

# LA CONEXIÓN ENTRE LOS DOS CAPÍTULOS DEL CONCIERTO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO

JOSÉ RAMÓN LÓPEZ LARRINAGA

Abogado

Palabras clave: Financiación autonómica, competencias tributarias de la CAPV.  
Nº de clasificación JEL: H7, H71, H72.

## 1. OBJETIVO DEL PRESENTE ESTUDIO

El Concierto Económico suscrito entre el Estado y el País Vasco en diciembre de 1980 y convertido en norma estatal por Ley 12/ 1981, de 13 de marzo, se compone de dos capítulos de contenido claramente diferenciado.

El Capítulo Primero, denominado «Tributos», tiene por objeto regular las competencias que en materia tributaria corresponden a las Instituciones del País Vasco, tanto en orden a la autonomía normativa como a la exacción, inspección, liquidación, recaudación, revisión y gestión en general de los distintos tributos. Como es obvio, en dicho Capítulo cobran singular importancia las reglas o puntos de conexión con arreglo a los cuales se delimitan las competencias de gestión en cada uno de los tributos concertados.

El Capítulo Segundo, que lleva por título «Cupo», tiene un contenido eminentemente financiero ya que en él se regula la contribución de la Comunidad Autónoma al sostenimiento de las cargas generales del Estado.

La conexión o interrelación entre los dos grupos de normas, las del Capítulo Primero que delimitan las competencias tributarias y las del Capítulo Segundo que configuran el Cupo contributivo al Estado, resulta obligada, por cuanto el nivel de aportaciones de la Comunidad

Autónoma dependerá en último término de las posibilidades financieras que encierra la capacidad fiscal reconocida en el Concierto.

Pero esta necesidad de coordinación entre ambos grupos de normas se siente de una forma particularmente acusada en el vigente Concierto Económico, puesto que, como tendremos oportunidad de analizar, el sistema establecido para la determinación del Cupo, basado en el estricto principio de la reciprocidad, exige la introducción de ajustes en su cálculo en todos aquellos supuestos en que en las normas de delimitación de competencias tributarias de gestión entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Euskadi no han aplicado rigurosamente el citado principio de reciprocidad.

Constituye por consiguiente el objeto del presente trabajo el análisis de los ajustes, o compensaciones, como se les califica en el artículo 52 del Concierto, que es preciso practicar en el Cupo con el fin de coordinar de una forma correcta las dos partes o capítulos que conforman el texto del Convenio Económico.

## 2. EL CONCIERTO ECONÓMICO CON ÁLAVA DE 26 DE NOVIEMBRE DE 1976

El Capítulo I del vigente Concierto Económico del País Vasco presenta gran similitud con las correlativas

normas de su precedente el Concierto alavés de 26 de noviembre de 1976, parcialmente modificado por R.D. de 19 de enero de 1979 a consecuencia de la reforma producida en la imposición directa.

Esta semejanza venía obligada por la Disposición Transitoria Octava del Estatuto de Autonomía, a cuyo tenor «el primer Concierto Económico se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava», pero, por imperativo del artículo 41-2-d) del Estatuto, esta obligada aproximación quedaba ceñida al aspecto tributario y no al financiero, en el que se introducía una modificación sustancial consistente en desplazar el sustrato del Cupo desde la capacidad fiscal o recaudatoria de las fuentes de ingresos concertadas, (caso del Concierto alavés), hasta el importe de las cargas o gastos presupuestarios del Estado no asumidos por la Comunidad Autónoma.

En el concierto Económico con Álava, a riesgo de pecar de imprecisión en el detalle, podemos afirmar que la aportación o Cupo se determinaba con arreglo al siguiente esquema:

- a) Cálculo estimativo de la capacidad recaudatoria de los distintos tributos concertados.
- b) Valoración previsible de los llamados «gastos compensables», o sea de los costes de los servicios públicos que la Diputación Foral gestionaba en sustitución de la Administración del Estado para atender a ámbitos competenciales no atribuidos a las Diputaciones de régimen común.
- c) Cuantificación del Cupo por diferencia entre las dos magnitudes antes expresadas.

El nexo o relación existente, en el indicado modelo financiero, entre las competencias de gestión tributaria —entendido el término «gestión en su más amplia acepción— y el Cupo, es tan profundo que aquellas competencias determinan la capacidad recaudatoria y esta última constituye, en la ecuación contenida en el esquema, el minuendo del que sustraído el importe de los gastos compensables resulta el Cupo a ingresar al Estado como resultado o

diferencia de la expresada resta.

Pero observándose que en el modelo financiero del Concierto alavés, la dependencia directa en que se encuentra el Cupo con relación a las competencias tributarias concertadas obliga a ponderar la capacidad recaudatoria que conlleva tales competencias según los términos estrictos en que las mismas vienen reconocidas. Pero hecha adecuadamente esa ponderación, no resulta preciso introducir ajuste posterior en el cálculo del Cupo.

En otras palabras, y a título de ejemplo, lo que queremos expresar es que si el Concierto alavés atribuía a la Administración del Estado la competencia para recaudar las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo correspondientes a los funcionarios y empleados del Estado en Álava, los cálculos económicos practicados para la estimación del cupo parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debían necesariamente contemplar la capacidad recaudatoria de los hechos imposables atribuidos en este tributo al ámbito competencial de la Diputación, excluyendo por tanto de cómputo la potencial capacidad fiscal de aquellas rentas del trabajo.

Por consiguiente, en la medida en que situaciones como la expresada, de ruptura del principio de reciprocidad en el ámbito de la delimitación de las competencias tributarias de gestión, no sean evaluadas a la hora de determinar las capacidades recaudatorias de los tributos concertados, o el cupo bruto, como se les designa en la terminología del Concierto Económico alavés, tales excepciones al principio de reciprocidad carecen de posterior repercusión financiera, no siendo precisa la realización de ajustes o compensaciones en la determinación final del Cupo. En definitiva, hecha una evaluación correcta de las capacidades recaudatorias reconocidas en el Concierto, las dejaciones en favor del Estado de las competencias tributarias que en estricta aplicación del principio de reciprocidad pudieran corresponder a la Diputación Foral de Álava no tienen más trascendencia que la meramente política, de la pérdida de poder de esta naturaleza, inherente al ejercicio de toda competencia tributaria.

### **3. EL SISTEMA DE DETERMINACIÓN DEL CUPO EN EL VIGENTE CONCIERTO ECONÓMICO DE EUSKADI**

Comentábamos en el anterior epígrafe que el Capítulo Primero del actual Concierto Económico se encuentra influenciado en gran medida en su contenido por las normas sobre delimitación de competencias tributarlas de gestión que conformaban el Concierto alavés de 1976, pero que en el aspecto financiero los métodos utilizados para la determinación del Cupo contributivo al Estado difieren sustancialmente en uno y otro Concierto Económico.

El cambio radical operado en este sentido encuentra su obligada justificación en el mandato del artículo 41-2d) del Estatuto de Autonomía, en el que se previene:

- «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».

Al margen de las aportaciones que corresponda efectuar por exigencias del principio de solidaridad al que se alude en posterior apartado f) del mismo artículo estatutario, lo que el precepto transcrito establece es que el Cupo tiene por objeto contribuir a la financiación de las cargas del Estado correspondientes a competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Las consecuencias inmediatas que se desprenden de este principio son tan simples como estas:

- 1.<sup>a</sup> La Comunidad Autónoma no tiene que contribuir a la financiación de ningún gasto presupuestario del Estado que corresponda al ejercicio de competencias y funciones que la Comunidad Autónoma tenga efectivamente asumidas.
- 2.<sup>a</sup> Ni la capacidad fiscal potencial que el Capítulo Primero del Concierto Económico asigna a las Instituciones vascas ni la recaudación tributaria efectiva que éstas obtengan constituyen variables en torno a las cuales gire la cuantificación del Cupo.

Esta segunda conclusión sigue siendo válida como principio general, aún cuando haya sufrido una excepción en la Ley 49/ 1987, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico al Impuesto sobre el Valor Añadido, basada en el efecto económico de translación de este tributo, y que no es el caso enjuiciar en el presente trabajo.

- y, 3.<sup>a</sup> En congruencia con las dos anteriores conclusiones, la Comunidad Autónoma dispone, para la financiación de las competencias por ella asumidas, de los ingresos que le reportan las recaudaciones de los tributos concertados, de igual manera que el Estado financiará esas mismas competencias en territorio común con las recaudaciones que él obtenga por la gestión de idénticos tributos en su propio ámbito territorial.

En otros términos, ambas partes, Estado y Comunidad Autónoma, dispones de unas mismas fuentes de recursos —los tributos de naturaleza concertada— para atender a la financiación en sus respectivos territorios del ejercicio de unas competencias idénticas.

El mecanismo financiero del Concierto vigente se fundamenta por consiguiente en el principio de reciprocidad. A igualdad de responsabilidades de gastos, igualdad de fuentes de ingresos para ambas Administraciones, central y vasca.

### **4. EL INCUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN LA DELIMITACIÓN DE LAS COMPETENCIA TRIBUTARIAS DE GESTIÓN**

El principio de reciprocidad exige, como acabamos de exponer, que cada Administración disponga de las mismas fuentes de Ingresos.

Y esta identidad debe extenderse no sólo a las figuras impositivas —los tributos concertados— sino también a todos los hechos imposables que configuran la capacidad recaudatoria de aquéllos.

Es decir, el principio de reciprocidad, en esta vertiente a que nos estamos refiriendo, sólo quedará respetado en tanto en cuanto al establecer para cada tributo, según su naturaleza y materia imponible, los puntos de conexión conforme a los cuales se delimiten las competencias tributarias de las dos Haciendas, común y vasca, tales puntos de conexión se encuentren definidos de una forma objetiva e idéntica para ambas partes.

No queremos decir con lo anterior que no proceda, o incluso resulte aconsejable en determinados supuestos, paccionar en el texto del Concierto excepciones a la aplicación de unos puntos de conexión objetivos y recíprocos, que pueden estar plenamente justificadas, aún a costa de la renuncia política que impliquen para una de las partes concertantes, ya sea por razones de índole extra-tributaria, como es el caso de la tributación exclusiva al Estado de los sujetos pasivos residentes en el extranjero, ya por motivos de simplicidad en la gestión fiscal, como ocurre, por ejemplo, cuando se atribuyen a la Administración del Estado todas las competencias tributarias en la relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la Banca oficial estatal.

Lo único que queremos poner de relieve es que el criterio rector que en pura lógica debe presidir la delimitación de las competencias tributarias entre ambas Administraciones no es otro que la fijación estricta de puntos de conexión que, respondiendo de la forma más apropiada a las características propias de cada tributo, asignen conceptualmente los mismos ámbitos de poder tributario de recaudación a cada de las partes, y si ésto no se ha hecho así, cualquiera que fuere su causa, se ha roto la igualdad en el reparto de las fuentes de ingresos entre las dos Administraciones y es preciso restablecer el equilibrio financiero mediante la introducción de ajustes en el cálculo del Cupo, que compensen económicamente a la Administración perjudicada, por las pérdidas de recaudación soportadas a su cargo en beneficio de la otra Administración, circunstancia ésta que, como tuvimos ocasión de analizar en anterior epígrafe de este estudio, no podía plantearse cabalmente bajo la vigencia del Concierto alavés de 1976.

## 5. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD Y AJUSTES EN EL CALCULO DEL CUPO

La necesidad de practicar ajustes o compensaciones en el Cupo, por la razón apuntada de desigualdad en la formulación de los puntos de conexión aplicables a una y otra Administración, ya fue advertida y tomada en consideración por los redactores del Concierto Económico, como lo prueba la inclusión del ajuste mencionado en el artículo 52-Uno-d) del Convenio.

Dicho precepto señala la compensación en el Cupo de la parte de recaudación imputable al País Vasco por retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario satisfechos por la Banca Oficial, Empresas concesionarias de monopolios del Estado y Sociedades extranjeras (artículo 12-Uno-a del CE.), así como por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las citadas entidades (artículo 18-Primera).

No obstante, los dos citados casos no constituyen sino una muestra de los muchos supuestos en el que el Concierto Económico confiere una posición favorable a la Administración del Estado en el enunciado de las reglas de delimitación de la potestad tributaria de recaudación.

Algunos de ellos figuran expresamente mencionados en el texto del Concierto Económico, al atribuirse en exclusiva a la Administración del Estado la recaudación de los tributos correspondientes a ciertos hechos imposables. A saber:

1. Tributos en los que el sujeto pasivo o retenedor sea una persona física o entidad no residente en territorio español (Artículo 6.<sup>a</sup>-Segunda; artículo 9.<sup>o</sup>-Uno; artículo 10-Primera-c-tercer párrafo; artículo 12-Uno-b-segundo párrafo; y artículo 13).
2. Retenciones sobre rendimientos del trabajo correspondiente a retribuciones, activas o pasivas, que perciban los funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco y los funcionarios y empleados de Organismos estatales y Entidades estatales autónomas (artículo 10-Segunda-a).

3. Retenciones en la fuente sobre rendimientos de actividades profesionales satisfechos a expendedores de productos monopolizados, administradores de lotería, delegados del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas y titulares de establecimientos de dicho Patronato (número Uno-segundo párrafo y número Dos del artículo 11).
4. Retenciones en la fuente sobre rendimientos del capital mobiliario correspondientes a intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por el Estado y su Administración institucional (artículo 12-1-b).
5. Retenciones en la fuente sobre rendimientos del capital mobiliario correspondientes a pensiones satisfechas por la Administración del Estado (artículo 12-Uno-e)-segundo párrafo). Y,
6. Sucesiones o donaciones en las que el causante o donatario tenga su residencia habitual en el extranjero (artículo 26).

Pero con la introducción de ajustes en el Cupo por los supuestos mencionados, no se hace efectivo en su plenitud el principio de reciprocidad.

Como a continuación vamos a exponer, existen hechos imponderables que sustraídos del ámbito recaudatorio de las Diputaciones Forales, bien por una formulación no equitativa de los puntos de conexión delimitadores de las competencias tributarias bien por causas ajenas a tales puntos, pero que, en definitiva, rompen en beneficio del Estado el equilibrio financiero que el mecanismo de contribución contenido en el Concierto Económico exige.

Este es el caso de las retenciones sobre rendimientos del trabajo y actividades profesionales y artísticas satisfechos por la Administración del Estado, sus Organismos Autónomos, Empresas y Entes públicos estatales, en general, que ejerzan funciones o servicios no asumidos por la Comunidad Autónoma, cualquiera que sea el lugar de prestación de los trabajos y servicios.

La formulación de este ajuste, redactada en términos similares a los expuestos, absorbería la que anteriormente expusimos como mencionada en el artículo 10-Segundo-a) del CE., cuyo texto, al referirse estrictamente a los funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco, no contempla las retribuciones satisfechas a quienes desarrollan sus funciones para los órganos centrales de los Ministerios y entes públicos estatales afectados.

La procedencia del ajuste que se propone es obvia, ya que la Comunidad Autónoma de Euskadi contribuye a la financiación de tales retribuciones, de las que las retenciones forman parte, por lo que resulta obvio que aquélla debe participar de la recaudación de tales retenciones en la misma proporción en que ha contribuido a su financiación.

A igual solución económica que por la vía de la compensación en el cupo, se llegaría considerando que el gasto real del Estado no está integrado por las retribuciones brutas sino por el importe resultante de deducir de las mismas las retenciones respectivas, con lo que disminuiría en la cuantía de éstas el valor de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma.

No obstante, esta opción, si bien es correcta en su formulación y sirve para confirmar la procedencia del ajuste financiero que se propone, debe ser desechada en beneficio de la alternativa de la compensación en el Cupo, al ceñir indebidamente su ámbito de aplicación a las retribuciones incluidas en el Capítulo I de los Presupuestos Generales del Estado, con lo que quedarían marginadas de compensación retenciones correspondientes a numerosas Entidades y Empresas Públicas, como sería el caso de R.E.N.F.E., Entidades estatales de crédito, etc..

Con base en la misma razón expresada y habida cuenta de que la Seguridad Social no encaja por su naturaleza jurídica en los conceptos de entes públicos antes referidos, sería preciso introducir un ajuste similar al anterior en cuanto a las retenciones sobre retenciones por trabajo personal y actividades profesionales satisfechas por los servicios centrales de los distintos organismos de la Seguridad Social, ya

que las Delegaciones Territoriales de ésta en Euskadi vienen obligadas a ingresar las retenciones de su personal en las correspondientes Diputaciones Forales.

Otra situación, análoga a las anteriores, y que exigirá también el correspondiente ajuste en el Cupo sería el caso de las Empresas públicas y Administración institucional en general, en su más amplio sentido, que no desarrollan funciones o servicios públicos inequívocos (por ejemplo RENFE) sino que realizan predominantemente operaciones de carácter comercial, industria, financiero, etc., situación en que por ejemplo, se encuentran las empresas del INI. Es indudable que estas empresas públicas debieran plantearse asimismo la necesidad de introducir un ajuste que en una versión más reivindicativa pudiera llegar a la totalidad de las retenciones y tributos afectantes a los distintos establecimientos de las mismas, por considerar que la Comunidad Autónoma no debe soportar las consecuencias de la ubicación geográfica decidida discrecionalmente por la Administración del Estado, y que en una postura reivindicativa más moderada se ceñiría a las retenciones y tributos imputables a las sedes centrales de tales empresas públicas, ubicadas generalmente en la capital del Estado.

Naturalmente, todas las consideraciones que venimos exponiendo en los párrafos precedentes, en relación con los entes públicos en general, serían de completa aplicación no sólo para las retenciones sobre rendimientos de trabajo y actividades profesionales sino también para las correspondientes a los rendimientos de capital mobiliario de cualquier naturaleza (intereses de deudas, obligaciones, préstamos, dividendos, pensiones que no constituyan rentas de trabajo etc.), e incluso para el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor añadido de que pudieran ser contribuyentes tales entes públicos.

En este sentido resultaría preciso formular el ajuste en el Cupo en términos mucho más amplios, tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo, que los que resultarían de la transcripción de los artículos 12-1-a y 12-1-b, 12-uno-e-Segundo párrafo y 18-Primera-tercer párrafo, anteriormente comentados.

Finalmente nos referimos a otros dos supuestos en que se quiebra el equilibrio financiero del régimen del Concierto Económico, si bien su transcendencia económica es ínfima en relación con los expuestos en párrafos precedentes.

En primer término, el artículo 18-Tercera del Concierto Económico, puesto que en dicho precepto se establece una excepción al punto de conexión —la ubicación de todas las instalaciones o establecimientos permanentes de la Sociedad en un Territorio— con arreglo al cual se atribuye íntegramente la recaudación del Impuesto sobre Sociedades a una u otra Administración.

Dicha excepción consiste en atribuir participación en el Impuesto a la Administración del territorio donde no radica instalación alguna de la Sociedad siempre que ésta realice operaciones en este Territorio en porcentaje superior al 35 % del volumen total de operaciones de la Sociedad.

En esta norma, cuya existencia se debe simplemente a que era un precepto tradicional en el Concierto alavés (recordemos que en éste no tenían incidencia financiera las dejaciones de competencias tributarias por la Diputación Foral en favor del Estado), tiene la apariencia de respetar el principio de reciprocidad, por cuanto se encuentra formulada en sentido ambivalente para una u otra Administración pero, si se analiza su contenido, se observa que beneficia sensiblemente al Estado en perjuicio de la Comunidad Autónoma Vasca, ya que dada la muy superior envergadura del mercado del territorio común en relación con el mercado vasco, son frecuentes los supuestos de empresas exclusivamente, en razón de la ubicación de sus instalaciones, que pasan a tributar en parte a la Hacienda estatal, en tanto que el flujo de sentido inverso es, por pura lógica, prácticamente inexistente.

Por todo ello, parece obvio que se hace preciso introducir una compensación en el Cupo por la diferencia de importe existente entre las recaudaciones «captadas» por la Hacienda estatal y por las Haciendas vascas, por esta vía del artículo —18 Regla Tercera.

El segundo supuesto de ajuste al que hacíamos alusión trae por causa las

pérdidas de recaudación que, por Impuesto sobre Sociedades, por retenciones sobre rendimientos de trabajo percibidos por miembros de Consejos de Administración y por retenciones sobre rendimientos de capital mobiliario, soportan las Haciendas de la Comunidad Autónoma Vasca cuando el sujeto pasivo o retenedor es una sociedad que, operando en territorio de aquélla, según las normas del Concierto Económico, tributa exclusivamente a la Hacienda Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el Convenio Económico de esta Comunidad.

En tanto no se resuelva esta contradicción normativa, mediante una

lógica armonización de los puntos de conexión en uno y otro texto concertados, y dado que debe atribuirse prevalencia al Convenio de Navarra por ser normativa anterior en el tiempo, inmodificable sin acuerdo mutuo del Estado y Navarra, es innegable que se está ocasionando un perjuicio financiero a las Haciendas Vascas, que debe ser reparado por el Estado y no por la Comunidad Foral de Navarra, conclusión ésta que no admite discusión posible, a poco que se examinen las reglas de delimitación de competencias, contenidas en el Convenio en materia de imposición directa, y la posición claramente favorecida que en ellas ocupa la Hacienda estatal.

