan mayores, en cuanto que denotan una presión fiscal efectiva global en el País Vasco aun superior (más de 2 puntos para el período considerado en su totalidad, más de 3 puntos para el primero de los períodos, y prácticamente un punto en el último de los mismos).

Por otro lado, los resultados obtenidos de acuerdo con el indicador Valor Añadido Bruto a coste de los factores, cuantificado por

el INE (ver Anexo I, parte 3 de 4), muestran al igual que los anteriores una mayor presión fiscal efectiva global, en promedio, en el País Vasco respecto a Territorio Común, la cual oscila entre un 1,26 para el período 1991 a 1995 (la mayor diferencia para dicho período de entre los indicadores de renta públicos) y un 1,81 para el período 1982 a 1990.

Por último, y respecto a la presión fiscal calculada sobre el Valor Añadido Bruto determinado a coste de los factores, obtenido por el Servicio de Estudios del BBV (ver Anexo I, parte 4 de 4), cabe citar que únicamente se dispone de datos bianuales respecto al mismo, por lo que los «subperíodos» considerados en los apartados anteriores serán, en este supuesto concreto, los comprendidos entre los años 1983 a 1989 y 1991 a 1995, respectivamente.

Si bien los comentarios sobre los resultados obtenidos son, en cuanto a tendencia, similares a los producidos con los indicadores de renta anteriormente utilizados, cabe señalar que, de acuerdo con este indicador, la presión fiscal efectiva global del País Vasco resulta significativamente superior a la de Territorio Común (4,76 puntos de diferencia para el período 1983 a 1995, 4,8 puntos para 1983 a 1989, y 4,7 puntos para el último período), y ello porque la participación atribuida por el indicador de referencia al País Vasco en el conjunto de la renta estatal resulta sensiblemente inferior a la que se obtiene del resto de los indicadores, según se puede ver en el gráfico III.1.

VIII.1.3. Presión Fiscal Efectiva Global derivada del Total de Tributos

A continuación se muestran las cifras de presión fiscal obtenidas, en porcentaje sobre los diferentes indicadores de renta utilizados, considerando únicamente la recaudación derivada de la totalidad de los tributos, es decir, sin incluir las cotizaciones a la Seguridad Social. Dichas cifras se encuentran representadas en los gráficos VII.6 a VII.9. Asimismo, las citadas cifras se contienen en el Anexo 2, el cual consta de cuatro partes, en función de los diferentes indicadores de renta utilizados.

Los resultados obtenidos a través del indicador Producto Interior Bruto a precios de mercado muestran los siguientes resultados:

- Para el período 1982 a 1995, la presión fiscal resulta, en promedio, prácticamente igual en ambos territorios. Sin embargo, en el primero de los períodos analizados, 1982 a 1990, el ratio de presión fiscal resulta ligeramente superior en el País Vasco (0,26 puntos porcentuales).

- En el período 1990 a 1995, la presión fiscal es ligeramente superior en Territorio Común (0,52 puntos porcentuales sobre el PIB, lo cual da lugar a una tasa de variación del 2,29). Obsérvese que en este efecto tiene incidencia fundamental el anteriormente mencionado año 1994, por lo que el resultado obtenido ha de ser analizado considerando la especificidad ocurrida en dicho año, el cual puede producir un importante sesgo en el análisis.

De la medición de la presión fiscal en términos de Valor Añadido Bruto a precios de mercado (ver Anexo 2, 2 de 4) se obtiene que para los dos primeros períodos considerados (1982 a 1995 y 1982 a 1990), el citado ratio resulta superior en el País Vasco respecto al que se obtiene en Territorio Común (0,25 y 0,53 puntos porcentuales, respectivamente). En el tercero de los períodos, esto es, 1991 a 1995, parece que dicho ratio se iguala en promedio, si bien con un indicador ligeramente superior en Territorio Común (de 0,18 puntos porcentuales sobre la renta, que representa una tasa de variación del 0,74 %).

Los resultados obtenidos con el indicador de renta Valor Añadido Bruto, cuantificado a coste de los factores, y según datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística (datos contenidos en la parte 3 del Anexo 2), muestran, para los dos primeros períodos analizados, un nivel promedio de presión fiscal ligeramente inferior (no llega a un punto porcentual) en el País Vasco respecto a Territorio Común. Llama la atención, por comparación con los anteriores medidores de renta utilizados, el hecho de que en el último de los períodos analizados, dicho indicador refleje una presión fiscal ligeramente superior en el País Vasco (0,07 puntos porcentuales).

En cuanto a los ratios de presión fiscal obtenidos respecto al Valor Añadido Bruto cuantificado a coste de los factores, según información publicada por el Servicio de Estudios del BBV (parte 4 del Anexo 2), ha de apuntarse, en primer lugar, que la serie de datos de que se dispone se refiere a períodos bianuales, por lo que la subdivisión de dicha serie se realizará para los años 1983 a 1989 y 1991 a 1995.

Los resultados obtenidos en los cuadros anteriores reflejan unos niveles de presión fiscal sustancialmente superiores en el País Vasco (promedios de diferencias de 1,92, 1,66 y 2,26 puntos porcentuales, respectivamente) para la totalidad de los períodos analizados, lo cual rompe, en parte, la tendencia registrada con los restantes indicadores.

VIII.1.4. Presión Fiscal Efectiva Global derivada del Total de Tributos Concertados

Por último, en los cuadros contenidos en el Anexo 3 se muestran los niveles de presión fiscal obtenidos en función de los diferentes indicadores de renta considerados, teniendo en cuenta la recaudación por tributos concertados de cada ámbito territorial. Las cifras contenidas en los cuadros mencionados se representan en los gráficos VII.11 a VII.14, siendo comentadas en el capítulo séptimo del estudio.

De las cifras contenidas en los cuadros de la parte primera del Anexo 3 referido (según el indicador de renta Producto Interior Bruto a precios de mercado), se deduce que para los dos primeros períodos analizados, la presión fiscal del País Vasco resulta superior a la obtenida en Territorio Común en aproximadamente medio punto porcentual. En el tercer período, sin embargo, dicha tendencia se invierte, de forma que el indicador obtenido resulta ligeramente superior en Territorio Común (0,33 puntos porcentuales, lo que supone una tasa de variación del 1,74 %), siendo nuevamente fundamental el efecto que se deriva del año 1994, en el que además de los problemas de comparación de la recaudación obtenida en cada territorio, ha de considerarse que en dicho año se incrementa la renta relativa del País Vasco respecto al conjunto del Estado español.

Por otro lado, y según puede observarse en la parte segunda del Anexo 3, los resultados obtenidos con el indicador de renta Valor Añadido Bruto, medido a precios de mercado, muestran que, en promedio, la presión fiscal en el País Vasco resulta superior, para los dos primeros períodos, a la de Territorio Común (en 0,46 y 0,78 puntos porcentuales de promedio, respectivamente), si bien dicho índice tiende a igualarse en el tercero de los períodos considerados, con una muy ligera diferencia «a favor» de Territorio Común (igual a 0,13 puntos porcentuales).

Los comentarios que se derivan de los ratios de presión fiscal obtenidos respecto del indicador de renta Valor Añadido Bruto a coste de los factores, cuantificado por parte del INE (ver parte 3 del Anexo 3), son básicamente los mismos que los realizados en referencia al indicador de presión fiscal medido en términos de Valor Añadido Bruto a precios de mercado, si bien en este último caso la ligera diferencia del último período resulta favorable al País Vasco. Según este indicador, el promedio de la diferencia se sitúa en aproximadamente 0,2 puntos porcentuales para los tres períodos considerados.

Por último, y en relación con el indicador de renta cuantificado por el Servicio de Estudios del BBV, cabe reiterar lo anteriormente

expuesto en cuanto al carácter de bianual de la información de que se dispone y su incidencia en las series temporales consideradas. Los resultados de esta medición son los contenidos en la parte 4 del Anexo 3.

Al igual que en anteriores mediciones, los resultados obtenidos con el indicador de renta Valor Añadido Bruto, medido a coste de los factores publicados por el Servicio de Estudios del BBV, muestran unos niveles de presión fiscal significativamente superiores en el País Vasco respecto al resto del Estado español (diferencias promedio, en puntos porcentuales, de 1,82, 1,66 y 2,03, para los períodos 1983 a 1995, 1983 a 1989 y 1991 a 1995, respectivamente).

VIII.1.5. Resumen de resultados

A continuación se procede a resumir los resultados de las mediciones expuestas en los cuadros recogidos en los Anexos anteriores de manera que permitan visualizar ágilmente las diferencias entre la presión fiscal efectiva global resultante en el País Vasco y en el Resto del Estado Español. En Anexo 4 adjunto se recogen, para cada período temporal analizado, los ratios promedio de los niveles de presión fiscal obtenidos para cada nivel de recaudación considerado, y en función de los diferentes indicadores de renta sobre los que se ha realizado la medición, así como las diferencias porcentuales entre dichos promedios. Por último, a continuación se muestran las tasas de variación en promedio.

De los cuadros anteriores, así como de los reflejados en el Anexo 4, pueden extraerse, entre otros, los siguientes comentarios:

- El promedio de los ratios de presión fiscal obtenido con los indicadores de renta considerados, resulta superior en el País Vasco para las tres «categorías» de ingresos coactivos realizadas

CUADRO VIII.1
Tasas de variación promedio
Período 1982 a 1995

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	5,61	-0,05	1,51
VAB pm (Eustat/INE)	6,86	1,13	2,63
VAB cf (INE)	4,71	-0,79	1,01
VAB cf (BBV)	14,96	9,09	10,9
Promedio indicadores	8,04	2,35	4,01

CUADRO VIII.2
Tasas de variación promedio
Período 1982 a 1990

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	9,00	1,28	3,77
VAB pm (Eustat/INE)	10,00	2,52	4,89
VAB cf (INE)	5,51	-1,52	1,10
VAB cf (BBV)	15,82	8,30	10,94
<i>Promedio indicadores</i>	<i>10,08</i>	<i>2,65</i>	<i>5,18</i>

CUADRO VIII.3
Tasas de variación promedio
Período 1991 a 1995

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	0,75	-2,28	-1,74
VAB pm (Eustat/INE)	1,92	-0,74	-0,64
VAB cf (INE)	3,39	0,28	0,78
VAB cf (BBV)	13,91	10,07	10,83
<i>Promedio indicadores</i>	<i>4,99</i>	<i>1,83</i>	<i>2,31</i>

(total ingresos, total de tributos y total de tributos concertados), y para los tres períodos considerados.

- Ha de considerarse que, según la totalidad de los indicadores de renta utilizados, la presión fiscal determinada sobre el total de ingresos coactivos detruidos por parte del sector público, resulta superior en el País Vasco, en promedio, para todos los períodos considerados.
- Lo anteriormente apuntado se produce en relación con la presión fiscal derivada de los tributos concertados, salvo para el período 1991 a 1995, en el cual, dos de los indicadores de renta utilizados arrojan una presión fiscal superior en Territorio Común. Sin embargo, a la hora de analizar este resultado, han de considerarse las circunstancias que tantas veces han sido comentadas, en cuanto a diferencias en las políticas de devolución entre ambas administraciones e incremento de la renta relativa del País Vasco, fundamentalmente.
- Destaca, asimismo, que los ratios derivados del total de los tributos muestren con mayor frecuencia que los anteriores valores de presión fiscal superiores en Territorio Común. Ello puede ser indicativo de que determinada imposición no concier-

tada se encuentra infravalorada, respecto a su devengo real, en el País Vasco.

- Si se obtuviese el promedio de los indicadores oficiales (excluido el determinado por el medidor de renta de fuente Banco Bilbao Vizcaya), los cifras resultantes, en cuanto a las diferencias porcentuales registradas entre los ratios obtenidos para ambos territorios, son para el período 1991 a 1995.
 - Una presión fiscal superior en el País Vasco, en promedio de 0,74 puntos porcentuales, medida sobre el total de ingresos.
 - Un promedio de presión fiscal inferior en el País Vasco en 0,21 puntos, considerando el total de tributos.
 - El promedio de presión fiscal por tributos concertados resulta inferior en el País Vasco en 0,1 puntos porcentuales.
- Asimismo, cabe llamar la atención sobre el hecho de que los indicadores de renta de una única fuente, tanto para la renta del País Vasco como para la de Territorio Común, muestran, en la totalidad de los casos, una presión fiscal promedio superior en el País Vasco respecto a la de Territorio Común.
- Por otro lado, y en cuanto a las tasas de variación reflejadas en los cuadros anteriores, resulta evidente que las mismas son, en promedio, de signo positivo, lo cual refleja un ratio de presión fiscal superior en el País Vasco. Ello ha de considerarse sin perjuicio de que, según determinados indicadores de renta, el resultado promedio obtenido muestre la tendencia contraria, fundamentalmente en el último de los períodos considerados. Es por ello por lo que para dicho período conviene obtener el promedio de los índices de presión fiscal que se deriva de los indicadores de renta publicados por organismos oficiales, es decir, sin considerar la facilitada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya. Así, el promedio de presión fiscal considerando la totalidad de ingresos coactivos es de 2,02, mientras que cuantificada sobre el total de tributos arroja un resultado de (0,91), siendo el promedio obtenido sobre los tributos concertados igual a (0,53).
- Por último, del análisis de los ratios obtenidos en los diferentes períodos se deduce, según se ha puesto de manifiesto en el capítulo séptimo anterior, que la presión fiscal en el País Vasco ha seguido una tendencia de ligero aumento más o menos uniforme. Sin embargo, el ratio obtenido para el resto del Estado, refleja unos niveles de presión fiscal relativamente bajos en

los primeros años del período analizado, con un brusco incremento que sitúa el ratio en niveles muy próximos, prácticamente de igualdad, a los registrados en el País Vasco.

VIII.1.6. Presión fiscal «acumulada»: resumen de resultados

En los cuadros siguientes se muestra, tal y como se indica en el apartado I anterior, un resumen de los resultados de presión fiscal obtenidos mediante el indicador que pone en relación la recaudación agregada de los períodos considerados con la renta agregada generada en los mismos.

CUADRO VIII.4
Presión fiscal «acumulada»
Período 1982 a 1995

Presión fiscal	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
País Vasco	35,28	22,14	17,85
Resto Estado	30,60	20,30	16,04
Diferencia	4,68	1,84	1,81
% de variación	15,29	9,06	11,28

CUADRO VIII.5
Presión fiscal «acumulada»
Período 1982 a 1990

Presión fiscal	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos 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

CUADRO VIII.6
Presión fiscal «acumulada»
Período 1991 a 1995

Presión fiscal	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
País Vasco	36,70	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 la presión fiscal efectiva global resulta superior en el País Vasco para el total del período analizado, si bien esta superioridad resulta más patente en la primera parte analizada (1982 a 1990), tendiendo en el período 1991 a 1995 a una igualación de los niveles de presión fiscal, si bien los mismos resultan aún ligeramente superiores en el País Vasco.

El carácter superior se manifiesta, para la totalidad de los períodos, en las magnitudes computadas sobre el total de ingresos y sobre los tributos concertados. En lo que respecta al total de tributos, el ratio obtenido en el último de los períodos resulta ligeramente superior en Territorio Común, lo cual pudiera ser consecuencia, entre otros, del efecto producido por aquella recaudación no concertada, la cual, según ha sido anteriormente comentado, pudiera ser inferior a la realmente devengada.

Asimismo, cabe llamar la atención sobre el hecho de que en los cuadros anteriores se observa claramente lo apuntado anteriormente, en cuanto a que el ratio de presión fiscal en Territorio Común ha registrado un notable aumento en los últimos años del período, llegando prácticamente a igualar el ratio obtenido en el País Vasco, pero partiendo de unos niveles manifiestamente inferiores. Sin embargo, la evolución registrada en el País Vasco ha resultado de una mayor uniformidad, con un crecimiento moderado.

VIII.1.7. Otros comentarios

Tal y como se observa en los cuadros anteriores, la presión fiscal efectiva global, calculada respecto del total de ingresos coactivos detraídos por parte de las autoridades públicas, se sitúa en niveles de en torno al 35 % de la renta de cada territorio, si bien la misma resulta ligeramente superior, en torno al 2 % de la renta, en el País Vasco respecto a Territorio Común.

El mismo indicador, determinado respecto al total de ingresos tributarios (es decir, sin considerar las cotizaciones a la Seguridad Social), se sitúa en niveles próximos y algo superiores al 20 % de la renta, de forma que, al igual que en el supuesto anterior, el ratio obtenido para el País Vasco resulta ligeramente mayor que el que se deduce para Territorio Común. Asimismo, cabe indicar que de la comparación de este ratio con el que se deriva de la totalidad de ingresos coactivos, puede inferirse la importancia que representan las cotizaciones a la Seguridad Social, relativamente más altas en el País Vasco, probablemente por los factores anteriormente enunciados.

Por último, la medición de la presión fiscal respecto de los tributos concertados, arroja un resultado que se sitúa en niveles aproximados al 18 % del indicador de renta considerado, siendo de nuevo ligeramente superior en el País Vasco.

De los datos cuantitativos obtenidos en los mencionados cuadros, cabe inferir que, en la práctica, no se ha vulnerado la norma de armonización contenida en el número 12 del artículo 4 del Concierto Económico, dado que la presión fiscal efectiva global que se obtiene en el País Vasco resulta, en términos de media para el período 1982 a 1995, ligeramente superior a la obtenida en Territorio Común.

En todo caso, conviene apuntar que no resulta posible atribuir dicha similitud o, en su caso, ligera superioridad, a las facultades normativas y de gestión conferidas por parte del Concierto Económico a las autoridades del País Vasco, al igual que no hubiera sido posible atribuir a dichas facultades un ratio de presión fiscal inferior.

Por último, cabe reiterar que la cuantificación de la presión fiscal efectiva global se ha realizado considerando el cociente *Recaudación/Renta*, lo cual no significa, según se ha puesto de manifiesto en el capítulo V de este estudio, que dicho indicador sea el más adecuado o resulte el más indicado para cuantificar el concepto de presión fiscal, por otra parte indeterminado y no pacífico, existiendo diversas acepciones del mismo. En esta sección del estudio no se han recogido los resultados obtenidos de la cuantificación del índice de Frank, por considerar que el mismo no es el implícitamente contenido en la norma duodécima, ni aquellos derivados del breve ejercicio de balanza fiscal realizado en el capítulo anterior, dado que los mismos resultan meramente indicativos y, en todo caso, de difícil extrapolación.

VIII.2. Posibles ajustes y su cuantificación

VIII.2.1. Medidas incentivadoras: cuantificación del efecto en la presión fiscal

A continuación, y dado el impacto social que han tenido determinadas medidas promulgadas por las autoridades fiscales vascas a partir del año 1990, fundamentalmente la actualización de balances y las «vacaciones fiscales» de 1993, así como las normas de incentivos de 1988 que si bien fueron dictadas en dicho año conservaron su vigencia hasta 1993, se tratará de cuantificar, en términos del Producto Interior Bruto, el efecto en la presión fiscal de dichas

medidas, si bien ha de considerarse el escaso peso relativo de la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades, la cual representa aproximadamente un 2 % del Producto Interior Bruto, por lo que, en todo caso, no parece que los resultados de la medición pretendida vayan a ser significativos.

El procedimiento que se seguirá para la medición citada es el siguiente:

- En primer lugar se determinará el porcentaje promedio que representa en el período 1982 a 1990, ambos inclusive, la recaudación de la Comunidad Autónoma del País Vasco en concepto de Impuesto sobre Sociedades respecto a la recaudación del Estado español por dicho concepto. Es decir, se ha escogido dicho período dado que las normas citadas no tuvieron incidencia o, en su caso, la misma resultó muy escasa en el mismo.
- Posteriormente, se aplicará el porcentaje promedio obtenido a la recaudación por Impuesto sobre Sociedades registrada en el Estado español en los años 1991 a 1995, ambos inclusive, de forma que mediante este método se obtendrá lo que supuestamente hubiera sido, como máximo, la recaudación del País Vasco en el Impuesto sobre Sociedades de no mediar los incentivos anteriormente mencionados.
- Dicha recaudación «ideal» será comparada con aquella realmente producida en los años 1991 a 1995, obteniéndose las diferencias, tanto en valores absolutos, como en porcentaje sobre el Producto Interior Bruto.
- Posteriormente, se calculará el promedio de los porcentajes que representan las diferencias obtenidas anteriormente, medidas en términos de Producto Interior Bruto, es decir, en términos de presión fiscal.

Cabe apuntar, adicionalmente, que el análisis mencionado se realizará considerando dos niveles diferentes de recaudación por Impuesto sobre Sociedades en la Comunidad Autónoma del País Vasco, y ello para el año 1994. El motivo de utilizar los dos niveles de recaudación mencionados es que, según se ha apuntado con anterioridad, las devoluciones practicadas por este impuesto por parte de las Haciendas del País Vasco en 1994, fueron muy superiores, en cuanto a porcentaje de incremento respecto al ejercicio anterior, a las realizadas por la Hacienda del Estado (114 % frente a 17 %). Así, se considerará como un nivel diferenciado de recaudación del País Vasco, la que se hubiera obtenido en el supuesto en que las devoluciones practicadas se hubieran realizado aplicando

a las del año anterior el mismo porcentaje de incremento que el registrado en el Estado.

El promedio porcentual que ha supuesto la recaudación en el País Vasco por Impuesto sobre Sociedades, a lo largo del período 1982 a 1990, respecto a la recaudación del Estado español, asciende al 4,78 %.

En el cuadro adjunto se muestra, para los años 1991 a 1995, la recaudación real obtenida en el País Vasco por Impuesto sobre Sociedades, la que se hubiera obtenido de aplicar el promedio anterior a la recaudación del Estado, y las diferencias entre ambas, tanto en términos absolutos como en porcentaje sobre el Producto Interior Bruto. Las cifras de dicho cuadro están expresadas en miles de millones de pesetas.

CUADRO VIII.7

Efecto en recaudación de medidas de incentivos

Años	Recaudación real	Recaudación «ideal»	Diferencia	Diferencia sobre PIB
1991	62.844	69.182	-6.338	0,18 %
1992	64.450	63.988	462	-0,01 %
1993	54.899	57.549	-2.650	0,07 %
1994	42.229	54.661	-12.432	0,29 %
1995	58.105	64.220	-6.115	0,13 %
<i>Promedios . .</i>			-5414,6	0,13 %

Tal y como puede observarse, la posible incidencia máxima de los incentivos fiscales promulgados en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades por las autoridades vascas, ha sido muy escasa a lo largo del período considerado, tanto en términos de media como en valores anuales.

En todo caso, destaca excepcionalmente el descenso producido en 1994, cuyo motivo fundamental parece ser el anteriormente comentado de incremento de devoluciones practicadas. No parece razonable atribuir dicho descenso a la figura de las «vacaciones fiscales», entre otros incentivos, dado que el mismo no se ve refrendado en 1995, y ello no encaja con los períodos mínimos de maduración, ni mucho menos, de las potenciales nuevas inversiones.

Si se considera la recaudación que potencialmente hubieran obtenido las haciendas vascas de no mediar un volumen tan excepcional de devoluciones, fundamentalmente a efectos de homogeneizar, para su comparación, las cifras de recaudación del País Vasco y de Territorio Común, se obtendría el siguiente cuadro:

CUADRO VIII.8**Efecto en recaudación de medidas de incentivos:
recaudación de 1994 «corregida»**

Años	Recaudación corregida	Recaudación «ideal»	Diferencia	Diferencia sobre PIB
1991	62.844	69.182	-6.338	0,18 %
1992	64.450	63.988	462	-0,01 %
1993	54.899	57.549	-2.650	0,07 %
1994	53.068	54.661	-1.593	0,04 %
1995	58.105	64.220	-6.115	0,13 %
Promedios . .			-3.246,8	0,08 %

Tal y como se observa en el cuadro anterior, la diferencia anteriormente obtenida, de muy escasa relevancia en términos de Producto Interior Bruto, se reduce aún más, hasta hacerse casi nula, si se considera como recaudación de la CAPV del año 1994 la que hubiera resultado de haber realizado unas devoluciones similares, en porcentaje de incremento respecto a las del ejercicio anterior, a las practicadas por la Administración del Estado.

En todo caso, de los cuadros anteriores parece inferirse que el efecto, en términos de presión fiscal, de las medidas promulgadas por las autoridades fiscales vascas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, es notoriamente irrelevante.

VIII.2.2. Recaudación del año 1994: corrección de nivel de devoluciones

Tal y como ha sido objeto de comentario en apartados anteriores de esta parte octava del estudio, así como en la parte séptima del mismo, en el año 1994 se produce un hecho excepcional, que afecta de forma sustancial a la recaudación obtenida en la Comunidad Autónoma del País Vasco en dicho ejercicio, cual es el elevado volumen de devoluciones de tributos realizado por las administraciones tributarias competentes de dicha Comunidad Autónoma.

Como consecuencia de este hecho, se apuntaba que las comparaciones realizadas respecto de dicho año pudieran no resultar significativas, en tanto en cuanto se produce una fuerte distorsión que, en menor medida, pudiera generarse asimismo en los restantes años analizados y, por ello, parece resultar más adecuado la realización de las mencionadas comparaciones a nivel de promedios que abarquen períodos de varios años.

En todo caso, en este apartado se pretende, en la medida de lo posible, cuantificar el efecto en la presión fiscal obtenida para el citado 1994, de dicho volumen extraordinario de devoluciones.

Para ello se tratará de medir la recaudación adicional que se hubiera obtenido en la Comunidad Autónoma del País Vasco en el supuesto en que las devoluciones practicadas hubieran experimentado una variación, respecto a las realizadas en el año anterior, igual a la que se ha producido en relación con las devoluciones realizadas en Territorio Común.

Cabe apuntar que en el mencionado análisis no se han considerado, por ser desconocidos en cuanto a su cuantificación, la totalidad de las circunstancias que pudieran haber incidido en el citado nivel de devoluciones, entre otros posibles, un mayor volumen de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades o un hipotético sustancial incremento en la actividad exportadora. En todo caso, no parece que los posibles efectos que pudieran derivarse de las circunstancias apuntadas hayan sido de tal magnitud en 1994 respecto a 1993, fundamentalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el volumen de exportaciones o en el de las bases imponibles negativas compensadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En el cuadro siguiente se muestran los porcentajes de incremento de las devoluciones de tributos practicadas en 1994 respecto a 1993, tanto para la Comunidad Autónoma del País Vasco como para el resto del Estado español, y ello para las principales figuras tributarias:

CUADRO VIII.9
Devoluciones practicadas en 1994

	% variación de devoluciones en la CAPV	% variación de devoluciones en el Estado
IRPF	24,50	-1,90
Impuesto sobre Sociedades	114,60	17,10
IVA	23,80	-2,80

El incremento en la recaudación que se hubiera producido en el País Vasco si se aplicase el porcentaje de incremento de devoluciones registrado en el Estado sería el que se muestra en el cuadro siguiente, en miles de millones de pesetas:

Los efectos de dicho incremento de recaudación, en términos porcentuales respecto de los diferentes indicadores de renta utilizados (es decir, en términos de presión fiscal), salvo el correspondiente al Banco Bilbao Vizcaya sobre el cual no se dispone de datos para el año 1994, son los que se muestran en el cuadro siguiente:

CUADRO VIII.10**Incremento de recaudación en el País Vasco a igual porcentaje de devoluciones**

	Incremento de recaudación
IRPF	15.040
Impuesto sobre Sociedades	10.839
IVA	10.967
<i>Total incremento</i>	<i>36.846</i>

CUADRO VIII.11**Efecto en indicador de presión fiscal del incremento de recaudación**

	Efecto en presión fiscal
PIBpm (INE/EUSTAT)	0,87
VABpm (INE/EUSTAT)	0,93
VABcf (INE/INE)	0,96
<i>Promedio indicadores</i>	<i>0,92</i>

Es decir, del cuadro anterior se deduce que, en promedio, la presión fiscal en el País Vasco para el año 1994 hubiera resultado un 0,92 % superior a la registrada en dicho año, en el supuesto en que se hubiese practicado un volumen de devoluciones idéntico, en cuanto a incremento respecto al ejercicio anterior, que el realizado por el Estado español.

Así, el indicador de presión fiscal para el año 1994 hubiera sido el siguiente, tomando nuevamente los diferentes indicadores de renta.

CUADRO VIII.12**Ratios de presión fiscal para 1994****Datos de recaudación corregidos por nivel de devoluciones**

	Presión fiscal resultante		
	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIBpm (INE/EUSTAT)	34,47	22,19	18,69
VABpm (INE/EUSTA)	37,11	23,88	20,12
VABcf (INE/INE)	38,18	24,57	20,70
<i>Promedio indicadores</i>	<i>36,59</i>	<i>23,55</i>	<i>19,84</i>

En consecuencia, las diferencias obtenidas para dicho año respecto al nivel de presión fiscal registrado en Territorio Común serán las siguientes:

CUADRO VIII.13
Diferencias de presión fiscal País Vasco vs.
resto del Estado
Año 1994
Recaudación del País vasco corregida
por nivel de devoluciones

	Diferencias de presión fiscal		
	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIBpm (INE/EUSTAT)	-0,33	-0,36	-0,17
VABpm (INE/EUSTA)	0,13	-0,08	0,09
VABcf (INE/INE)	0,50	0,15	0,28
Promedio indicadores	0,10	-0,10	0,07

De la comparación de las cifras contenidas en el cuadro anterior con las obtenidas en base a la recaudación realmente computada, se deduce que la tendencia, en cuanto a diferencias, se invierte en la mayoría de los indicadores considerados, de forma que se deduce una presión fiscal superior en el País Vasco. En todo caso, cabe apuntar que las diferencias en uno y otro sentido, en ambos cuadros, resultan de relativamente escasa importancia, por lo que, en este sentido, resultaría más propio referirse a niveles de presión fiscal prácticamente idénticos que ligeramente divergentes.

VIII.2.3. Posibles ajustes sobre la Recaudación

VIII.2.3.a) Introducción

Como ya se ha mencionado en repetidas ocasiones en capítulos anteriores, la presión fiscal efectiva global se ha venido midiendo como resultado de la relación existente en términos porcentuales entre un Numerador (Recaudación) y un Denominador (Renta).

Hasta ahora, en todo el capítulo VII del estudio y en los capítulos anteriores, se han presentado una serie de ratios de presión fiscal obtenidos directamente a partir de datos exógenos de naturaleza tributaria, por una parte, y estadística o macroeconómica, por otra, sin que en ningún momento se haya analizado la existencia o inexistencia de un grado mínimo de correlación entre los objetos de las mediciones de cada uno de los dos grupos de información aludidos.

Es decir, por expresarlo de una forma más clara, se desconoce *a priori* si la información sobre la Recaudación de los tributos está obtenida sobre los mismos sujetos o hechos imponible que se han utilizado en la medición de la Renta que se está poniendo en relación en cada indicador de presión fiscal. A este respecto, conviene considerar las reflexiones apuntadas, en cuanto a que, entre otros, los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, pudieran no resultar adecuados a efectos de relacionar la recaudación computada en un territorio y la renta producida u obtenida en el mismo.

Tanto el INE (Instituto Nacional de Estadística), como el Servicio de Estudios del BBV, o el EUSTAT (Instituto Vasco de Estadística) siguen la metodología del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC), según la cual el Producto Interior Bruto de un país o área geográfica representa el resultado final de la actividad de producción de las unidades residentes, entendiéndose por tales, aquellas que tienen un centro de interés en dicha área geográfica. No obstante, como indica el Servicio de Estudios del BBV, *los factores productivos, capital y trabajo, no siempre residen en la provincia o comunidad donde se obtiene el producto, lo que pone de manifiesto la posible existencia de ciertos «desajustes» en la medición de la Renta de un territorio.*

Adicionalmente, el hecho de que la Recaudación se encuentre mediatizada por la normativa del Concierto Económico y sus puntos de conexión introduce una dificultad adicional a la hora de poder determinar si la simple recaudación de tributos en un territorio, en este caso el País Vasco, refleja realmente, a través de su comparación con los indicadores de Renta, el verdadero índice de la presión fiscal sobre los individuos residentes en dicho ámbito geográfico.

Es por todo lo expuesto, por lo que a lo largo de este capítulo se va a analizar la existencia de posibles ajustes que pudiera ser necesario introducir a los datos de Recaudación del País Vasco y del Resto del Estado con el fin de acercarse lo más posible a la cuantificación de la verdadera Presión Efectiva Global en ambos territorios. Asimismo, se van a introducir en este mismo análisis otro tipo de factores conocidos que pueden ayudar a una mejor comprensión e interpretación de los resultados expuestos en el capítulo anterior.

VIII.2.3.b) Recaudación por Tributos Concertados

i) Impuestos Directos: ajuste a la Imposición Directa

El Ajuste a la Imposición Directa trata de recoger el efecto de la tributación de residentes vascos que por motivos diversos se

ingresan en la Hacienda Estatal, principalmente, las retenciones del trabajo personal de los funcionarios que residen en el País Vasco, las retenciones sobre los ingresos financieros satisfechos por la Banca Oficial, retenciones de la deuda pública estatal, etc...

La cifra del ajuste, resultante de un pacto más que de una exhaustiva valoración de los conceptos anteriores, puede estar más o menos cercana al efecto real que producen sobre la Recaudación del País Vasco dichos conceptos, por lo que la presión fiscal resultante puede diferir de la presión fiscal real y efectiva.

A título de mero ejercicio orientativo, se ha tratado de cuantificar, para 1993 y mediante un cálculo global que en ningún caso pretende ser exhaustivo pero que, sin embargo, puede reflejar una insuficiencia del ajuste a la imposición directa, la recaudación que se ha devengado en el País Vasco en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a títulos de deuda pública. Conviene recordar que dichas retenciones son ingresadas exclusivamente por parte de la Administración del Estado.

La deuda pública del Estado a 31 de diciembre de 1993 ascendía aproximadamente a 26,6 billones de pesetas, de los cuales un importe del orden de 15,3 billones correspondía a títulos cuyos rendimientos están sometidos a retención a cuenta por rendimientos de capital mobiliario.

Asumiendo que el tipo de interés al que dichos títulos eran remunerados es igual al 10% y considerando, adicionalmente, que los residentes del País Vasco detentaban un 6,5% de dichos títulos (porcentaje igual a la renta relativa del País Vasco en aquel año), se obtendrían los siguientes resultados:

- Los intereses devengados a favor de personas residentes en el País Vasco podrían haber ascendido a unos 100 mil millones de pesetas.
- En consecuencia, la retención correspondiente a los mismos resulta del orden de 25 mil millones de pesetas.

Debe considerarse, que en el cálculo anterior no se ha considerado el importe de la deuda emitida por otras Comunidades Autónomas que pudiera estar, asimismo, en manos de residentes en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Si se tiene en cuenta que el ajuste por imposición directa ascendió, en 1993, a 28.440 millones de pesetas, cabe dudar de si el

mismo está recogiendo la totalidad de los efectos recaudatorios derivados de los conceptos que teóricamente trata de recoger este ajuste (Retenciones de la Deuda Pública, Retenciones del trabajo personal de los funcionarios del Estado en el País Vasco, Tributación de No Residentes, Banca Oficial, Monopolios, etc...), cuando por uno solo de dichos conceptos se pudiera estar cubriendo, aproximadamente, un 90 % del importe total del ajuste practicado.

Por consiguiente, pudiera pensarse que la presión fiscal en el País Vasco, medida por el cociente Recaudación de las Haciendas Forales (corregida por los ajustes correspondientes) entre Renta, se encuentra infravalorada, en la misma medida en que la de Territorio Común pudiera estar sobrevalorada, aunque con una importancia relativa inferior.

ii) Impuestos Indirectos: ajuste IVA por importaciones y mercado interior

En el capítulo VI de este trabajo se analizó este tema, pudiéndose analizar la razonabilidad cuantitativa de este ajuste, a grandes rasgos, en el ejercicio 1992. Para los ejercicios siguientes ocurre, como hecho significativo, la caída de las fronteras con el resto de la Comunidad Europea, lo que se traduce en una importante caída del ajuste correspondiente a las importaciones. Al igual que en el supuesto anterior, no resulta posible aseverar que la recaudación computada en ambos territorios como relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponde con la realmente devengada en el mismo, debido a que los citados ajustes, inalterados en cuanto a método de cálculo desde la promulgación del Concierto Económico, no tienen por qué reflejar aquel que realmente debiera haberse computado.

VIII.2.3.c) Recaudación por Tributos no Concertados

En la medición de la presión fiscal cuyos resultados se presentan en el capítulo VII del trabajo, se ha considerado, a efectos de cuantificar dicha presión derivada del Total de Tributos y del Total de Ingresos Coactivos recaudados en el País Vasco, el posible efecto de la imposición correspondiente a Tributos no Concertados, principalmente Impuestos Especiales (Hidrocarburos, Bebidas Alcohólicas...), así como Tasas y Otros Ingresos no concertados recaudados por el Estado.

Dado que este tipo de tributos se recaudan exclusivamente por el Estado, no existiendo una clara correspondencia entre el territorio (Delegación de Hacienda Estatal) en que se recaudan y territorialidad de hechos imposables, no es posible conocer el importe que soportan los ciudadanos residentes en el País Vasco de manera objetiva.

Por el motivo anterior, a efectos de nuestro trabajo se había estimado que el País Vasco participa en estas cargas fiscales en un porcentaje sobre el total igual al índice de imputación (6,24 %) fijado al aprobarse el Concierto Económico.

Lógicamente, de este modo pudiéramos estar asignando unos niveles de presión fiscal al País Vasco diferentes a los reales. Como modo de juzgar la razonabilidad de nuestra estimación, se ha analizado el porcentaje que representa el Consumo del País Vasco respecto del Consumo del Estado, ya que estos tributos (en especial los Impuestos Especiales) gravan fundamentalmente consumo. Cabe decir que, el Consumo Total del País Vasco representa un 6,4 % del Consumo Total del Estado español, así como un 6,7 % si se toma únicamente el Consumo Privado.

Adicionalmente, y en referencia concreta a determinados Impuestos Especiales, como por ejemplo el que grava los hidrocarburos, pudieran utilizarse otros índices alternativos, entre los que cabe citar el consumo realizado por parte del sector industrial, el cual, es razonable suponer, demandará en mayor medida los productos gravados por este impuesto. En este supuesto, y dado el peso de dicho sector en el País Vasco, sensiblemente superior al alcanzado por el mismo en el resto del Estado español, pudiera inferirse que la recaudación devengada en dicho territorio vasco resulta superior a la atribuida al mismo en función del índice 6,24 %.

A partir de los datos anteriores, pudiera inferirse que la estimación efectuada es razonable, dado que no hay diferencias significativas entre los porcentajes de consumo citados y el índice de imputación del Concierto Económico. No obstante, sí conviene resaltar que de haberse utilizado como índice de imputación de la recaudación de tributos no concertados dichos porcentajes de consumo, hubieran resultado unos índices de presión fiscal superiores en un rango del 0,1 al 0,3 % del PIB.

VIII.2.3.d) Recaudación del Estado en el País Vasco

Anteriormente se ha comentado que, como consecuencia de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, resumidos en el capítulo séptimo del presente estudio para las principales figuras tributarias, la recaudación imputada a cada uno de los territorios, foral y común, pudiera no coincidir con la realmente devengada en los mismos, y ello como consecuencia que determinadas recaudaciones se imputan en función de determinados índices previamente pactados.

Como consecuencia de lo expuesto en el párrafo anterior, pudiera ocurrir que los índices de presión fiscal obtenidos no correspon-

dieran con la presión fiscal realmente soportada por los individuos de los ámbitos territoriales considerados, y ello una vez obviados, a estos efectos, los problemas teóricos que plantea el propio concepto de presión fiscal y los indicadores existentes para su medición. Conviene considerar, como dato ilustrativo de lo que se acaba de comentar, que la recaudación total computada en el País Vasco en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido puede disgregarse en dos componentes, tal y como puede observarse en el gráfico VII.19, cuales son:

- Recaudación directamente ingresada, que representa aproximadamente un 60 % del total.
- Recaudación derivada de los ajustes por imposición indirecta, la cual supone aproximadamente un 40 % del total.

En todo caso, cabe indicar que la cuantificación de los ajustes que sería preciso realizar a la recaudación computada en cada territorio, a efectos de que la misma recoja aquella realmente devengada en el mismo, resulta, en la práctica, de dudosa realización posible, por lo que los resultados obtenidos de los niveles de presión fiscal, deberán ser considerados, en este sentido, con cautela.

A título informativo sobre lo que pudiera representar, anualmente, la recaudación que, vía puntos de conexión del Concierto Económico, se traslada de un territorio a otro, cabe hacer mención a la recaudación de impuestos, directos e indirectos, obtenida por las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en País Vasco, para el período 1989-1995:

CUADRO VIII.14 **Recaudación en el País Vasco de las Delegaciones de la AEAT**

Años	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Total Impuestos
1990	116.095	102.689	218.784
1991	109.129	108.465	217.594
1992	138.284	77.573	215.857
1993	137.262	49.234	186.496
1994	120.056	63.019	183.075
1995	127.705	79.032	206.737

FUENTE: Ventana Económica, junio 1996.

De los importes recogidos en el cuadro anterior, cabe inferir que el efecto potencial en el indicador de presión fiscal utilizado, de la recaudación «trasladada» de uno a otro territorio por efecto de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico,

puede resultar sumamente importante. Evidentemente, los importes recogidos en el cuadro anterior en ningún caso cabe afirmar que corresponden con la cuantificación de los efectos en recaudación de los mencionados puntos de conexión, dado que, entre otros, pueden existir delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no situadas en el País Vasco pero que recauden impuestos devengados en el mismo o, por el contrario, ingresos imputados como recaudación a las Diputaciones Forales que han sido devengados en el resto del Estado.

En todo caso, conviene reiterar nuevamente la importancia cuantitativa potencial de los importes a los que se está haciendo referencia, la cual puede dilucidarse en las cifras contenidas en el cuadro anterior.

ANEXO I

**PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL DERIVADA
DEL TOTAL DE INGRESOS COACTIVOS**

I de 4 Sobre PIBpm (INE/EUSTAT)

a) Período 1982 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	28,48	24,81	3,67	14,79
1983	29,94	28,33	1,61	5,68
1984	34,52	30,37	4,15	13,66
1985	33,62	29,46	4,16	14,12
1986	33,71	29,75	3,96	13,31
1987	33,98	31,34	2,64	8,42
1988	33,75	31,74	2,01	6,33
1989	33,73	33,69	0,04	0,12
1990	34,79	33,46	1,33	3,97
1991	35,40	33,78	1,62	4,80
1992	35,06	34,66	0,40	1,15
1993	35,10	33,99	1,11	3,27
1994	33,60	34,80	-1,20	-3,45
1995	33,60	34,23	-0,63	-1,84
Promedio	33,52	31,74	1,78	5,60

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	28,48	24,81	3,67	14,79
1983	29,94	28,33	1,61	5,68
1984	34,52	30,37	4,15	13,66
1985	33,62	29,46	4,16	14,12
1986	33,71	29,75	3,96	13,31
1987	33,98	31,34	2,64	8,42
1988	33,75	31,74	2,01	6,33
1989	33,73	33,69	0,04	0,12
1990	34,79	33,46	1,33	3,97
Promedio	32,95	30,33	2,62	9,00

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	35,40	33,78	1,62	4,80
1992	35,06	34,66	0,40	1,15
1993	35,10	33,99	1,11	3,27
1994	33,60	34,80	-1,20	-3,45
1995	33,60	34,23	-0,63	-1,84
Promedio	34,55	34,29	0,26	0,76

2 de 4 Sobre VABpm (INE/EUSTAT)**a) Período 1982 a 1995**

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	29,96	26,63	3,33	12,50
1983	31,60	28,85	2,75	9,53
1984	36,49	30,87	5,62	18,21
1985	35,66	29,98	5,68	18,95
1986	35,88	31,49	4,39	13,94
1987	36,46	33,47	2,99	8,93
1988	36,25	33,96	2,29	6,74
1989	36,13	36,10	0,03	0,08
1990	37,28	35,69	1,59	4,46
1991	37,91	36,00	1,91	5,31
1992	37,87	37,07	0,80	2,16
1993	37,82	36,00	1,82	5,06
1994	36,18	36,98	-0,80	-2,16
1995	36,14	36,37	-0,23	-0,63
<i>Promedio</i>	35,83	33,53	2,30	6,85

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	29,96	26,63	3,33	12,50
1983	31,60	28,85	2,75	9,53
1984	36,49	30,87	5,62	18,21
1985	35,66	29,98	5,68	18,95
1986	35,88	31,49	4,39	13,94
1987	36,46	33,47	2,99	8,93
1988	36,25	33,96	2,29	6,74
1989	36,13	36,10	0,03	0,08
1990	37,28	35,69	1,59	4,46
<i>Promedio</i>	35,08	31,89	3,19	9,99

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	37,91	36,00	1,91	5,31
1992	37,87	37,07	0,80	2,16
1993	37,82	36,00	1,82	5,06
1994	36,18	36,98	-0,80	-2,16
1995	36,14	36,37	-0,23	-0,63
<i>Promedio</i>	37,18	36,48	0,70	1,92

3 de 4 Sobre VABcf (INE/INE)

a) Período 1982 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	28,19	26,24	1,95	7,43
1983	30,17	30,24	-0,07	-0,23
1984	35,48	32,48	3,00	9,24
1985	33,78	31,85	1,93	6,06
1986	33,94	32,79	1,15	3,51
1987	36,17	34,38	1,79	5,21
1988	37,52	34,52	3,00	8,69
1989	37,86	36,68	1,18	3,22
1990	38,75	36,37	2,38	6,54
1991	39,04	36,71	2,33	6,35
1992	39,43	37,90	1,53	4,04
1993	39,32	36,58	2,74	7,49
1994	37,22	37,68	-0,46	-1,22
1995	37,22	37,07	0,15	0,40
<i>Promedio</i>	<i>36,01</i>	<i>34,39</i>	<i>1,61</i>	<i>4,69</i>

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	28,19	26,24	1,95	7,43
1983	30,17	30,24	-0,07	-0,23
1984	35,48	32,48	3,00	9,24
1985	33,78	31,85	1,93	6,06
1986	33,94	32,79	1,15	3,51
1987	36,17	34,38	1,79	5,21
1988	37,52	34,52	3,00	8,69
1989	37,86	36,68	1,18	3,22
1990	38,75	36,37	2,38	6,54
<i>Promedio</i>	<i>34,65</i>	<i>32,84</i>	<i>1,81</i>	<i>5,52</i>

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	39,04	36,71	2,33	6,35
1992	39,43	37,90	1,53	4,04
1993	39,32	36,58	2,74	7,49
1994	37,22	37,68	-0,46	-1,22
1995	37,22	37,07	0,15	0,40
<i>Promedio</i>	<i>38,45</i>	<i>37,19</i>	<i>1,26</i>	<i>3,38</i>

4 de 4 Sobre VABcf (BBV)**a) Período 1983 a 1995**

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1983	30,76	28,09	2,67	9,51
1985	36,13	29,70	6,43	21,65
1987	36,28	31,08	5,20	16,73
1989	37,43	32,51	4,92	15,13
1991	38,99	33,66	5,33	15,83
1993	39,07	33,74	5,33	15,80
1995	37,41	33,98	3,43	10,09
<i>Promedio</i>	36,58	31,82	4,76	14,95

b) Período 1983 a 1989

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1983	30,76	28,09	2,67	9,51
1985	36,13	29,70	6,43	21,65
1987	36,28	31,08	5,20	16,73
1989	37,43	32,51	4,92	15,13
<i>Promedio</i>	35,15	30,35	4,80	15,82

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	38,99	33,66	5,33	15,83
1993	39,07	33,74	5,33	15,80
1995	37,41	33,98	3,43	10,09
<i>Promedio</i>	38,49	33,79	4,70	13,91

ANEXO 2

**PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL DERIVADA
DEL TOTAL DE TRIBUTOS**

I de 4 Sobre PIBpm (INE/EUSTAT)**a) Período 1982 a 1995**

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	16,62	15,38	1,24	8,06
1983	18,30	18,15	0,15	0,83
1984	20,14	19,26	0,88	4,57
1985	19,64	18,69	0,95	5,08
1986	20,13	19,25	0,88	4,57
1987	21,73	21,33	0,40	1,88
1988	21,86	21,71	0,15	0,69
1989	21,65	23,31	-1,66	-7,12
1990	22,24	22,93	-0,69	-3,01
1991	23,05	23,13	-0,08	-0,35
1992	22,89	23,30	-0,41	-1,76
1993	22,71	22,45	0,26	1,16
1994	21,32	22,55	-1,23	-5,45
1995	21,09	22,20	-1,11	-5,00
Promedio	20,96	20,97	-0,01	-0,05

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	16,62	15,38	1,24	8,06
1983	18,30	18,15	0,15	0,83
1984	20,14	19,26	0,88	4,57
1985	19,64	18,69	0,95	5,08
1986	20,13	19,25	0,88	4,57
1987	21,73	21,33	0,40	1,88
1988	21,86	21,71	0,15	0,69
1989	21,65	23,31	-1,66	-7,12
1990	22,24	22,93	-0,69	-3,01
Promedio	20,26	20,00	0,26	1,28

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	23,05	23,13	-0,08	-0,35
1992	22,89	23,30	-0,41	-1,76
1993	22,71	22,45	0,26	1,16
1994	21,32	22,55	-1,23	-5,45
1995	21,09	22,20	-1,11	-5,00
Promedio	22,21	22,73	-0,52	-2,29

2 de 4 Sobre VABpm (INE/EUSTAT)**a) Período 1982 a 1995**

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	17,49	16,51	0,98	5,94
1983	19,32	18,49	0,83	4,49
1984	21,29	19,58	1,71	8,73
1985	20,84	19,02	1,82	9,57
1986	21,43	20,38	1,05	5,15
1987	23,31	22,78	0,53	2,33
1988	23,48	23,22	0,26	1,12
1989	23,19	24,98	-1,79	-7,17
1990	23,83	24,45	-0,62	-2,54
1991	24,69	24,65	0,04	0,16
1992	24,72	24,91	-0,19	-0,76
1993	24,47	23,78	0,69	2,90
1994	22,95	23,96	-1,01	-4,22
1995	22,68	23,58	-0,90	-3,82
<i>Promedio</i>	<i>22,41</i>	<i>22,16</i>	<i>0,25</i>	<i>1,13</i>

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	17,49	16,51	0,98	5,94
1983	19,32	18,49	0,83	4,49
1984	21,29	19,58	1,71	8,73
1985	20,84	19,02	1,82	9,57
1986	21,43	20,38	1,05	5,15
1987	23,31	22,78	0,53	2,33
1988	23,48	23,22	0,26	1,12
1989	23,19	24,98	-1,79	-7,17
1990	23,83	24,45	-0,62	-2,54
<i>Promedio</i>	<i>21,58</i>	<i>21,05</i>	<i>0,53</i>	<i>2,52</i>

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	24,69	24,65	0,04	0,16
1992	24,72	24,91	-0,19	-0,76
1993	24,47	23,78	0,69	2,90
1994	22,95	23,96	-1,01	-4,22
1995	22,68	23,58	-0,90	-3,82
<i>Promedio</i>	<i>24,00</i>	<i>24,18</i>	<i>-0,18</i>	<i>-0,74</i>

3 de 4 Sobre VABcf (INE/INE)**a) Período 1982 a 1995**

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	16,45	16,27	0,18	1,11
1983	18,44	19,38	-0,94	-4,85
1984	20,69	20,60	0,09	0,44
1985	19,74	20,21	-0,47	-2,33
1986	20,27	21,22	-0,95	-4,48
1987	23,13	23,40	-0,27	-1,15
1988	24,31	23,61	0,70	2,96
1989	24,30	25,39	-1,09	-4,29
1990	24,77	24,92	-0,15	-0,60
1991	25,42	25,14	0,28	1,11
1992	25,74	25,47	0,27	1,06
1993	25,44	24,16	1,28	5,30
1994	23,61	24,42	-0,81	-3,32
1995	23,36	24,03	-0,67	-2,79
Promedio	22,55	22,73	-0,18	-0,80

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	16,45	16,27	0,18	1,11
1983	18,44	19,38	-0,94	-4,85
1984	20,69	20,60	0,09	0,44
1985	19,74	20,21	-0,47	-2,33
1986	20,27	21,22	-0,95	-4,48
1987	23,13	23,40	-0,27	-1,15
1988	24,31	23,61	0,70	2,96
1989	24,30	25,39	-1,09	-4,29
1990	24,77	24,92	-0,15	-0,60
Promedio	21,34	21,67	-0,33	-1,52

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	25,42	25,14	0,28	1,11
1992	25,74	25,47	0,27	1,06
1993	25,44	24,16	1,28	5,30
1994	23,61	24,42	-0,81	-3,32
1995	23,36	24,03	-0,67	-2,79
Promedio	24,71	24,64	0,07	0,28

4 de 4 Sobre VABcf (BBV)

a) Período 1983 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1983	18,80	18,00	0,80	4,44
1985	21,12	18,84	2,28	12,10
1987	23,20	21,15	2,05	9,69
1989	24,02	22,50	1,52	6,76
1991	25,39	23,05	2,34	10,15
1993	25,28	22,28	3,00	13,46
1995	23,47	22,03	1,44	6,54
<i>Promedio</i>	<i>23,04</i>	<i>21,12</i>	<i>1,92</i>	<i>9,08</i>

b) Período 1983 a 1989

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1983	18,80	18,00	0,80	4,44
1985	21,12	18,84	2,28	12,10
1987	23,20	21,15	2,05	9,69
1989	24,02	22,50	1,52	6,76
<i>Promedio</i>	<i>21,79</i>	<i>20,12</i>	<i>1,66</i>	<i>8,28</i>

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	25,39	23,05	2,34	10,15
1993	25,28	22,28	3,00	13,46
1995	23,47	22,03	1,44	6,54
<i>Promedio</i>	<i>24,71</i>	<i>22,45</i>	<i>2,26</i>	<i>10,07</i>

ANEXO 3

**PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL DERIVADA
DEL TOTAL DE TRIBUTOS CONCERTADOS**

I de 4 Sobre PIBpm (INE/EUSTAT)
a) Período 1982 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	11,79	10,24	1,55	15,14
1983	12,50	11,83	0,67	5,66
1984	14,19	12,88	1,31	10,17
1985	14,50	13,24	1,26	9,52
1986	16,08	15,05	1,03	6,84
1987	17,64	17,03	0,61	3,58
1988	17,90	17,44	0,46	2,64
1989	18,08	19,41	-1,33	-6,85
1990	18,63	19,07	-0,44	-2,31
1991	19,25	19,14	0,11	0,57
1992	19,42	19,68	-0,26	-1,32
1993	19,20	18,77	0,43	2,29
1994	17,82	18,86	-1,04	-5,51
1995	17,75	18,66	-0,91	-4,88
<i>Promedio</i>	<i>16,77</i>	<i>16,52</i>	<i>0,25</i>	<i>1,50</i>

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	11,79	10,24	1,55	15,14
1983	12,50	11,83	0,67	5,66
1984	14,19	12,88	1,31	10,17
1985	14,50	13,24	1,26	9,52
1986	16,08	15,05	1,03	6,84
1987	17,64	17,03	0,61	3,58
1988	17,90	17,44	0,46	2,64
1989	18,08	19,41	-1,33	-6,85
1990	18,63	19,07	-0,44	-2,31
<i>Promedio</i>	<i>15,70</i>	<i>15,13</i>	<i>0,57</i>	<i>3,76</i>

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	19,25	19,14	0,11	0,57
1992	19,42	19,68	-0,26	-1,32
1993	19,20	18,77	0,43	2,29
1994	17,82	18,86	-1,04	-5,51
1995	17,75	18,66	-0,91	-4,88
<i>Promedio</i>	<i>18,69</i>	<i>19,02</i>	<i>-0,33</i>	<i>-1,74</i>

2 de 4 Sobre VABpm (INE/EUSTAT)

a) Período 1982 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	12,40	11,00	1,40	12,73
1983	13,19	12,05	1,14	9,46
1984	15,00	13,10	1,90	14,50
1985	15,38	13,47	1,91	14,18
1986	17,11	15,93	1,18	7,41
1987	18,92	18,19	0,73	4,01
1988	19,22	18,66	0,56	3,00
1989	19,37	20,80	-1,43	-6,87
1990	19,96	20,34	-0,38	-1,87
1991	20,61	20,40	0,21	1,03
1992	20,98	21,05	-0,07	-0,33
1993	20,68	19,88	0,80	4,02
1994	19,19	20,03	-0,84	-4,19
1995	19,08	19,83	-0,75	-3,78
<i>Promedio</i>	<i>17,94</i>	<i>17,48</i>	<i>0,46</i>	<i>2,63</i>

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	12,40	11,00	1,40	12,73
1983	13,19	12,05	1,14	9,46
1984	15,00	13,10	1,90	14,50
1985	15,38	13,47	1,91	14,18
1986	17,11	15,93	1,18	7,41
1987	18,92	18,19	0,73	4,01
1988	19,22	18,66	0,56	3,00
1989	19,37	20,80	-1,43	-6,87
1990	19,96	20,34	-0,38	-1,87
<i>Promedio</i>	<i>16,73</i>	<i>15,95</i>	<i>0,78</i>	<i>4,89</i>

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	20,61	20,40	0,21	1,03
1992	20,98	21,05	-0,07	-0,33
1993	20,68	19,88	0,80	4,02
1994	19,19	20,03	-0,84	-4,19
1995	19,08	19,83	-0,75	-3,78
<i>Promedio</i>	<i>20,11</i>	<i>20,24</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,64</i>

3 de 4 Sobre VABcf (INE/INE)

a) Período 1982 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	11,67	10,84	0,83	7,66
1983	12,59	12,63	-0,04	-0,32
1984	14,58	13,78	0,80	5,81
1985	14,57	14,31	0,26	1,82
1986	16,18	16,58	-0,40	-2,41
1987	18,77	18,68	0,09	0,48
1988	19,90	18,97	0,93	4,90
1989	20,29	21,14	-0,85	-4,02
1990	20,75	20,73	0,02	0,10
1991	21,22	20,80	0,42	2,02
1992	21,84	21,52	0,32	1,49
1993	21,50	20,20	1,30	6,44
1994	19,74	20,42	-0,68	-3,33
1995	19,66	20,20	-0,54	-2,67
<i>Promedio</i>	<i>18,09</i>	<i>17,91</i>	<i>0,18</i>	<i>1,01</i>

b) Período 1982 a 1990

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1982	11,67	10,84	0,83	7,66
1983	12,59	12,63	-0,04	-0,32
1984	14,58	13,78	0,80	5,81
1985	14,57	14,31	0,26	1,82
1986	16,18	16,58	-0,40	-2,41
1987	18,77	18,68	0,09	0,48
1988	19,90	18,97	0,93	4,90
1989	20,29	21,14	-0,85	-4,02
1990	20,75	20,73	0,02	0,10
<i>Promedio</i>	<i>16,59</i>	<i>16,41</i>	<i>0,18</i>	<i>1,11</i>

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	21,22	20,80	0,42	2,02
1992	21,84	21,52	0,32	1,49
1993	21,50	20,20	1,30	6,44
1994	19,74	20,42	-0,68	-3,33
1995	19,66	20,20	-0,54	-2,67
<i>Promedio</i>	<i>20,79</i>	<i>20,63</i>	<i>0,16</i>	<i>0,78</i>

4 de 4 Sobre VABcf (BBV)**a) Período 1983 a 1995**

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1983	12,84	11,73	1,11	9,46
1985	15,58	13,35	2,23	16,70
1987	18,83	16,88	1,95	11,55
1989	20,06	18,73	1,33	7,10
1991	21,20	19,07	2,13	11,17
1993	21,37	18,63	2,74	14,71
1995	19,75	18,52	1,23	6,64
<i>Promedio</i>	<i>18,52</i>	<i>16,70</i>	<i>1,82</i>	<i>10,90</i>

b) Período 1983 a 1989

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1983	12,84	11,73	1,11	9,46
1985	15,58	13,35	2,23	16,70
1987	18,83	16,88	1,95	11,55
1989	20,06	18,73	1,33	7,10
<i>Promedio</i>	<i>16,83</i>	<i>15,17</i>	<i>1,66</i>	<i>10,94</i>

c) Período 1991 a 1995

Año	% PF País Vasco	% PF Resto Estado	Diferencia porcentual	% de variación
1991	21,20	19,07	2,13	11,17
1993	21,37	18,63	2,74	14,71
1995	19,75	18,52	1,23	6,64
<i>Promedio</i>	<i>20,77</i>	<i>18,74</i>	<i>2,03</i>	<i>10,83</i>

ANEXO 4

RESUMEN DE RESULTADOS

I de 3 Período 1982 a 1995

a) Resumen correspondiente al País Vasco (promedios)

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	33,52	20,96	16,77
VAB pm (Eustat/INE)	35,83	22,41	17,94
VAB cf (INE)	36,01	22,55	18,09
VAB cf (BBV)	36,58	23,04	18,52
<i>Promedio indicadores</i>	<i>35,49</i>	<i>22,24</i>	<i>17,83</i>

b) Resumen correspondiente al resto del Estado (promedios)

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	31,74	20,97	16,52
VAB pm (Eustat/INE)	33,53	22,16	17,48
VAB cf (INE)	34,39	22,73	17,91
VAB cf (BBV)	31,82	21,12	16,70
<i>Promedio indicadores</i>	<i>32,87</i>	<i>21,75</i>	<i>17,15</i>

c) Resumen de diferencias porcentuales (promedios)

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	1,78	-0,01	0,25
VAB pm (Eustat/INE)	2,30	0,25	0,46
VAB cf (INE)	1,62	-0,18	0,18
VAB cf (BBV)	4,76	1,92	1,82
<i>Promedio indicadores</i>	<i>2,62</i>	<i>0,50</i>	<i>0,68</i>

2 de 3 Período 1982 a 1990**a) Resumen correspondiente al País Vasco (promedios)**

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	32,95	20,26	15,70
VAB pm (Eustat/INE)	35,08	21,58	16,73
VAB cf (INE)	34,65	21,34	16,59
VAB cf (BBV)	35,15	21,79	16,83
<i>Promedio indicadores</i>	<i>34,46</i>	<i>21,24</i>	<i>16,46</i>

b) Resumen correspondiente al resto del Estado (promedios)

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	30,33	20,00	15,13
VAB pm (Eustat/INE)	31,89	21,05	15,95
VAB cf (INE)	32,84	21,67	16,41
VAB cf (BBV)	30,35	20,12	15,17
<i>Promedio indicadores</i>	<i>31,35</i>	<i>20,71</i>	<i>15,67</i>

c) Resumen de diferencias porcentuales (promedios)

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	2,62	0,26	0,57
VAB pm (Eustat/INE)	3,19	0,53	0,78
VAB cf (INE)	1,81	-0,33	0,18
VAB cf (BBV)	4,80	1,67	2,03
<i>Promedio indicadores</i>	<i>3,11</i>	<i>0,53</i>	<i>0,89</i>

3 de 3 Período 1991 a 1995**a) Resumen correspondiente al País Vasco (promedios)**

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	34,55	22,21	18,69
VAB pm (Eustat/INE)	37,18	24,00	20,11
VAB cf (INE)	38,45	24,71	20,79
VAB cf (BBV)	38,49	24,71	20,77
<i>Promedio indicadores</i>	<i>37,17</i>	<i>23,91</i>	<i>20,09</i>

b) Resumen correspondiente al resto del Estado (promedios)

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	34,29	22,73	19,02
VAB pm (Eustat/INE)	36,48	24,18	20,24
VAB cf (INE)	37,19	24,64	20,63
VAB cf (BBV)	33,79	22,45	18,74
<i>Promedio indicadores</i>	<i>35,44</i>	<i>23,50</i>	<i>19,66</i>

c) Resumen de diferencias porcentuales (promedios)

	Total Ingresos	Total Tributos	Tributos Concertados
PIB pm (Eustat/INE)	0,26	-0,52	-0,33
VAB pm (Eustat/INE)	0,70	-0,18	-0,13
VAB cf (INE)	1,26	0,07	0,16
VAB cf (BBV)	4,70	2,26	2,03
<i>Promedio indicadores</i>	<i>1,73</i>	<i>0,41</i>	<i>0,43</i>

ANEXO 5

COMPONENTES DEL PIB

I de 3 Componentes del PIB del País Vasco (expresado en millones de ptas.)

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995 P
Demanda														
Consumo Privado	861.662	984.879	1.112.914	1.251.098	1.403.732	1.555.335	1.699.981	1.898.096	2.112.070	2.323.225	2.520.501	2.616.814	2.751.706	2.891.630
Consumo Público	123.822	144.501	155.049	180.632	223.803	247.078	281.175	336.767	379.841	433.199	477.602	508.116	531.835	563.745
Formación Bruta Capital	242.860	276.861	302.055	344.268	387.990	453.948	535.659	664.496	746.833	853.015	842.382	801.046	871.592	975.486
Variación Existencias	-470	-11.560	-2.500	-1.466	-8.500	-4.979	8.787	41.311	26.660	15.924	31.798	37.106	23.581	26.392
Exportaciones:														
Resto Estado	914.569	965.889	994.867	1.096.406	1.171.489	1.331.667	1.449.916	1.603.558	1.608.691	1.539.611	1.571.099	1.510.246	1.628.338	1.799.313
Resto Mundo	313.851	376.857	476.582	497.089	453.379	438.127	544.850	602.807	638.360	685.748	713.832	834.397	1.080.684	1.185.618
Importaciones:														
Resto Estado	-747.664	-831.403	-946.137	-1.030.387	-1.138.578	-1.213.724	-1.322.959	-1.443.880	-1.542.372	-1.621.637	-1.669.326	-1.664.571	-1.813.724	-1.867.403
Resto Mundo	-348.981	-404.128	-419.274	-479.754	-407.264	-446.056	-513.033	-648.461	-637.892	-643.700	-657.186	-671.469	-825.919	-984.082
PIB PM	1.359.649	1.501.896	1.673.556	1.857.886	2.086.051	2.361.396	2.684.376	3.054.694	3.332.191	3.585.385	3.830.702	3.971.685	4.248.093	4.590.699
Oferta														
Sector Agropesquero	33.559	38.651	43.581	46.723	49.206	50.204	54.316	60.779	59.785	67.226	61.489	62.425	73.109	78.402
Industria	602.396	638.550	700.581	755.784	826.106	915.821	1.036.397	1.161.668	1.219.426	1.232.047	1.250.653	1.234.688	1.349.185	1.500.493
Construcción	56.143	65.664	78.829	93.986	103.920	120.998	142.650	173.119	213.728	257.970	274.054	282.734	307.411	333.303
Servicios	599.979	680.321	760.277	854.982	980.812	1.114.764	1.266.207	1.455.887	1.616.896	1.790.248	1.960.082	2.106.880	2.216.288	2.356.539
Servicios bancarios	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Servicios financieros	1.292.077	1.423.186	1.583.268	1.751.475	1.960.044	2.201.187	2.499.570	2.851.453	3.109.835	3.347.491	3.546.278	3.686.727	3.945.993	4.268.737
IVA que grava los productos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VAB PM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Impuestos ligados import.	67.572	78.711	90.288	106.411	123.984	133.838	155.921	176.654	200.309	218.612	268.519	276.051	293.941	311.845
PIB PM	1.359.649	1.501.897	1.673.556	1.857.886	2.086.051	2.361.396	2.684.376	3.054.694	3.332.191	3.585.385	3.830.702	3.971.685	4.248.093	4.590.699
Cuenta de Renta														
Remuneración Asalariados														
Excedente Neto Exploración														
Consumo Capital Fijo														
Impuestos														
Subvenciones Exploración														
PIB PM														

FUENTE: Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT).

2 de 3 Componentes del PIB del Resto del Estado (expresado en millones de ptas.)

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994 P	1995 P
Demanda														
Consumo Privado	12.281.603	13.823.180	15.257.100	16.828.891	19.033.998	21.300.434	23.479.598	26.468.843	29.191.307	31.945.644	34.772.400	35.840.950	37.907.835	40.398.270
Consumo Público	2.495.653	2.946.448	3.293.282	3.971.053	4.516.418	5.204.706	5.643.256	6.468.510	7.434.788	8.448.676	9.615.520	10.191.582	10.368.365	10.900.055
Formación Bruta Capital	3.928.141	4.297.691	4.406.541	5.064.419	5.908.780	7.064.177	8.547.399	10.203.086	11.514.524	12.213.516	12.073.840	11.308.899	11.917.224	13.449.714
Variación Existencias	-13.885	-92.844	6.701	14.876	170.507	262.562	410.544	407.219	434.695	422.092	440.241	-28.718	153.758	282.508
Exportaciones:														
País Vasco	747.664	831.403	946.137	1.030.387	1.138.578	1.213.724	1.322.959	1.443.880	1.542.372	1.621.337	1.669.326	1.664.571	1.813.724	1.867.403
Resto Mundo	3.358.393	4.348.728	5.466.914	5.910.127	5.963.566	6.557.695	7.029.961	7.547.547	7.916.777	8.723.683	9.696.004	10.985.124	13.278.647	15.369.082
Importaciones:														
País Vasco	-914.569	-965.889	-994.867	-1.096.406	-1.171.489	-1.331.667	-1.449.916	-1.603.558	-1.608.691	-1.539.611	-1.571.099	-1.510.246	-1.628.338	-1.799.313
Resto Mundo	-3.675.344	-4.455.942	-4.944.023	-5.380.348	-5.372.417	-6.489.055	-7.509.438	-8.972.089	-9.612.768	-10.493.602	-11.395.575	-11.518.731	-13.442.463	-15.436.418
PIB PM	18.207.656	20.732.775	23.437.785	26.342.999	30.237.941	33.782.576	37.474.363	41.989.434	46.813.004	51.342.035	55.250.657	56.933.431	60.368.752	65.131.301
Oferta														
Sector Agropesquero	1.192.301	1.331.552	1.599.135	1.622.218	1.765.845	1.919.416	2.074.286	2.118.805	2.263.452	2.205.061	1.991.932	2.109.969	2.159.316	2.099.098
Industria	5.285.962	6.102.720	6.968.858	7.867.070	8.600.942	9.343.209	10.025.718	10.986.875	11.726.435	12.607.076	13.016.904	12.948.937	13.753.604	15.252.207
Construcción	1.471.785	1.566.009	1.556.790	1.801.220	1.998.722	2.366.313	2.879.174	3.591.071	4.360.559	4.839.488	4.784.222	4.663.572	4.834.935	5.401.197
Servicios	10.834.320	12.401.717	14.407.767	14.602.547	16.201.490	18.000.978	20.054.942	22.490.328	25.543.306	28.521.100	31.870.660	34.032.041	36.071.842	38.615.961
Servicios bancarios	-889.065	-1.042.993	-1.477.955	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VAB PM	17.895.303	20.359.005	23.054.595	25.893.055	28.566.999	31.629.916	35.034.120	39.187.079	43.893.752	48.172.725	51.663.718	53.754.519	56.819.697	61.368.463
IVA que grava los productos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Impuestos ligados import.	312.353	373.769	383.190	449.944	305.170	370.013	411.531	386.630	351.266	331.103	268.063	318.876	3.433.472	3.609.155
PIB PM	18.207.656	20.732.774	23.437.785	26.342.999	30.237.941	33.782.576	37.474.363	41.989.434	46.813.004	51.342.035	55.250.657	56.933.431	60.368.752	65.131.301
Cuenta de Renta														
Remuneración Asalariados														
Excedente Neto Explotación														
Consumo Capital Fijo														
Impuestos														
Subvenciones Explotación														
PIB PM														

FUENTE: INE - EUSTAT.

3 de 3

Componentes del PIB del Estado Español (expresado en millones de ptas.)

Demanda	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994 P	1995 P
Consumo Privado	13.143.265	14.808.059	16.370.014	18.079.989	20.437.730	22.855.769	25.179.579	28.366.939	31.303.377	34.268.869	37.242.901	38.457.764	40.659.541	43.289.900
Consumo Público	2.619.475	3.090.949	3.448.331	4.151.685	4.740.221	5.451.784	5.924.431	6.831.277	7.814.629	8.881.875	10.093.123	10.699.698	10.900.200	11.463.800
Formación Bruta Capital	4.171.001	4.574.552	4.708.596	5.408.687	6.296.770	7.518.125	9.083.058	10.867.582	12.261.357	13.066.531	12.916.222	12.109.945	12.788.816	14.525.200
Variación Existencias	-14.355	-104.404	4.201	13.411	162.000	257.583	419.333	448.530	461.355	438.016	472.039	8.388	177.339	308.900
Exportaciones:	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pais Vasco	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Resto Mundo	3.672.244	4.725.585	5.943.496	6.407.216	6.416.945	6.995.822	7.574.811	8.150.350	8.555.137	9.409.431	10.409.836	11.819.521	14.359.331	16.554.700
Importaciones:	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pais Vasco	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Resto Mundo	-4.024.325	-4.860.070	-5.363.297	-5.860.102	-5.729.681	-6.935.111	-8.022.471	-9.620.550	-10.250.660	-11.137.302	-12.052.761	-12.190.200	-14.268.382	-16.420.500
PIB PM	19.567.305	22.234.671	25.111.341	28.200.885	32.323.992	36.143.972	40.158.739	45.044.128	50.145.195	54.927.420	59.081.359	60.905.116	64.616.845	69.722.000
Oferta														
Sector Agropesqueiro	1.225.860	1.370.203	1.642.716	1.668.941	1.815.051	1.969.620	2.128.602	2.179.584	2.323.237	2.272.287	2.053.421	2.172.394	2.232.425	2.177.500
Industria	5.888.358	6.741.270	7.669.439	8.622.854	9.427.048	10.259.030	11.062.115	12.148.543	12.945.861	13.839.123	14.267.557	14.183.625	15.102.789	16.752.700
Construcción	1.527.928	1.631.673	1.835.619	1.895.206	2.102.642	2.486.711	3.021.824	3.764.190	4.574.287	5.097.458	5.058.276	4.946.306	5.142.346	5.734.500
Servicios	11.434.299	13.082.038	15.168.044	15.457.529	17.182.302	19.115.742	21.321.149	23.946.215	27.160.202	30.311.348	33.830.742	36.138.921	38.288.130	40.972.500
Servicios bancarios	-889.065	-1.042.993	-1.477.955	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VAB PM	19.187.380	21.782.191	24.637.863	27.644.530	30.527.043	33.831.103	37.533.690	42.038.532	47.003.532	51.520.216	55.209.996	57.441.246	60.765.690	65.637.200
IVA que grava los productos	0	0	0	0	1.467.795	1.916.485	2.184.633	2.592.379	2.768.295	3.056.819	3.587.395	3.331.601	3.727.413	3.921.000
Impuestos ligados import.	379.925	452.480	473.478	556.355	329.154	396.384	440.416	413.217	373.313	350.385	283.968	132.269	123.742	163.800
PIB PM	19.567.305	22.234.671	25.111.341	28.200.885	32.323.992	36.143.972	40.158.739	45.044.128	50.145.195	54.927.420	59.081.359	60.905.116	64.616.845	69.722.000
Cuenta de Renta														
Remuneración Acabarrados	9.853.206	11.132.374	11.876.164	12.904.742	14.589.190	16.307.132	18.198.775	20.441.744	23.284.006	25.788.019	27.673.341	28.310.373	28.981.640	
Excedente Neto Explotación	6.427.108	7.140.045	8.637.726	9.727.278	11.059.232	12.528.472	14.076.618	15.807.550	17.229.229	18.678.986	19.804.861	21.159.336	23.130.454	
Consumo Capital Fijo	2.253.670	2.637.905	3.029.620	3.587.458	3.857.866	4.177.674	4.599.849	5.033.337	5.545.156	6.023.846	6.452.201	6.980.133	7.479.206	
Impuestos	1.522.349	1.900.140	2.271.404	2.668.736	3.490.420	3.908.318	4.394.198	4.910.244	5.356.220	5.888.830	6.678.665	6.425.112	7.105.090	
Subvenciones Explotación	-489.028	-575.793	-703.573	-687.329	-672.716	-777.624	-1.110.701	-1.148.747	-1.269.416	-1.452.361	-1.527.709	-1.969.838	-2.079.545	
PIB PM	19.567.305	22.234.671	25.111.341	28.200.885	32.323.992	36.143.972	40.158.739	45.044.128	50.145.195	54.927.420	59.081.359	60.905.116	64.616.845	

FUENTE: Instituto Nacional de Estadística (INE).

ANEXO 6

DATOS RECAUDATORIOS

I de 8
Resumen de ingresos coactivos recaudados en el País Vasco (expresado en millones de ptas.)

Concepto	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Impuestos directos	91.151	111.552	132.912	149.663	165.464	231.337	266.385	312.811	344.688	391.049	395.416	412.282	398.749	439.294
Impuestos indirectos	57.407	62.286	84.841	95.963	141.988	152.790	179.339	202.407	229.209	245.737	290.803	289.265	297.603	311.512
Tasas y otros ingresos	3.700	4.494	6.066	6.926	8.058	8.319	9.621	9.532	10.538	14.836	14.087	13.292	12.228	12.746
Tributos generales	152.258	178.332	223.819	252.552	315.510	392.446	455.345	524.750	584.435	651.622	700.306	714.839	708.580	763.552
Tributos locales	8.000	9.349	13.669	16.829	19.853	24.053	25.161	27.452	36.388	38.400	43.597	47.644	48.489	51.070
Tributos concertados	160.258	187.681	237.488	269.381	335.363	416.499	480.506	552.202	620.823	690.022	743.903	762.483	757.069	814.622
Tasas y otros ingresos	25.068	33.039	39.836	24.944	16.401	23.127	24.311	26.471	31.966	39.605	28.962	40.680	37.562	33.405
Tributos no concertados	40.640	54.171	59.692	70.653	68.236	73.573	82.095	82.654	88.259	96.824	103.866	98.889	110.855	119.938
Total tributos	225.965	274.891	337.016	364.978	420.001	513.199	586.912	661.327	741.048	826.451	876.731	902.052	905.486	967.966
Cotizaciones sociales	161.204	174.824	240.772	259.611	283.245	289.302	319.109	369.044	418.359	442.694	466.279	492.090	522.019	574.576
Total ingresos coactivos	387.169	449.715	577.788	624.589	703.246	802.501	906.021	1.030.371	1.159.407	1.269.145	1.343.010	1.394.142	1.427.505	1.542.542

FUENTE: Elaboración propia.

2 de 8
Resumen de ingresos coactivos recaudados en el resto del Estado (expresado en millones de ptas.)

Concepto	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Impuestos directos	1.134.667	1.404.835	1.666.405	1.928.909	2.170.294	3.176.944	3.554.866	4.680.605	5.103.674	5.675.160	6.103.982	6.121.341	6.282.269	6.812.713
Impuestos indirectos	548.752	681.891	846.971	981.160	1.831.745	2.031.759	2.343.815	2.745.547	2.925.358	3.170.116	3.616.685	3.352.054	3.870.589	4.075.725
Tasas y otros ingresos	67.303	96.436	116.379	109.594	124.046	144.925	159.469	181.347	218.743	263.215	261.511	270.908	278.689	265.852
Tributos generales	1.750.722	2.183.162	2.629.755	3.019.663	4.126.085	5.353.628	6.058.150	7.607.499	8.247.775	9.108.491	9.982.178	9.744.303	10.431.547	11.154.290
Tributos locales	217.000	270.000	389.333	468.243	423.611	398.302	477.792	542.598	678.979	717.097	892.946	940.356	951.511	998.930
Tributos concertados	1.967.722	2.453.162	3.019.088	3.487.906	4.549.696	5.751.930	6.535.942	8.150.097	8.926.754	9.825.588	10.875.124	10.684.659	11.383.058	12.153.220
Tasas y otros ingresos	376.655	496.430	598.563	374.795	246.440	347.505	365.296	397.739	480.304	595.086	435.165	611.242	564.386	501.939
Tributos no concertados	610.640	813.954	896.907	1.061.606	1.025.295	1.105.476	1.233.526	1.241.931	1.326.152	1.454.850	1.560.660	1.485.876	1.665.670	1.802.153
Total tributos	2.955.018	3.763.546	4.514.558	4.924.307	5.821.430	7.204.911	8.134.764	9.789.767	10.733.210	11.875.524	12.870.949	12.781.777	13.613.114	14.457.311
Coartaciones sociales	1.810.542	2.109.513	2.603.060	2.837.272	3.173.716	3.383.175	3.761.139	4.354.867	4.930.513	5.468.553	6.280.111	6.569.763	7.396.234	7.839.406
Total ingresos coactivos	4.765.560	5.873.059	7.117.618	7.761.579	8.995.146	10.588.086	11.895.903	14.144.634	15.663.723	17.344.077	19.151.060	19.351.540	21.009.348	22.296.717

FUENTE: Elaboración propia.

3 de 8 Resumen de ingresos coactivos recaudados en el Estado español (expresado en millones de ptas.)

Concepto	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Impuestos directos	1.225.818	1.516.387	1.799.317	2.078.572	2.335.758	3.408.281	3.821.251	4.993.416	5.448.362	6.066.209	6.499.398	6.533.623	6.681.018	7.252.007
Impuestos indirectos	606.159	744.177	931.812	1.077.123	1.973.733	2.184.549	2.523.154	2.947.954	3.154.567	3.415.853	3.907.488	3.641.319	4.168.192	4.387.237
Tasas y otros ingresos	71.003	100.930	122.445	116.520	132.104	153.244	169.090	190.879	229.281	278.051	275.598	284.200	290.917	278.598
Tributos generales	1.902.980	2.361.494	2.853.574	3.272.215	4.441.595	5.746.074	6.513.495	8.132.249	8.832.210	9.760.113	10.682.484	10.459.142	11.140.127	11.917.842
Tributos locales	225.000	279.349	403.002	485.072	443.464	422.355	502.953	570.050	715.367	755.497	936.543	988.000	1.000.000	1.050.000
Tributos concertados	2.127.980	2.640.843	3.256.576	3.757.287	4.885.059	6.168.429	7.016.448	8.702.299	9.547.577	10.515.610	11.619.027	11.447.142	12.140.127	12.967.842
Tasas y otros ingresos	401.723	529.469	638.399	399.739	262.841	370.632	389.607	424.210	512.270	634.691	464.127	651.922	601.948	535.344
Tributos no concertados	651.280	868.125	956.599	1.132.259	1.093.531	1.179.049	1.315.621	1.324.585	1.414.411	1.551.674	1.664.526	1.584.765	1.776.525	1.922.091
Total tributos	3.180.983	4.038.437	4.851.574	5.289.285	6.241.431	7.718.110	8.721.676	10.451.094	11.474.258	12.701.975	13.747.680	13.683.829	14.518.600	15.425.277
Cotizaciones sociales	1.971.746	2.284.337	2.843.832	3.096.883	3.456.961	3.672.477	4.080.248	4.723.911	5.348.872	5.911.247	6.746.390	7.061.853	7.918.253	8.413.982
Total ingresos coactivos	5.152.729	6.322.774	7.695.406	8.386.168	9.698.392	11.390.587	12.801.924	15.175.005	16.823.130	18.613.222	20.494.070	20.745.682	22.436.853	23.839.259

FUENTE: Elaboración propia.

4 de 8 Recaudación por tributos concertados en el País Vasco (expresado en millones de ptas.)

Concepto	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Ret. Rdto. Trabajo y Act. Prof.	71.450	71.304	86.959	95.997	101.388	130.367	147.424	171.794	203.978	239.331	245.028	259.981	280.491	310.443
Ret. Rdto. Capital	13.753	16.679	16.429	16.429	17.679	23.559	26.440	31.219	45.527	50.820	52.277	56.188	47.372	38.453
Pagos fracc. Profes. y Empres.	1.925	2.734	3.306	3.306	4.464	8.105	10.647	12.060	13.687	14.576	19.366	20.177	21.925	22.979
Cuota diferenc. neta	-2.667	-2.681	2.415	2.415	-568	14.625	16.942	11.916	-12.874	-11.350	-23.484	-16.345	-32.003	-30.692
Total IRPF	71.450	84.315	103.691	118.147	122.963	176.656	201.453	226.989	250.318	293.377	293.187	320.001	317.785	341.183
Ret. Rdto. Capital	11.745	5.894	7.148	7.041	7.577	10.097	11.331	13.379	19.511	21.780	22.405	24.080	20.302	38.453
Cuota diferenc. neta	11.745	11.735	11.126	12.146	18.734	23.874	29.181	43.514	41.869	41.064	42.045	30.819	21.927	19.652
Total I.S.	11.745	17.629	18.274	19.187	26.311	33.971	40.512	56.893	61.380	62.844	64.450	54.899	42.229	58.105
Impto. Sucesiones y Donaciones	1.167	1.720	1.491	2.053	2.406	2.462	3.405	3.462	4.536	4.182	3.921	3.090	2.708	3.052
Impto. s/ Patrimonio	1.459	1.296	1.407	1.730	1.952	3.098	3.842	3.700	5.186	4.885	5.546	5.845	7.025	6.954
Impuestos extinguidos	565	712	826	90	14	39	104	15	2	1	1	7	2	0
Total Impuestos Directos	86.386	105.672	125.689	141.207	153.646	216.226	249.316	291.059	321.422	365.289	367.105	383.842	369.749	409.294
IVA gestión propia (a.86 IGTE)	39.656	41.816	60.090	66.826	56.876	67.396	81.760	87.271	105.763	118.002	140.661	179.838	181.973	192.617
ITP	3.846	4.124	5.306	6.217	6.159	7.326	8.657	11.358	10.807	11.768	14.665	12.549	14.827	27.049
AJD	5.368	4.710	6.740	7.380	7.507	8.537	9.973	10.468	13.548	11.492	11.466	10.745	10.988	0
I.E. s/ determ.medios transporte	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6.470	7.055	6.594
Impuestos extinguidos	8.537	11.636	12.705	15.540	26.360	1.934	1.645	1.260	1.254	1.009	605	534	409	502
Total Impuestos Indirectos	57.407	62.286	84.841	95.963	96.902	85.193	102.035	110.357	131.372	142.271	167.397	210.136	215.252	226.762
Tasa de juego	3.203	3.811	5.127	5.567	6.485	7.076	7.547	7.973	8.542	13.552	12.095	10.709	9.161	9.175
Recargo apremio e insd.emara	497	683	939	1.359	1.573	1.243	2.074	1.559	1.996	1.284	1.992	2.583	3.067	3.571
Total Tasas y otros Ingr.	3.700	4.494	6.066	6.926	8.058	8.319	9.621	9.532	10.538	14.836	14.087	13.292	12.228	12.746
Ajuste IVA	0	0	0	0	45.086	67.597	77.304	92.050	97.837	103.466	123.406	79.129	82.351	84.750
TOTAL	147.493	172.452	216.596	244.096	303.692	377.335	438.276	502.998	561.169	625.862	671.995	686.399	679.580	733.552

FUENTE: Dirección de Cupo y Aportaciones Financieras del Gobierno Vasco.

Recaudación por tributos concertados en el Estado (expresado en millones de ptas.)

Concepto	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Ret. Ráto. Trabajo y Act. Prof.	867.552	1.062.542	1.273.455	1.461.398	1.563.522	1.501.416	1.652.101	2.009.508	2.471.078	2.972.270	3.134.066	3.481.698	3.671.124	4.076.232
Ret. Ráto. Capital						361.904	369.597	491.063	691.526	792.197	819.660	885.893	832.476	869.895
Pagos fracc. Profes. y Empres.						178.209	260.645	301.177	318.452	325.377	481.302	484.513	434.636	437.079
Cuota diferenc. neta						364.123	321.409	498.144	-15.929	18.881	208.611	-83.260	-21.101	-86.794
Total IRPF	867.552	1.062.542	1.273.455	1.461.398	1.563.522	2.405.652	2.603.752	3.299.892	3.465.127	4.108.725	4.643.639	4.768.844	4.917.135	5.246.412
Ret. Ráto. Capital						155.102	158.399	189.027	296.368	339.513	347.706	375.252	350.186	351.409
Cuota diferenc. neta						507.743	651.749	1.074.737	1.136.135	1.029.594	909.247	757.048	738.580	913.936
Total I.S.	222.369	289.444	328.700	401.021	525.676	662.945	810.148	1.263.764	1.432.503	1.369.107	1.256.953	1.132.300	1.088.766	1.265.345
Impto. Sucesiones y Donaciones	15.823	21.842	12.404	9.904	6.550	7.456	18.923	16.573	13.512	1.049	375	-249	255	227
Impto. s/ Patrimonio	13.421	13.233	8.782	9.683	9.009	12.183	16.538	16.285	18.869	20.136	21.817	25.330	27.970	27.648
Impuestos extinguidos	0	0	0	-295	125	1.461	947	336	-285	187	137	548	510	627
Total Impuestos Directos	1.119.165	1.387.061	1.623.341	1.861.711	2.104.882	3.089.597	3.450.308	4.596.850	4.930.296	5.499.204	5.922.921	5.926.773	6.034.636	6.540.259
IVA gestión propia (s.86 IGTE)	230.506	309.478	469.182	578.266	1.395.878	1.799.822	2.053.438	2.426.297	2.586.462	2.828.421	3.261.872	2.866.716	3.297.115	3.488.047
ITP	121.104	136.225	108.582	112.175	103.678	32.624	39.383	53.205	53.287	196	266	305	557	681
AJD	0	0	0	0	0	98.594	52.113	29.068	37.601	41.840	42.854	40.007	42.595	38.465
I.E. s/ dererm.medios transporte	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	116.054	126.617	121.030
Impuestos extinguidos	153.840	188.227	141.605	137.463	254.266	48.393	51.959	36.338	27.181	21.292	26.084	7.275	4.847	7.080
Total Impuestos Indirectos	505.450	633.930	719.369	827.904	1.753.822	1.979.433	2.196.893	2.544.908	2.704.531	2.891.749	3.331.076	3.030.357	3.471.731	3.655.303
Tasa de Juego	49.485	70.912	43.174	37.028	31.494	36.623	40.614	43.581	52.574	55.621	53.715	52.700	55.313	53.478
Recargo apremio e ins.demora	5.046	7.326	10.406	10.348	11.214	14.072	15.331	22.343	28.504	37.259	46.200	65.947	61.600	56.023
Total Tasos y otros Ingr.	54.531	78.238	53.580	47.376	42.708	50.695	55.945	65.924	81.078	92.880	99.915	118.647	116.913	109.501
Ajuste IVA	0	0	0	0	-54.986	-82.497	-94.304	-112.350	-119.337	-126.801	-150.671	-96.103	-101.012	-104.319
TOTAL	1.679.146	2.099.229	2.396.290	2.756.991	3.846.426	5.037.228	5.608.842	7.095.332	7.596.568	8.357.032	9.203.241	8.979.674	9.522.268	10.200.744

FUENTE: Memoria de la Administración Tributaria e Informe Anual de Recaudación.

6 de 8
Recaudación por tributos concertados en otras CCAA (expresado en millones de ptas.)

Concepto	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Ret. Rdto. Trabajo y Acc. Prof.	10.464	12.168	14.356	16.758	15.296	17.356	22.603	27.006	32.711	41.884	45.764	48.385	52.935	60.910
Ret. Rdto. Capital	0	0	0	0	2.840	3.782	4.332	5.305	11.162	14.038	11.905	13.052	11.320	12.649
Pagos fracc. Profes. y Empres.	0	0	0	0	919	1.666	2.546	2.921	2.932	3.110	3.493	3.583	3.859	3.938
Cuota diferenc. neta	0	0	0	0	2.788	4.898	2.059	1.094	668	-988	-3.633	-5.975	-2.607	-1.168
Total IRPF	10.464	12.168	14.356	16.758	21.943	27.702	31.540	36.326	47.473	58.044	57.529	59.045	65.507	76.329
Ret. Rdto. Capital	0	1.616	1.879	1.943	1.217	1.621	1.857	2.274	4.784	6.017	5.105	5.594	4.851	5.421
Cuota diferenc. neta	1.436	1.189	1.583	2.383	2.425	4.064	5.860	8.199	9.268	10.138	12.880	11.811	8.296	15.353
Total I.S.	1.436	2.805	3.462	4.326	3.642	5.685	7.717	10.473	14.052	16.155	17.985	17.405	13.147	20.774
Impcto. Sucesiones y Donaciones	3.954	4.376	20.349	20.991	30.824	40.760	47.241	52.820	56.898	76.721	80.475	86.248	125.826	130.234
Impcto. s/ Patrimonio	4.413	4.305	12.120	13.579	20.921	28.311	35.129	5.888	78.221	50.796	53.383	60.310	72.153	75.117
Total Impuestos Directos	20.267	23.654	50.287	55.654	77.230	102.458	121.627	105.507	196.644	201.716	209.372	223.008	276.633	302.454
IVA gestión propia (a.86 IGTE)	8.491	9.259	11.813	15.976	12.289	23.674	22.876	22.509	24.450	27.903	28.207	30.482	40.852	55.423
ITP	14.371	11.719	49.620	54.441	89.729	88.494	124.318	161.088	156.486	208.887	231.196	221.649	276.623	280.468
AJD	1.233	1.297	1.283	1.467	1.578	2.116	75.882	106.429	136.520	143.408	148.750	146.470	160.866	165.351
I.E. s/ determ.medios transporte	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.064	2.276	2.500
Impuestos extinguidos	19.207	25.686	64.886	81.372	19.413	5.639	1.150	2.663	1.208	1.635	862	161	592	1.430
Total Impuestos Indirectos	43.302	47.961	127.602	153.256	123.009	119.923	224.226	292.689	318.664	381.833	409.015	400.826	481.209	505.172
Tasa de juego	12.562	17.739	61.868	61.441	80.532	93.568	103.165	114.634	137.173	169.805	160.965	151.621	160.935	155.351
Recargo apremio e ints.demora	210	459	931	777	806	662	359	789	492	530	631	640	841	1.000
Total Tasas y otros ingr.	12.772	18.198	62.799	62.218	81.338	94.230	103.524	115.423	137.665	170.335	161.596	152.261	161.776	156.351
Ajuste IVA	0	0	0	0	9.900	14.900	17.000	20.300	21.500	23.335	27.265	16.974	18.661	19.569
TOTAL	76.341	89.813	240.688	271.128	291.477	331.511	466.377	533.919	674.473	777.219	807.248	793.069	938.279	983.546

FUENTE: Memoria de la Administración Tributaria e Informe Anual de Recaudación.

7 de 8

Recaudación por tributos concertados en el Estado español (expresado en millones de ptas.)

Concepto	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Ret. Róto, Trabajo y Act. Prof.	949.466	1.146.014	1.374.770	1.574.153	1.680.206	1.649.139	1.822.128	2.208.308	2.707.767	3.253.485	3.424.858	3.790.064	4.004.550	4.397.585
Ret. Róto, Capital	0	13.753	16.679	16.429	20.519	389.245	400.369	527.587	748.215	857.055	883.842	955.133	891.168	920.997
Pagos fracc. Profes. y Empres.	0	1.925	2.734	3.306	5.383	187.980	316.158	335.071	343.061	343.061	504.161	508.273	460.420	463.996
Cuota diferenc. neta	0	-2.667	-2.681	2.415	2.220	383.646	340.410	511.154	-28.135	6.543	181.494	-105.580	-55.711	-118.654
Total IRPF	949.466	1.159.025	1.391.502	1.596.303	1.708.328	2.610.010	2.836.745	3.563.207	3.762.918	4.460.146	4.994.355	5.147.890	5.300.427	5.663.924
Ret. Róto, Capital	11.745	7.510	9.027	8.984	8.794	166.820	171.587	204.680	320.663	367.310	375.216	404.926	375.339	395.283
Cuota diferenc. neta	223.805	302.368	341.409	415.550	546.835	535.681	686.790	1.126.450	1.187.272	1.080.796	964.172	799.678	768.803	948.941
Total I.S.	235.550	309.878	350.436	424.534	555.629	702.501	858.377	1.331.130	1.507.935	1.448.106	1.339.388	1.204.604	1.144.142	1.344.224
Imppto. Sucesiones y Donaciones	20.944	27.938	34.244	32.948	39.780	50.678	69.569	72.855	74.946	81.952	84.771	89.089	128.789	133.513
Imppto. s/ Patrimonio	19.293	18.834	22.309	24.992	31.882	43.592	55.509	25.873	102.276	75.817	80.746	91.485	107.148	109.719
Impuestos extinguidos	565	712	826	-205	139	1.500	1.051	351	287	188	138	555	512	627
Total Impuestos Directos	1.225.818	1.516.387	1.799.317	2.078.572	2.335.758	3.408.281	3.821.251	4.993.416	5.448.362	6.066.209	6.499.398	6.533.623	6.681.018	7.252.007
IVA gestión propia	278.653	360.553	541.085	661.068	1.465.043	1.890.892	2.158.074	2.536.077	2.716.675	2.974.326	3.430.740	3.077.036	3.519.940	3.736.087
ITP	139.321	152.068	163.508	172.833	199.566	128.444	172.358	223.651	220.580	220.851	246.127	234.503	292.007	308.198
AJD	6.601	6.007	8.023	8.847	9.085	109.247	137.968	145.965	187.669	196.740	203.070	197.222	214.449	203.816
I.E. s/ determ.medios transporte	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	124.588	135.948	130.124
Impuestos extinguidos	181.584	225.549	219.196	234.375	300.039	55.966	54.754	40.261	29.643	23.936	27.551	7.970	5.848	9.012
Total Impuestos Indirectos	606.159	744.177	931.812	1.077.123	1.973.733	2.184.549	2.523.154	2.947.954	3.154.567	3.415.853	3.907.488	3.641.319	4.168.192	4.387.237
Tasa de juego	65.250	92.462	110.169	104.036	118.511	137.267	151.326	166.188	198.289	238.978	226.775	215.030	225.409	218.004
Recargo apremio e irrs. demora	5.753	8.468	12.276	12.484	13.593	15.977	17.764	24.691	30.992	39.073	48.823	69.170	65.508	60.594
Total Tasas y otros ingr.	71.003	100.930	122.445	116.520	132.104	153.244	169.090	190.879	229.281	278.051	275.598	284.200	290.917	278.598
Ajuste IVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	1.902.980	2.361.494	2.853.574	3.272.215	4.441.595	5.746.074	6.513.495	8.132.249	8.832.210	9.760.113	10.682.484	10.459.142	11.140.127	11.917.842

FUENTE: Elaboración propia.

8 de 8 Recaudación de tributos no concertados por parte del Estado (expresado en millones de pesetas)

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Impuestos Directos:														
Dichos, Pasivos y Canones	40.147	44.534	46.647	51.915	62.578	66.693	68.097	58.430	61.591	68.842	0	0	0	0
Impuestos Indirectos:														
Impuestos especiales	240.701	296.819	418.811	443.926	497.401	702.073	765.302	838.311	983.872	1.240.729	1.436.775	1.461.848	1.671.570	1.790.544
Impuestos de lujo	158.393	194.452	180.685	195.056	35.452	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aduanas	225.337	270.354	292.095	356.510	218.387	352.347	382.182	378.235	336.145	289.718	209.231	101.832	94.037	121.647
Tabacos	26.482	30.648	27.710	28.371	8.547	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Petroleos	0	75.600	37.000	108.169	333.774	111.648	158.142	99.076	90.703	14.360	13.532	14.020	0	0
Otros	367	252	298	227	20	12.981	9.995	8.963	3.691	6.867	4.988	7.065	10.918	9.900
TOTAL	651.280	868.175	956.599	1.132.259	1.093.531	1.179.049	1.315.621	1.324.585	1.414.411	1.551.674	1.664.526	1.584.765	1.776.525	1.922.091

FUENTE: Memoria de la Administración Tributaria e Informe Anual de Recaudación.

ANEXO 7

**PRESION FISCAL UTILIZANDO SUMATORIOS
DE RECAUDACION Y RENTA DEFLACTADOS**

I de 4
Porcentajes de Presión Fiscal utilizando Sumatorios de Recaudación y Renta Deflactados
País Vasco

Concepto	1982/95			1982/90			1991/95		
	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm
	Tributos Directos	9,34 %	10,05 %	9,99 %	8,82 %	9,27 %	9,39 %	10,10 %	11,24 %
Tributos Indirectos	6,36 %	6,85 %	6,81 %	5,86 %	6,17 %	6,24 %	7,10 %	7,90 %	7,64 %
Tasas y Otros Ingresos	0,34 %	0,36 %	0,36 %	0,34 %	0,35 %	0,36 %	0,34 %	0,37 %	0,36 %
Tributos Generales	16,04 %	17,25 %	17,15 %	15,01 %	15,79 %	15,99 %	17,54 %	19,51 %	18,87 %
Tributos Locales	0,98 %	1,06 %	1,05 %	0,88 %	0,93 %	0,94 %	1,13 %	1,26 %	1,22 %
Tributos Concertados	17,02 %	18,31 %	18,20 %	15,90 %	16,72 %	16,93 %	18,67 %	20,77 %	20,09 %
Tasas y Otros Ingresos	1,15 %	1,24 %	1,23 %	1,33 %	1,39 %	1,41 %	0,90 %	1,00 %	0,96 %
Tributos no Concertados	2,95 %	3,17 %	3,15 %	3,17 %	3,33 %	3,37 %	2,62 %	2,92 %	2,82 %
Total Tributos	21,12 %	22,72 %	22,59 %	20,39 %	21,44 %	21,71 %	22,19 %	24,68 %	23,88 %
Cotizaciones Sociales	12,53 %	13,48 %	13,40 %	12,66 %	13,32 %	13,48 %	12,34 %	13,73 %	13,28 %
Total Ingresos Coactivos	33,65 %	36,20 %	35,99 %	33,05 %	34,76 %	35,19 %	34,53 %	38,42 %	37,16 %

FUENTE: Elaboración propia.

2 de 4
Porcentajes de Presión Fiscal utilizando Sumatorios de Recaudación y Renta Deflactados
Resto de Estado

Concepto	1982/95			1982/90			1991/95		
	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm
Tributos Directos	8,57 %	9,26 %	9,03 %	7,15 %	7,70 %	7,48 %	10,68 %	11,58 %	11,36 %
Tributos Indirectos	5,05 %	5,45 %	5,32 %	4,29 %	4,62 %	4,49 %	6,17 %	6,69 %	6,56 %
Tasas y Otros Ingresos	0,41 %	0,45 %	0,44 %	0,37 %	0,40 %	0,39 %	0,47 %	0,51 %	0,50 %
Tributos Generales	14,03 %	15,15 %	14,78 %	11,81 %	12,72 %	12,36 %	17,32 %	18,79 %	18,43 %
Tributos Locales	1,33 %	1,43 %	1,40 %	1,20 %	1,29 %	1,26 %	1,52 %	1,65 %	1,61 %
Tributos Concertados	15,36 %	16,59 %	16,18 %	13,01 %	14,01 %	13,61 %	18,84 %	20,43 %	20,04 %
Tasas y Otros Ingresos	1,16 %	1,26 %	1,23 %	1,29 %	1,38 %	1,35 %	0,98 %	1,06 %	1,04 %
Tributos no Concertados	2,91 %	3,14 %	3,07 %	3,03 %	3,26 %	3,17 %	2,73 %	2,96 %	2,91 %
Total Tributos	19,43 %	20,99 %	20,47 %	17,32 %	18,65 %	18,13 %	22,56 %	24,46 %	24,00 %
Contribuciones Sociales	9,86 %	10,65 %	10,39 %	9,01 %	9,70 %	9,43 %	11,12 %	12,06 %	11,83 %
Total Ingresos Coactivos	29,29 %	31,63 %	30,86 %	26,33 %	28,35 %	27,55 %	33,68 %	36,52 %	35,83 %

FUENTE: Elaboración propia.

3 de 4
Porcentajes de Presión Fiscal utilizando Sumatorios de Recaudación y Renta Deflactados
Diferencias Porcentuales País Vasco vs. Estado

Concepto	1982/95			1982/90			1991/95		
	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm
Tributos Directos	0,76 %	0,79 %	0,95 %	1,67 %	1,58 %	1,91 %	-0,58 %	-0,35 %	-0,49 %
Tributos Indirectos	1,32 %	1,40 %	1,49 %	1,58 %	1,55 %	1,76 %	0,93 %	1,21 %	1,08 %
Tasas y Otros Ingresos	-0,08 %	-0,09 %	-0,08 %	-0,04 %	-0,05 %	-0,03 %	-0,14 %	-0,14 %	-0,14 %
Tributos Generales	2,01 %	2,10 %	2,37 %	3,21 %	3,08 %	3,63 %	0,21 %	0,72 %	0,44 %
Tributos Locales	-0,35 %	-0,38 %	-0,35 %	-0,32 %	-0,37 %	-0,32 %	-0,39 %	-0,39 %	-0,40 %
Tributos Concertados	1,66 %	1,72 %	2,02 %	2,89 %	2,71 %	3,31 %	-0,17 %	0,34 %	0,04 %
Tasas y Otros Ingresos	-0,01 %	-0,02 %	0,01 %	0,04 %	0,01 %	0,07 %	-0,09 %	-0,07 %	-0,08 %
Tributos no Concertados	0,04 %	0,03 %	0,09 %	0,14 %	0,07 %	0,20 %	-0,11 %	-0,04 %	-0,08 %
Total Tributos	1,69 %	1,73 %	2,11 %	3,07 %	2,79 %	3,58 %	-0,37 %	0,22 %	-0,12 %
Cotizaciones Sociales	2,67 %	2,83 %	3,02 %	3,66 %	3,62 %	4,06 %	1,22 %	1,67 %	1,45 %
Total Ingresos Coactivos	4,36 %	4,56 %	5,13 %	6,72 %	6,41 %	7,64 %	0,86 %	1,90 %	1,33 %

FUENTE: Elaboración propia.

4 de 4
**Porcentajes de Presión Fiscal utilizando Sumatorios de Recaudación y Renta Deflactados
 Tasas de Variación**

Concepto	1982/95			1982/90			1991/95		
	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm	PF Total PIB PM	PF Total VAB cf	PF Total VAB pm
Tributos Directos	8,92 %	8,49 %	10,57 %	23,35 %	20,48 %	25,52 %	-5,44 %	-3,00 %	-4,35 %
Tributos Indirectos	26,13 %	25,64 %	28,05 %	36,75 %	33,56 %	39,15 %	15,08 %	18,06 %	16,41 %
Tasas y Otros Ingresos	-18,74 %	-19,06 %	-17,51 %	-10,08 %	-12,17 %	-8,50 %	-28,91 %	-27,07 %	-28,09 %
Tributos Generales	14,30 %	13,84 %	16,03 %	27,16 %	24,20 %	29,39 %	1,23 %	3,84 %	2,39 %
Tributos Locales	-26,00 %	-26,29 %	-24,88 %	-26,62 %	-28,33 %	-25,34 %	-25,39 %	-23,46 %	-24,53 %
Tributos Concertados	10,81 %	10,38 %	12,49 %	22,20 %	19,35 %	24,34 %	-0,92 %	1,65 %	0,22 %
Tasas y Otros Ingresos	-1,03 %	-1,42 %	0,47 %	3,09 %	0,69 %	4,90 %	-8,68 %	-6,32 %	-7,63 %
Tributos no Concertados	1,26 %	0,86 %	2,79 %	4,56 %	2,12 %	6,39 %	-4,00 %	-1,52 %	-2,89 %
Total Tributos	8,67 %	8,24 %	10,32 %	17,69 %	14,95 %	19,76 %	-1,63 %	0,92 %	-0,50 %
Cotizaciones Sociales	27,12 %	26,61 %	29,04 %	40,59 %	37,31 %	43,05 %	11,01 %	13,88 %	12,29 %
Total Ingresos Coactivos	14,88 %	14,43 %	16,62 %	25,52 %	22,60 %	27,73 %	2,54 %	5,20 %	3,73 %

FUENTE: Elaboración propia.

APENDICE I

LOS TEXTOS LEGALES

Constitución española de 1978

Artículo 2.

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

...

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Artículo 133.

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Artículo 138.

1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.
2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

Artículo 139.

2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

Artículo 148.

1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias

...

13. El fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica general.

Artículo 149.

1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

...

- 3.^a Relaciones internacionales.

...

- 6.^a Legislación mercantil, penal y penitenciaria; legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas.

...

10.^a Régimen aduanero y arancelario; comercio exterior.

11.^a Sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación del crédito, banca y seguros.

...

13.^a Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.

...

31.^a Estadística para fines estatales.

Artículo 156.

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

Artículo 157.

...

2. Las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

Artículo 158.

1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.

Disposición Adicional Primera.

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.

Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco:

Artículo 10.

La Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva en las siguientes materias:

...

6.º Normas procesales y de derecho administrativo y económico-administrativo que se deriven de las especialidades del derecho sustantivo y de la organización propia del País Vasco.

...

25.º Promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco de acuerdo con la ordenación general de la economía.

Artículo 21.

1. El Derecho emanado del País Vasco en las materias de su competencia exclusiva es el aplicable con preferencia a cualquier otro y sólo en su defecto será de aplicación supletoria el Derecho del Estado.

Artículo 40.

Para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma.

Artículo 41.

1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

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

...

c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

...

f) El régimen de Concierdos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.

Disposición Adicional

La aceptación del régimen de autonomía que se establece en el presente Estatuto no implica renuncia del pueblo vasco a los derechos que como tal le hubieran podido corresponder en virtud de su historia, que podrán ser actualizados de acuerdo con lo que establezca el ordenamiento jurídico.

Disposición Transitoria Octava

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

Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local

Disposición Adicional segunda.

...

5) En materia de Hacienda, las relaciones de los Territorios Históricos con la Administración del Estado se ajustarán a lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Artículo 2.º Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

1. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo 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, cuya regulación es competencia del Estado.

Artículo 3.º Principios generales.

1. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

1.º Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

2.º Atención a la estructura general impositiva del Estado.

3.º Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

4.º Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos, según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

5.º Sometimiento a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

2. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

Artículo 4.º Armonización fiscal.

El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal:

1.ª Se aplicarán la Ley General Tributaria 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.

2.ª 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.

3.ª Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común.

4.ª Uno. 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.

A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que, en su caso, se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de los mencionados criterios.

Dos. 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.

5.ª 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.

6.ª Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.

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

8.^a No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.

9.^a Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

10.^a 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 período de vigencia que el señalado para éstas.

11.^a Las normas que dicten las Instituciones competentes de los territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.

Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general.

12.^a La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común.

Artículo 6.º Competencias exclusivas del Estado

Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:

1.^a La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan actualmente a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes.

2.^a La gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, con excepción de los supuestos contenidos en los artículos noveno, dos y trece, del presente Concierto.

3.^a La alta inspección de la aplicación del presente Concierto, a cuyo efectos 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.

Disposición Adicional Segunda

1. Cualquier modificación del presente Convenio se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación.
2. En el caso de que se produjese una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a todos o alguno de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto a las modificaciones que hubiesen experimentado los referidos tributos.

APENDICE 2

**TRIBUTOS CONCERTADOS:
NORMATIVA Y PUNTOS DE CONEXION**

La normativa aplicable en los tributos concertados

Tributo	Normativa aplicable
IRPF	— Normativa del territorio común, salvo los siguientes casos, en los que las Diputaciones podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable: regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas; planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización de los referidos activos; determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos sometidos a régimen de estimación objetiva singular (siempre con respeto a la presión tributaria estatal); la deducción por inversiones en activos fijos materiales por sujetos pasivos residentes en el País Vasco en cuanto se refieran a actividades empresariales con operaciones exclusivamente en dicho territorio (de modo idéntico a la regulación de tal deducción en el IS).
IP	— Normativa del territorio común, salvo en lo relativo a modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio.
IS y D	— Cuando el causante o donatario hubiese adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 10 años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto: normas del territorio común (salvo para los que hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al art. 7.º.2 del Estatuto de Autonomía. Resto de casos: normativa foral.
IVA	— Este Impuesto, incluido el recargo de equivalencia, se regirá por la normativa estatal. Pero las instituciones competentes de los TTHH podrán aprobar modelos de declaración e ingreso y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación.
ITP y AJD	— Operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro: normativa común. — Resto de casos: normativa foral.
IS	— Entidades que tributen exclusivamente en el País Vasco: normativa foral. Resto de casos: normativa común. — Pero las entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa que corresponda a su domicilio fiscal. Excepción: las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio común el 75 % o más de sus operaciones totales, se someterán a la normativa del Estado.
TASAS FISCALES	— Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar: normativa común. — A <i>sensu contrario</i> , para el resto se estará a la normativa autónoma.
TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES	— Exacciones reguladoras de precios que afecten a bienes o productos almacenados en el País Vasco: regulación estatal (salvo lo referente a gestión inspección, recaudación y revisión de las exacciones). — Resto de los casos, a <i>sensu contrario</i> : normativa aplicable, la de la respectiva Diputación Foral.
IMPUESTOS ESPECIALES	— Se estará a la normativa estatal, teniendo en cuenta la remisión a la normativa comunitaria que en ella se realiza.

Los puntos de conexión en los tributos concertados

Tributo	Punto de conexión
IRPF	— Residencia habitual del sujeto pasivo. Viene dada por la permanencia en el territorio del País Vasco por más de 183 días del año natural.
IP	— Sujeción a la misma Administración que en el IRPF.
IS y D	<p>La exacción de este impuesto se rige por las siguientes normas:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Sucesiones: residencia habitual del causante. — Donaciones de bienes inmuebles: lugar donde radiquen los bienes. — Donaciones de otros bienes y derechos: residencia habitual del donatario. — Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas: domicilio fiscal de éstas. <p>Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios del IRPF.</p>
	— Se estará en un primer momento al lugar de realización de las operaciones y al volumen de operaciones, distinguiéndose varios casos para concretar el lugar de realización de las operaciones.
IVA	<ul style="list-style-type: none"> — Entregas de bienes muebles corporales: territorio donde se realice la puesta a disposición del adquirente. Si los bienes son objeto de transporte para ser puestos a disposición del adquirente: lugar en que se encuentren aquéllos en el momento de iniciarse la expedición o transporte. — Entregas de inmuebles: lugar donde radiquen los bienes. — Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica: lugar donde radiquen los centros generadores. — Prestaciones de servicios: lugar desde el que se realicen (salvo que tales servicios se refieran a inmuebles: donde radiquen). — Pero para los casos de entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones y capturas, servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa y los arrendamientos de medios de transporte, será competente para la exacción del impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.
	<ul style="list-style-type: none"> — Transmisiones onerosas de inmuebles y constitución y cesión onerosas de derechos sobre ellos: territorio donde radiquen. — Transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como la constitución y cesión onerosa de derechos sobre ellos: residencia habitual (PF) o domicilio fiscal (PJ) del adquirente. Transmisión de acciones, derechos de suscripción y títulos análogos: lugar de formalización de la operación. Constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento: lugar donde se inscriba dicho derecho.

Tributo	Punto de conexión
ITP y AJD	<ul style="list-style-type: none"> — Constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones: la residencia habitual (PF) o domicilio fiscal (PJ) del prestatario, afianzado, arrendatario y pensionista, salvo si préstamos con garantía real: donde radiquen los bienes hipotecados o donde sean inscribibles las hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento. — Concesiones administrativas de bienes: lugar donde radiquen los bienes; y en las de explotación de servicios: por la residencia habitual (PF) o domicilio fiscal (PJ) del concesionario. — Constitución de sociedades y fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de nueva sociedad: domicilio social del ente creado. — Aumento y disminución de capital, fusión por absorción, transformación y disolución de sociedades: domicilio social de la entidad transformada, modificada, absorbente o disuelta. — Escrituras, actas y testimonios notariales: donde se otorguen o autoricen. — Letras de cambio y otros documentos con funciones de giro: lugar de libramiento. (Si extranjero: residencia habitual o domicilio fiscal del primer tenedor). — Resguardos o certificados de depósito transmisibles: domicilio fiscal de la sociedad que los expidió. — AJD jurisdiccionales o administrativos: sede del órgano arbitral
IS	<ul style="list-style-type: none"> — Si volumen de operaciones menor o igual a 300 millones de ptas.: domicilio fiscal de la sociedad. — Si volumen de operaciones mayor de 300 millones de ptas. y el lugar de realización de las operaciones es exclusivo: lugar de realización de tales operaciones. — Si volumen de operaciones mayor de 300 millones de ptas. y se realizan operaciones en ambos territorios: lugar del domicilio fiscal y volumen de operaciones mayor o menor o igual al 25 %.
TASAS FISCALES	<ul style="list-style-type: none"> — Se estará a quién se haya atribuido la competencia de la prestación del servicio.
TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES	<ul style="list-style-type: none"> — Se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando se devenguen con ocasión de la realización de servicios cuya transferencia haya sido realizada a la CA o se destinen a financiar órganos o servicios transferidos a la misma. (Excepción: exacciones reguladoras de precios que afecten a productos o bienes almacenados en el País Vasco.)
IMPUESTOS ESPECIALES	<ul style="list-style-type: none"> — Todos, salvo los que gravan los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas y el petróleo, sus derivados y similares, se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales, según las siguientes reglas: para el Impuesto sobre el uso del teléfono en el País Vasco, lo liquidará y recaudará la Compañía Telefónica, ingresándolo ésta en la respectiva Diputación Foral; y para el Impuesto sobre bebidas refrescantes, se estará al destino que tengan las ventas o entregas.

INDICE AMPLIADO

Presentación	11
Prólogo	13
Resumen ejecutivo	17
Capítulo I Introducción	23
1.1. El sistema del Concierto Económico con el País Vasco	25
1.2. Plan General del trabajo	27
1.3. Pautas de interpretación	29
Capítulo II La capacidad normativa asignada a las instituciones competentes de los territorios históricos en el concierto económico	31
II.1. Encuadre Institucional	33
II.1.1. Singularidad del sistema	33
II.1.2. Análisis comparado	35
a) Modelos de federalismo	35
b) Otros modelos descentralizados ..	40
II.1.3. Consecuencias del análisis comparado y del sistema vigente en España	40
II.1.4. Importancia del Concierto Económico en cuanto al nivel de autogobierno vasco ..	42
II.1.5. Resumen	43
II.2. Origen del Concierto Económico. Evolución histórica	44
II.2.1. Los Fueros	44
II.2.2. El Sistema Foral	45
II.2.3. Crisis del Sistema Foral	46
II.2.4. Las Guerras Carlistas. Consecuencias para los Fueros	47
a) Primera Guerra Carlista	47

	b) La Ley de 25 de octubre de 1839 .	48
	c) Segunda Guerra Carlista	49
	d) La Ley de 21 de julio de 1876	49
II.2.5.	Acontecimientos posteriores	49
II.2.6.	Génesis del Concierto Económico	50
II.2.7.	Los Conciertos Económicos	52
	a) Primer Concierto Económico	52
	b) Posteriores Conciertos Económicos	53
II.2.8.	La Constitución de 1931	54
II.2.9.	El Estatuto de Autonomía (1936)	55
II.2.10.	Supresión en 1937 de los conciertos con Vizcaya y Guipúzcoa	56
II.2.11.	Los Conciertos Económicos con Alava .	57
II.2.12.	Especial referencia a las normas de armonización	58
II.2.13.	Resumen	59
II.3.	Encuadre jurídico constitucional	59
	II.3.1. El marco jurídico-político vigente	59
	II.3.2. Antecedentes inmediatos	60
	II.3.3. La financiación autonómica en la Constitución Española	61
	a) Introducción	61
	b) Principio general: autonomía financiera	61
	c) Limitaciones en el ejercicio de la autonomía financiera	62
	d) Coexistencia de dos sistemas de financiación de las Comunidades Autónomas	63
	e) Sistema de régimen común	64
	f) El Proyecto de Ley de Modificación parcial de la LOFCA	66
	g) El Fondo de Compensación Interterritorial	68
	h) Garantía de servicios mínimos fundamentales	69
	i) Sistema de régimen foral	70
II.3.4.	El «hecho diferencial»: los derechos históricos de los territorios forales	71
II.3.5.	El Marco Estatutario	73
	a) Referencia normativa	74
	b) Contenido financiero y tributario . .	75
II.3.6.	El Concierto Económico	77
	a) Definición y contenido	77

b) Naturaleza del Concierto Económico	77
II.3.7. Resumen	83
II.4. Implicaciones Económicas del Sistema de Concierto. Especial Referencia al Cupo	84
II.4.1. Metodología de determinación del Cupo ..	85
II.4.2. Resumen	88

Parte A

LAS NORMAS DE ARMONIZACION FISCAL

Capítulo III El concepto de armonización fiscal a nivel comparado	91
III.1. Objetivos y directrices para la armonización fiscal ..	93
III.2. Armonización de impuestos indirectos	96
III.2.1. La teoría económica de la armonización ..	96
III.2.2. La armonización de los impuestos indirectos: IVA.	105
III.2.3. Armonización fiscal indirecta en la UE: impuestos especiales	109
III.3. Armonización de impuestos directos	111
III.3.1. Teoría económica de la armonización de los impuestos sobre rendimientos de capital	111
III.3.2. Armonización de Impuestos Directos en la UE: El Impuesto sobre Sociedades ...	117
III.3.3. Otros impuestos directos.	130
III.4. El alcance de la armonización fiscal: alternativas ...	131
III.5. Análisis comparativo de otros países y territorios ..	138
III.5.1. Suiza.	138
III.5.2. Canadá.	142
III.6. Distorsiones a rectificarse por medio de la armonización fiscal	146
III.7. Conclusiones.	151
Capítulo IV El alcance de las distintas normas de armonización fiscal contenidas en el Concierto Económico	153
IV.1. Introducción	155
IV.1.1. Concepto de las normas armonizadoras ..	155
IV.1.2. Concepto positivo de armonización. ...	156
IV.1.3. Normas de armonización y «competitividad fiscal»	157

IV.1.4.	Clasificación de las normas armonizadas.	160
IV.1.5.	Enfoque del análisis sobre las distintas normas.	161
IV.1.6.	Alcance del análisis	162
IV.1.7.	Resumen	163
IV.2.	Normas de carácter concreto	163
IV.2.1.	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.)	163
	a) Ambito de aplicación.	163
	b) Significado.	164
	c) Posibles interpretaciones alternativas.	165
	d) La LGT como «lenguaje común» en materia tributaria.	166
	e) Resumen.	167
IV.2.2.	Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en Territorio Común.	167
	a) Alcance del concepto de retención	167
	b) Extensión del concepto	169
	c) Importancia de la armonización en materia de retenciones en la experiencia europea.	171
	d) Alcance de la referencia al tipo.	172
	e) Significado último de la norma	173
	f) Ubicación de la presente norma.	174
	g) Resumen.	175
IV.2.3.	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. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que, en su caso, se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para	

	el establecimiento de los mencionados criterios (art. 4.4. ^ª 1)	175
	a) Competencias de los Territorios Históricos	175
	b) Significado último de la norma	176
	c) Contenido: limitaciones	177
	d) Concreción del significado último de la norma	179
	e) Resumen	181
IV.2.4.	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	181
	a) Significado último	181
	b) Relevancia respecto a otras figuras tributarias	182
	c) Resumen	183
IV.2.5.	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. ^ª)	183
	a) Acotación de los «actos»	183
	b) Operaciones a las que es de aplicación	185
	c) Especial referencia a las regularizaciones de balances	186
	d) Resumen	187
IV.2.6.	Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios (art. 4.9. ^ª).	187
	a) Perspectiva contable de las normas de actualización	187
	b) Precisión terminológica	188
	c) Contenido: facultades y limitaciones de los Territorios Históricos	189
	d) Desarrollo práctico de las facultades de los Territorios Históricos	190
	e) Resumen	193
IV.3.	Normas de carácter general.	193

IV.3.1.	Atención a la estructura general impositiva del Estado (art. 3.1.2. ^a)	193
a)	Estructura impositiva como conjunto de impuestos	193
b)	Enfoque histórico	193
c)	Estructura impositiva vs. estructura tributaria	194
d)	Potestad originaria de establecer tributos mediante Ley	195
e)	Sistema tributario definido en la Constitución española	196
f)	Significado de la norma más allá del sistema constitucional	197
g)	Resumen	198
IV.3.2.	Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera (art. 3.5. ^a)	198
a)	Definición de Tratado Internacional	198
b)	Su carácter dentro del ordenamiento interno	198
c)	Interés de la distinción entre Tratados y Convenios	199
d)	Modo en el que obligan las Directivas comunitarias a las Instituciones del País Vasco	200
e)	Resumen	202
IV.3.3.	Respeto a la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía (art. 3.1.1. ^a)	203
a)	Introducción	203
b)	El principio de solidaridad en la Constitución Española	203
c)	El principio de solidaridad en el Estatuto de Autonomía	207
d)	El principio de solidaridad en la LOFCA	207
e)	Contenido del principio de solidaridad	209
f)	El principio de solidaridad y el Concierto Económico	212
g)	Plasmación práctica del principio en el Concierto Económico	215
h)	Conclusiones	228
i)	Modelo económico dinámico derivado del potencial uso de las capa-	

	idades de normativa fiscal autónoma, e impactos en la solidaridad interregional	229
	j) Estimaciones publicadas respecto al principio de solidaridad	231
	k) Resumen	232
IV.3.4.	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. ^a)	232
	a) Alcance del precepto	232
	b) Significado último	234
	c) Resumen	235
IV.3.5.	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. ^a)	235
	a) Introducción	235
	b) Enfoque del análisis	235
	c) Supuesto general: medios de financiación de las empresas	236
	d) Supuestos específicos de medios de financiación	239
	e) Aplicación de normas tributarias iguales	246
	f) Trascendencia práctica	246
	g) Resumen	247
IV.3.6.	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. ^a)	247
	a) Delimitación conceptual	247
	b) Facultades de los Territorios Históricos	250
	c) Derecho penal y normativa tributaria vasca	251
	d) Resumen	252
IV.3.7.	No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos (art. 4.8. ^a)	252
	a) Alcance de los privilegios	252

	b) Relación subvenciones-tributos	255
	c) Resumen	256
IV.3.8.	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.ª 1.º párrafo).	256
	a) Análisis del precepto	256
	b) Sentido de la norma de armonización	258
	c) Especial referencia al artículo 157.2 de la Constitución Española	259
	d) Competencia empresarial	260
	e) Concepto teórico de competencia.	261
	f) Mercado	262
	g) Posible trascendencia de la tributación en la libre competencia	263
	h) Libre asignación de recursos. Búsqueda de la competitividad	265
	i) Posible trascendencia de la tributación en la libre asignación de recursos.	267
	j) Resumen	268
IV.3.9.	Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de política económica general (art. 4.11.ª 2.º párrafo)	269
	a) Encuadre legislativo	269
	b) Análisis de la norma de armonización	270
	c) Aplicación de la norma de armonización	271
IV.3.10.	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 período de vigencia que el señalado para éstas (art. 4.10.ª).	283
	a) Encuadre del precepto.	283
	b) Delimitación del concepto.	283
	c) Trascendencia práctica.	284
	d) Resumen	285

IV.3.11.	Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes: c) la alta inspección de la aplicación del presente Concerto, 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.ª)	285
	a) Ubicación del precepto	285
	b) Concepto	286
	c) Aplicación a la esfera tributaria.	286
	d) Resumen.	287

Parte B

LA PRESION FISCAL EFECTIVA GLOBAL

Capítulo V	El concepto de la presión fiscal efectiva global	291
V.1.	Introducción	293
V.2.	El concepto de presión fiscal, visión global inicial	295
	V.2.1. Definición de presión fiscal	295
	V.2.2. Definición de incidencia fiscal y de traslación tributaria	296
	V.2.3. Otras consideraciones preliminares.	302
	V.2.4. Conclusiones a lo recogido en párrafos anteriores	306
V.3.	La medición de la presión fiscal	307
	V.3.1. Métodos teóricos alternativos de determinación de la presión fiscal	307
	V.3.2. Metodología moderna de estudios de presión fiscal	309
	V.3.3. Coeficientes fiscales	313
	V.3.4. Índice clásico de medición e índice de Frank	321
	a) Índice clásico de medición de la presión fiscal	321
	b) Índice de Frank.	321
	V.3.5. Corolario.	323
	V.3.6. Aspectos esenciales que inciden en el nivel de recaudación	323
V.4.	Diferentes conceptos de presión fiscal posibles: presión efectiva vs. nominal	325
	V.4.1. Presión fiscal normativa	325
	V.4.2. La presión fiscal efectiva	326

V.5.	Presión fiscal vs. balanza fiscal.	327
V.5.1.	Incidencia del beneficio	327
V.5.2.	Otras consideraciones.	329
V.5.3.	Incidencia final del impuesto	331
V.6.	Análisis de la norma de armonización: introducción.	333
V.6.1.	Presión fiscal efectiva.	335
V.6.2.	Conceptos de globalidad y de comparabilidad.	336
V.6.3.	Indicador de la medición	338
V.6.4.	Comprensión de qué puede entenderse como «inferior».	339
V.6.5.	Temporalidad en la medición	341
V.6.6.	Análisis temporal: anual vs. acumulado	341
V.6.7.	Comentarios de la norma	343
Capítulo VI La presión fiscal efectiva global. Fuentes y análisis de estructura económica		345
VI.1.	Introducción	347
VI.2.	Medición de la renta, fuentes y críticas	348
VI.2.1.	Diferencias entre indicadores	350
VI.2.2.	Críticas a la información publicada por el INE	353
VI.3.	Medición de la recaudación	355
VI.3.1.	Fuentes.	355
a)	Recaudación del Estado	355
b)	Recaudación en el País Vasco	355
c)	Seguridad Social	355
d)	Tributos locales	356
VI.3.2.	Otros comentarios	356
VI.4.	Estructura económica.	356
VI.4.1.	Por actividades económicas, análisis del PIB desde el lado de la oferta	356
a)	Sector primario	356
b)	Sector industrial	356
c)	Sector construcción.	360
d)	Sector servicios	360
VI.4.2.	Población	363
VI.4.3.	Por consumos, análisis del PIB por el lado de la demanda	366
a)	Consumo privado.	366
b)	Consumo público.	366
c)	Formación bruta de capital	366

	d) Comentario sobre exportaciones e importaciones.....	371
VI.4.4.	Análisis del PIB por cuenta de renta. ...	371
	a) Remuneración asalariados.....	371
	b) Excedente neto de explotación. ...	376
	c) Consumo de capital fijo.....	376
	d) Impuestos.....	376
	e) Subvenciones de explotación.....	376
VI.4.5.	Otros comentarios relacionados.....	380
Capítulo VII Análisis comparativo de la presión fiscal efectiva global en el País Vasco y en Territorio Común en el periodo 1982-1995.....		383
VII.1.	Introducción.....	385
VII.2.	Presión fiscal efectiva global.....	386
VII.2.1.	Presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los ingresos coactivos de las Administraciones Públicas: tributos y las cotizaciones a la Seguridad Social.....	386
	a) Presión fiscal calculada sobre Producto Interior Bruto.....	387
	b) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a precios de mercado.....	390
	c) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (INE).....	392
	d) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (BBV).....	394
	e) Efecto de las cotizaciones sociales.	394
	f) Conclusión final de la presión efectiva global incluyendo cotizaciones sociales.....	401
VII.2.2.	Presión fiscal efectiva global, incluyendo todos los tributos recaudados por las Administraciones públicas: concertados y no concertados.....	401
	a) Presión fiscal calculada sobre Producto Interior Bruto.....	402
	b) Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a precios de mercado.....	404

	c)	Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (INE).....	406
	d)	Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (BBV)	408
	e)	Comentarios sobre la presión efectiva global considerando todos los tributos, concertados y no concertados.....	410
VII.2.3.		Presión fiscal derivada de los impuestos no concertados	411
VII.2.4.		Presión fiscal derivada de los impuestos concertados.....	416
	a)	Presión fiscal de los impuestos concertados calculada sobre Producto Interior Bruto.....	416
	b)	Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a precios de mercado	420
	c)	Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (INE).....	422
	d)	Presión fiscal calculada sobre Valor Añadido Bruto a coste de los factores (BBV)	424
	e)	Comentarios sobre la presión fiscal efectiva derivada exclusivamente de los tributos concertados	424
VII.3.		Análisis detallado de presión fiscal por impuestos concretos	426
	VII.3.1.	Análisis de la presión fiscal derivada de los impuestos indirectos	426
		a) Impuesto sobre el Valor Añadido..	427
	VII.3.2.	Análisis de la presión fiscal derivada de impuestos directos	442
		a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	442
		b) Impuesto sobre Sociedades.....	459
VII.4.		Análisis del índice de Frank	468
	VII.4.1.	Introducción.....	468
	VII.4.2.	Resultados	468
		a) Total ingresos coactivos del Estado, incluyendo cotizaciones sociales...	468

	b) Total tributos: Impuestos concertados y no concertados	470
	c) Impuestos concertados	470
	d) Comentarios	470
	VII.4.3. Conclusión	474
VII.5.	Balanza fiscal	474
	VII.5.1. Introducción	474
	VII.5.2. Consumos públicos	476
	VII.5.3. Inversiones públicas	477
VII.6.	Comentarios finales	479
Capítulo VIII	Conclusiones y ajustes	481
VIII.1.	Conclusiones sobre la medición de la presión fiscal ..	483
	VIII.1.1. Introducción	483
	VIII.1.2. Presión fiscal efectiva global derivada del total de ingresos coactivos	486
	VIII.1.3. Presión fiscal efectiva global derivada del total de tributos	487
	VIII.1.4. Presión fiscal efectiva global derivada del total de tributos concertados	489
	VIII.1.5. Resumen de resultados	490
	VIII.1.6. Presión fiscal «acumulada»: resumen de resultados	493
	VIII.1.7. Otros comentarios	494
VIII.2.	Posibles ajustes y su cuantificación	495
	VIII.2.1. Medidas incentivadoras: cuantificación del efecto en la presión fiscal	495
	VIII.2.2. Recaudación del año 1994: corrección del nivel de devoluciones	498
	VIII.2.3. Posibles ajustes sobre la recaudación...	501
	a) Introducción	501
	b) Recaudación por tributos concertados	502
	c) Recaudación por tributos no concertados	504
	d) Recaudación del Estado en el País Vasco	505

ANEXOS

Anexo I	Presión fiscal efectiva global derivada del total de ingresos coactivos	509
I de 4	Sobre PIBpm (INE/EUSTAT)	511
	a) Período 1982 a 1995	511

	b) Período 1982 a 1990	511
	c) Período 1991 a 1995	511
2 de 4	Sobre VABpm (INE/EUSTAT)	512
	a) Período 1982 a 1995	512
	b) Período 1982 a 1990	512
	c) Período 1991 a 1995	512
3 de 4	Sobre VABcf (INE/INE)	513
	a) Período 1983 a 1995	513
	b) Período 1983 a 1989	513
	c) Período 1991 a 1995	513
4 de 4	Sobre VABcf (BBV)	514
	a) Período 1983 a 1995	514
	b) Período 1983 a 1989	514
	c) Período 1991 a 1995	514
Anexo 2 Presión fiscal efectiva global derivada del total de tributos		515
1 de 4	Sobre PIBpm (INE/EUSTAT)	517
	a) Período 1982 a 1995	517
	b) Período 1982 a 1990	517
	c) Período 1991 a 1995	517
2 de 4	Sobre VABpm (INE/EUSTAT)	518
	a) Período 1982 a 1995	518
	b) Período 1982 a 1990	518
	c) Período 1991 a 1995	518
3 de 4	Sobre VABcf (INE/INE)	519
	a) Período 1982 a 1995	519
	b) Período 1982 a 1990	519
	c) Período 1991 a 1995	519
4 de 4	Sobre VABcf (BBV)	520
	a) Período 1983 a 1995	520
	b) Período 1983 a 1989	520
	c) Período 1991 a 1995	520
Anexo 3 Presión fiscal efectiva global derivada del total de tributos concertados		521
1 de 4	Sobre PIBpm (INE/EUSTAT)	523
	a) Período 1982 a 1995	523
	b) Período 1982 a 1990	523
	c) Período 1991 a 1995	523
2 de 4	Sobre VABpm (INE/EUSTAT)	524
	a) Período 1982 a 1995	524
	b) Período 1982 a 1990	524
	c) Período 1991 a 1995	524

3 de 4	Sobre VABcf (INE/INE)	525
	a) Período 1982 a 1995	525
	b) Período 1982 a 1990	525
	c) Período 1991 a 1995	525
4 de 4	Sobre VABcf (BBV)	526
	a) Período 1983 a 1995	526
	b) Período 1983 a 1989	526
	c) Período 1991 a 1995	526
Anexo 4 Resumen de resultados		527
1 de 3	Período 1982 a 1995	529
2 de 3	Período 1982 a 1990	530
3 de 3	Período 1991 a 1995	531
Anexo 5 Componentes del PIB		533
1 de 3	Componentes del PIB del País Vasco	535
2 de 3	Componentes del PIB del resto del Estado	536
3 de 3	Componentes del PIB del Estado español	537
Anexo 6 Datos recaudatorios		539
1 de 8	Resumen de ingresos coactivos recaudados en el País Vasco	541
2 de 8	Resumen de ingresos coactivos recaudados en el resto del Estado	542
3 de 8	Resumen de ingresos coactivos recaudados en el Estado español	543
4 de 8	Recaudación por tributos concertados en el País Vasco	544
5 de 8	Recaudación por tributos concertados en el Estado	545
6 de 8	Recaudación por tributos concertados en otras CCAA	546
7 de 8	Recaudación por tributos concertados en el Estado español	547
8 de 8	Recaudación por tributos no concertados por parte del Estado	548
Anexo 7 Presión fiscal utilizando sumatorios de recaudación y renta deflactados		549
1 de 4	Porcentajes de presión fiscal utilizando sumatorios de recaudación y renta deflactados: País Vasco	551
2 de 4	Porcentajes de presión fiscal utilizando sumatorios de recaudación y renta deflactados: resto del Estado	552
3 de 4	Porcentajes de presión fiscal utilizando sumatorios de recaudación y renta deflactados: diferencias porcentuales País Vasco vs. del Estado	553

4 de 4	Porcentajes de presión fiscal utilizando sumatorios de recaudación y renta deflactados: tasas de variación	554
--------	--	-----

APENDICES

Apendice 1	Los textos legales	555
Apendice 2	Tributos concertados: normativa y puntos de conexión	567

Desde que en 1990 inició sus actividades, la Fundación BBV ha venido siendo la respuesta institucional del Grupo BBV a la voluntad y al compromiso de complementar una sólida estrategia económica y financiera de gestión con un firme programa de sensibilización social y de creación cultural, orientados a la mejora del entorno en el que desarrolla su actividad.

La Fundación BBV diseña sus propios programas de actividad con el objeto último de analizar las transformaciones experimentadas en el contexto social y ofrecer el resultado de sus investigaciones, estudios y debates a la sociedad. En coherencia con estos planteamientos, además de organizar encuentros multidisciplinarios y fomentar proyectos de investigación, cuenta con varios Centros de reflexión: Centro de Estudios de Economía Pública, Centro de Estudios Financieros, Centro de Ciencia, Tecnología y Sociedad y Centro Interculturales. A través de su Programa Cátedra, la Fundación actúa también en el mundo universitario, intentando establecer un puente entre la investigación científica y la sociedad.

El Instituto Europeo de Administración Pública (EIPA), fundado en 1981 con ocasión de la Asamblea Europea de Maastricht, es una organización, la única en Europa, que ofrece servicios de asesoría, formación, investigación, etc., a las instituciones públicas y privadas de los Estados miembros de la Unión Europea, con el objetivo de facilitar y mejorar el proceso de convergencia.

El EIPA es una organización sin fines lucrativos que desempeña un papel destacado en el suministro de información económica, así como en la formación, consultoría e investigación en el campo de los negocios y actividades mercantiles en Europa. Este instituto está regido por un Consejo, integrado por representantes de cada uno de los 15 países miembros de la Unión. Cuenta, asimismo, con un Comité Científico, compuesto por Directores de institutos nacionales de administración pública de los Estados miembros.

La sede central del Instituto radica en Maastricht, y tiene delegaciones en Bruselas, Luxemburgo y Barcelona.



FUNDACION BBV

La Fundación BBV ha sentido desde su nacimiento una gran preocupación por el estudio de todas aquellas cuestiones que tienen como común denominador la regionalización del Estado. Este proceso ha ido incrementando su relevancia en España en la medida en que la profundización en el desarrollo del Estado de las Autonomías se ha ido traduciendo en importantes acuerdos e iniciativas legislativas en materia de corresponsabilidad fiscal. Por lo que respecta al País Vasco, el elemento sustantivo lo constituye el régimen del Concierto Económico, sistema que presenta notables singularidades tanto respecto a los existentes en el resto de las Comunidades Autónomas, como comparado con los mecanismos utilizados en otros Estados políticamente descentralizados.

Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico es una obra que pretende clarificar la Ley reguladora de las relaciones de orden financiero y tributario entre el País Vasco y el Estado Español, particularmente en lo relativo a las normas de armonización fiscal. El estudio, realizado por el Instituto Europeo de Administración Pública, con sede en Maastricht, quiere proporcionar una visión objetiva y con una perspectiva supranacional del contenido de la Ley.

ISBN 84-88562-76-48



9 788488 562760

LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE ARMONIZACION FISCAL EN EL CONCIERTO ECONOMICO

FUNDACION BBV

