

«La Concertación de Impuestos tras la Revisión del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco»

Ignacio Zubiri

Catedrático de Hacienda
Universidad del País Vasco

Palabras clave: Concierto económico, capacidad normativa de la CAPV, cesión del IRPF
Nº de clasificación JEL: H24, H71, H77.

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de esta breve nota es describir las modificaciones en la capacidad normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) que se han producido tras la modificación del Concierto que se ha realizado en 1997. En lo esencial, ha consistido en concertar los impuestos especiales y la tributación de no residentes y ampliar la capacidad normativa de la CAPV en el IRPF y en otros impuestos concertados. La reforma se ha completado con una actualización y una adecuación de los puntos de conexión a la cesión del IRPF a las CC.AA. de régimen común, asimismo se ha introducido una cláusula de salvaguardia que intenta garantizar la neutralidad de los efectos financieros de la concertación de los impuestos especiales¹.

2. LA CONCERTACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS

El Cuadro n.º 1 compara los impuestos no concertados antes y después de la reforma del Concierto Económico (CE). En relación a la situación anterior, la CAPV pasa a recaudar los impuestos especiales que no recaudaba ya, el impuesto sobre primas de seguro y la tributación de los no residentes. Con estos, tal y como se sigue de este cuadro, tras la reforma los únicos impuestos recaudados en la

¹ Esta nota se basa en Zubiri, I. (1997): "La Revisión del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco", *Cuadernos de Información Económica*, n.º 124/25, pp. 179-87, donde se analizan en mayor detalle las implicaciones de la nueva concertación de impuestos y sus posibles efectos financieros.

Cuadro n.º 1. **Ingresos fiscales no concertados**

ANTES DE LA REFORMA DE 1997	TRAS LA REFORMA DE 1997
Renta de Aduanas Hidrocarburos Alcoholes Cerveza Labores del Tabaco No residentes Retenciones de Funcionarios y Empleados del Estado Banca Oficial del Estado, concesionarias Monopolios del Estado Retenciones del Capital en Activos emitidos por el Estado o las CC.AA. de régimen común	Renta de Aduanas Retenciones de Funcionarios y Empleados del Estado Retenciones del Capital en Activos emitidos por el Estado o las CC.AA. de régimen común

CAPV por el Estado son los impuestos pagados por las importaciones (renta de aduanas, impuestos especiales pagados por las importaciones, etc.), las retenciones de los funcionarios² y las retenciones del capital en emisiones realizadas por las Administraciones públicas que no sean vascas. No obstante, la mayoría de estos ingresos se compensan vía cupo. Esto es, se restan a la hora de determinar la cantidad que debe pagar la CAPV al Estado por las cargas no asumidas (esto es, los gastos que el gobierno central continua realizando en la CAPV).

A la inversa, la concertación de nuevos impuestos no implica necesariamente un aumento de la capacidad financiera de la CAPV ya que el cupo aumenta en la cuantía de lo que previamente se imputaba al Estado como recaudación en la CAPV por impuestos no concertados. De esta forma el cupo aumenta en un 6,24% de la recaudación en el conjunto de España de los impuestos que ahora se concertan³.

3. EL AUMENTO DE CAPACIDAD NORMATIVA

Tal y como está diseñado el Concierto Económico, la capacidad normativa de los Territorios de la CAPV está sujeta a dos tipos de restricciones armonizadoras con el

² No obstante, los funcionarios del Estado presentan su declaración en el Territorio Histórico correspondiente.

³ Recuérdese que el cupo se define como el valor (imputado) de lo que el Estado gasta en la CAPV menos el valor (estimado) de lo que recauda menos la parte del Estado imputada a la CAPV. En todos los casos las imputaciones se realizan suponiendo que lo que se gasta, recauda o financia mediante déficit en la CAPV es el 6,24% de las cantidades totales por cada concepto en el conjunto de España.

sistema fiscal que se aplica en Territorio Común (TC). Por un lado, existen unos principios de carácter general y por otro, unos principios de armonización específicos que se aplican a cada uno de los impuestos que configuran el sistema fiscal. La revisión del Concierto ha modificado tanto los principios generales de armonización como los que se aplican en algunos impuestos, significativamente el IRPF.

3.1. Principios Generales

El Cuadro n.º 2 recoge las modificaciones que se han realizado en los criterios generales de armonización. Tal y como se sigue de este cuadro, la reforma ha supuesto una reducción considerable en el conjunto de principios de armonización y una relajación de los que se mantienen. En lo esencial los principios de armonización han quedado reducidos a tres:

- a) Someterse a los Tratados o Convenios Internacionales firmados por España.
- b) No distorsionar ni la competencia entre empresas ni el libre movimiento de capitales.
- c) Dar lugar a una presión fiscal equivalente a la de TC.

Con esto el CE ya no excluye explícitamente que la CAPV adopte medidas tales como conceder amnistías o privilegios fiscales ni obliga a la CAPV a adoptar las mismas medidas coyunturales que el Estado o a mantener la misma tributación de las operaciones societarias. De igual forma, los criterios que se mantienen son más débiles que los anteriores. Así, por ejemplo, donde antes se decía "Aplicación de la LGT y normas que la desarrollen" ahora se dice "Adecuación a la LGT". De igual forma donde se decía "una presión fiscal no inferior" ahora se dice una "presión fiscal equivalente". Ciertamente se puede argumentar que dado que las CC.AA. de régimen común tienen capacidad de rebajar su IRPF no se puede exigir a la CAPV que no pueda tener unos impuestos más bajos que los de Territorio Común. Sin embargo, como es obvio, el margen de ambigüedad de la expresión "presión fiscal equivalente" es suficientemente amplio como para acomodar reducciones fiscales mucho más allá de las permitidas a las CC.AA. de régimen común. Por ello en este punto la nueva redacción del CE en vez de clarificar un concepto ya de por sí poco definido (la presión fiscal relevante a efectos del Concierto) ha añadido un elemento adicional de ambigüedad.

En todo caso, la cuestión relevante es, ¿implica la nueva redacción de los criterios de armonización que la CAPV va a poder tomar medidas fiscales que antes no podía tomar? La respuesta es que depende de la interpretación que se dé a los principios de armonización que se han mantenido. Por ejemplo, en una interpretación estricta el requisito de que los sistemas fiscales de los Territorios de la CAPV no distorsionen la competencia entre empresas implicaría muchos

Cuadro n.º 2. Criterios generales de armonización entre los sistemas fiscales de los Territorios Históricos y el del Estado

<p>1. PRINCIPIOS GENERALES</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Respeto de la solidaridad en los términos previstos por la Constitución y el Estatuto de Autonomía 2. Atención a la estructura general impositiva del Estado 3. Coordinación, armonización y colaboración con el Estado según lo contenido en el Concierto 4. Coordinación, armonización y colaboración entre los Territorios según dicte el Parlamento Vasco 5. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados por España 	
<p>2. ARMONIZACIÓN FISCAL</p>	
<p>Antes de la Reforma de 1997</p>	<p>Después de la Reforma de 1997</p>
<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Aplicación de la Ley General Tributaria y normas que la desarrollen</i> 2. No se concederán incentivos fiscales a la inversión que discriminen según la procedencia del bien o equipo 3. Mismas retenciones en IRPF y Sociedades 4.1. En el IBI, el hecho imponible y la valoración de inmuebles será la misma que en Territorio Común (TC) 4.2. Misma clasificación de actividades económicas que en TC 5. Mismas normas en operaciones bancarias, mercados monetarios y demás medios de financiación empresarial 6. Misma tributación en constitución, ampliación y disminución de capital y fusión y disolución de sociedades 7. No se concederán amnistías fiscales, salvo que el Estado haga lo mismo 8. No se establecerán privilegios fiscales ni subvenciones que supongan devoluciones de impuestos 9. Las regularizaciones tributarias no supondrán incorporar activos ocultos o eliminar pasivos ficticios 10. Se adoptarán las mismas medidas coyunturales y excepcionales que el Estado 11. Las normas forales no podrán implicar menoscabo de la competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra 12. La presión fiscal efectiva global <i>no podrá ser inferior</i> a la de TC. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Adecuación</i> (de las normas forales) a la Ley General Tributaria 2. Misma clasificación de actividades económicas que en TC 3. Las normas forales no podrán implicar menoscabo de la competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra 4. La presión fiscal efectiva global <i>será equivalente</i> a la de TC

Fuente: Elaboración a partir del Concierto Económico

de los principios eliminados. De hecho una interpretación estricta incluso impediría a la CAPV cualquier medida fiscal que redujera los impuestos sobre las empresas.

Sin embargo, la experiencia pasada pone de manifiesto que es poco probable que se realice una interpretación estricta de estos criterios de armonización y, con este condicionante previo, los nuevos criterios de armonización aumentan el margen de autonomía fiscal de la CAPV. Simplemente, la CAPV va a poder tomar medidas mucho más amplias o, por lo menos, va a poder tomar las mismas medidas que está tomando en la actualidad pero reduciendo considerablemente el riesgo de que el gobierno central las recurra o, si lo hace, que los tribunales le den la razón.

3.2. Criterios Específicos

Los criterios específicos limitan la capacidad de diseño de cada una de las figuras impositivas que han sido concertadas. El Cuadro n.º 3 recoge cuál es la capacidad normativa de la CAPV en cada uno de los impuestos concertados antes y después de la reforma del CE. A efectos comparativos también se indica la capacidad normativa que tienen las CC.AA. de régimen común.

Tal y como se sigue de este cuadro, tras la reforma la CAPV tiene una amplia capacidad normativa en prácticamente todos los impuestos directos. Las únicas restricciones son que debe mantener las mismas retenciones del capital que establezca el Estado y que la tributación de no residentes será regulada por el Estado excepto en el caso de empresas no residentes que tributen exclusivamente en la CAPV u operen mediante un establecimiento permanente y realicen más del 25% de sus operaciones en la CAPV⁴.

Por otro lado, con la excepción del impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, la CAPV no tiene ninguna capacidad normativa en materia de impuestos indirectos.

En todo caso, es necesario señalar que todos los impuestos están sujetos, simultáneamente, a la libertad de diseño explicitada en los criterios específicos y a las limitaciones globales derivadas de los criterios generales de armonización. Si bien los nuevos criterios generales de armonización son algo más amplios que los anteriores, esto no excluye que, al igual que ha ocurrido en el pasado, pueda haber algunas discrepancias entre los Territorios Forales y el Estado.

⁴ Tributan en exclusiva en la CAPV las empresas que realicen todas sus operaciones en la CAPV o tengan un volumen de operaciones inferior a 500 millones de ptas. (300 antes de la reforma de 1997) cualquiera que sea el lugar de realización de las operaciones. En la actualidad esto implica que más del 90% de las empresas de la CAPV tributan exclusivamente en la CAPV.

Cuadro n.º 3. **Autonomía normativa de las Diputaciones Forales de la CAPV**

	ANTES DE LA REFORMA DE 1997	DESPUES DE LA REFORMA DE 1997	CC.AA. DE REGIMEN COMUN
1. IRPF	<p>a) Regularización o actualización de activos fijos en actividades empresariales, profesionales y artísticas</p> <p>b) Planes especiales y coeficientes máximos de amortización de dichos activos</p> <p>c) Signos, Índices y Módulos en Estimación Objetiva Singular</p> <p>d) Deducción por inversión en activos fijos en actividades empresariales</p> <p>e) Modelos y plazos de declaración y modalidades de pago</p> <p>f) Deducción por donativos de aplicación específica en la CAPV</p> <p>g) Deducciones por Gastos Personales</p>	<p>Autonomía plena excepto en:</p> <p>a) Retenciones del Capital</p> <p>b) Tributación de No residentes</p>	<p>a) Tarifa, siempre que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sea progresiva - La cuota resultante al aplicar la tarifa a la base regular no puede diferir en un $\pm 20\%$ de la que obtendría con la del Estado <p>b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales y aplicación de renta</p>
2. Patrimonio	Modelos y plazos de declaración y modalidades de pago	Autonomía Plena	<p>a) Mínimo exento</p> <p>b) Tarifa con ciertos límites (progresiva, con el mismo número de tramos que la del Estado, igual tipo marginal y cuantía del primer tramo)</p>
3. Sociedades	Autonomía Plena para empresas que tributen en exclusiva en la CAPV. Ninguna para las que tributan en cifra relativa	Autonomía Plena para empresas que tributen en exclusiva en la CAPV (incluyendo las entidades residentes en el extranjero que tengan establecimientos permanentes en la CAPV). Ninguna para las que tributan en cifra relativa	No cedido
4. Sucesiones y Donaciones	Autonomía Plena	Autonomía Plena	<p>a) Tarifa con ciertos límites (progresiva con el mismo número de tramos que la del Estado, igual tipo marginal y cuantía del primer tramo)</p> <p>b) En adquisiciones mortis causa, reducciones de la base imponible</p>
5. IVA	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales	No cedido
6. Transmisiones y AJD	Autonomía Plena excepto en operaciones societarias y letras de cambio y documentos equivalentes	Autonomía Plena excepto en operaciones societarias y letras de cambio y documentos equivalentes	<p>a) Tipo en la transmisión de inmuebles y cesión de derechos reales sobre los mismos</p> <p>b) Tipo en los documentos notariales</p>

Cuadro n.º 3. Autonomía normativa de las Diputaciones Forales de la CAPV
(Continuación)

	ANTES DE LA REFORMA DE 1997	DESPUES DE LA REFORMA DE 1997	CC.AA. DE REGIMEN COMUN
7. Primas de Seguro	No existía	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales	No cedido
7. Especiales	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales	Modelos y plazos siempre que no difieran sustancialmente de los estatales	No cedido
8. Tasa Juego	Tiene que regirse por normativa del Estado	Plena excepto en delimitación de hecho imponible y sujeto pasivo	Exenciones, Base, Tipos de gravamen, Cuotas Fijas, bonificaciones

Fuente: Elaboración a partir de la Ley de Concierto Económico

4. CONCLUSIÓN

La reforma del CE ha ampliado considerablemente la capacidad normativa de la CAPV. La flexibilización de los criterios generales de armonización combinada con el aumento de capacidad normativa en el IRPF, en el impuesto sobre el Patrimonio, en la tasa de juego y en la tributación de algunas empresas extranjeras abren un amplio abanico de posibilidades reformadoras en el nivel y la estructura de los impuestos, especialmente los impuestos directos.