

# Utilización de la capacidad normativa foral: características y valoración\*

(Use of the Statutory normative capacity: characteristics and assessment)

Zubía, José Guillermo  
Eusko Ikaskuntza  
M<sup>º</sup> Díaz de Haro, 11 – 1<sup>º</sup>  
48013 Bilbao

BIBLID [1138-8552 (2002), 18; 61-67]

---

*La utilización de la facultad normativa fiscal por parte de las instituciones forales, dentro de las limitaciones que le vienen impuestas tanto legal como internacionalmente, merece un juicio positivo. La creación de una Hacienda común, el establecimiento de instrumentos al servicio del desarrollo económico del País, la proximidad al ciudadano... son logros reseñables. No obstante, hay aspectos mejorables en los que todos hemos de seguir trabajando.*

*Palabras Clave: Concerto Económico. Capacidad normativa. Normas fiscales. Armonización fiscal. Diputaciones forales. Ley General Tributaria. Ley de Territorios Históricos. Hacienda. Impuestos indirectos. Impuesto de Sociedades. Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF).*

*Foru Erakundeek zerga alorreko gaitasun arau eta mailearen erabilera, bai lege aldetik eta bai nazioartetik ere ezarritako mugen barnean, iritzi baikorra merezi du. Ogasun komun bat sortzea, Herriaren garapen ekonomikoaren zerbitzuko tresnak ezartzea, herriarrarekiko hurbiltasuna... lorpen azpimarragarriak dira. Nolanahi den ere, zenbait alderdi hobetu ahal dira, eta horien inguruan lan egitea jarraitu behar dugu.*

*Giltza-Hitzak: Kontzertu Ekonomikoa. Gaitasun arau eta maileak. Arau fiskalak. Harmonizazio fiskala. Foru Aldundiak. Zerga Lege Orokorra. Lurralde Historikoen Legea. Ogasuna. Ze harkako zergak. Baltzu Zerga. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga (PREZ).*

*Utilisation de la faculté normative fiscale de la part des institutions forales, dans les limites qui lui sont imposées aussi bien légalement qu'internationalement, mérite un jugement positif. La création de Finance commune, l'établissement d'instruments au service du développement économique du Pays, l'approche du citoyen... sont des réussites à souligner. Pourtant, il y a des aspects que l'on peut améliorer et auxquels nous devons tous continuer à travailler.*

*Mots Clés: Accord Economique. Capacité normative. Normes fiscales. Harmonisation fiscale. Députations forales. Loi Générale Tributaire. Loi de Territoires Historiques. Finance. Impôts indirects. Impôt de Sociétés. Impôts de la Rente des Personnes Physiques (IRPF).*

---

\* Transcripción.

Buenos días a todos y gracias por la invitación a participar en este acto.

Yo desde luego no voy a hablar en absoluto de la utilización que de la capacidad normativa tributaria hayan hecho las instituciones navarras, y lamento la ausencia de quien pudiera haberlo hecho, pero yo no me considero con criterio necesario para hacerlo. Pero sí, en cambio, con un poco más respecto al uso que han hecho las instituciones forales de la CAV.

La primera consideración al hablar de la capacidad normativa, aparte de que es el elemento distintivo del Concierto Económico frente a cualquier otro esquema de derecho comparado de descentralización de la capacidad normativa en materia fiscal, es que no se trata de una capacidad absoluta. Es una capacidad sometida a diferentes limitaciones, unas que son de orden legal, de diversos ordenamientos jurídicos, y otras de carácter indirecto pero que son quizás más intensas y que son fruto de espacios económicos. Las que provienen de ordenamientos jurídicos, pueden ser a su vez limitaciones de orden internacional o de derecho interno: las de tipo internacional básicamente son las derivadas de la pertenencia a la Unión Europea—como saben, existen fuertes limitaciones a la capacidad normativa en determinados tipos de tributación—.

En la medida en que la Comunidad se sustenta en la libertad de movimiento de personas, capitales, bienes y servicios, las disposiciones fiscales pueden impactar seriamente en estas libertades, y como tal se trata de regularlas o armonizarlas, en unos casos a través de directivas, y en otros a través de decisiones de la Comisión o del Tribunal de Luxemburgo. La Comunidad ha avanzado en limitaciones fundamentalmente en materia de imposición indirecta, claramente en las cuestiones de IVA, en primer lugar para el establecimiento del tributo en el conjunto de los países de la Unión Europea, y en segundo lugar en cuanto a su regulación básica (otra cosa es que todavía haya divergencias, entre otras las que se citaban con anterioridad sobre los tipos tributarios). Y por otro lado se ha avanzado en lo que se refiere a la libertad de establecimiento y a diversas cuestiones prácticas de ese entorno.

Hay que decir que esas limitaciones cuando se trasponen al derecho interno, en el caso del Concierto Económico, se han reforzado de modo que la capacidad tributaria en materia de IVA se encuentra más reducida que en las instituciones europeas. Respecto a la armonización en materia de imposición directa principalmente se ha tratado de armonizar la tributación de las rentas empresariales, los intentos han sido un fracaso. Alguno incluso más light, como era el código de conducta, también ha acabado en agua de borrajas, y sólo se ha avanzado en algunos temas referentes a la cooperación o a la relación entre compañías de diversos países de la Unión Europea. Este conjunto de limitaciones afectan no solamente a los sistemas tributarios subestatales, como pueden ser los del Concierto o del Convenio de Navarra, sino que afectan también de modo directo a los Estados. Pero últimamente está emergiendo un modo de limitación de la capacidad normativa tributaria especial que es la afectación de la normativa fundamentalmente en materia de impuestos de sociedades a la competencia. Ahí se ha abierto una brecha

mucho más efectiva, que promete ser la pesadilla fundamentalmente de los sistemas subestatales, porque las características de esta iniciativa impulsada por la Dirección de la Competencia y no por la dirección correspondiente tributaria son: en primer lugar, que no se trata de una obligación de hacer sino justamente lo contrario, de no hacer; en segundo lugar, que no se analizan los sistemas fiscales de modo general, sino caso a caso, y en tercer lugar que sí afecta a los sistemas subestatales pero no afecta a los sistemas estatales, porque habitualmente lo que se establece es si la medida fiscal regional afecta o no a la competencia entre empresas respecto al sistema tributario estatal.

Al margen de eso, hay algún otro tipo de limitaciones por pertenencia a organismos internacionales como la Organización Mundial del Comercio, la OCDE, etc. pero que son de menor importancia, y en todo caso también están afectando al Estado.

En el orden del Derecho interno hay algunas limitaciones que son las que emanan directamente de la Constitución, que esas también afectan al Estado exactamente igual, y que son las declaraciones de los grandes principios de la igualdad ante la ley, la solidaridad, la igualdad en la aportación a las cargas públicas, el principio de proporcionalidad económica, etc., que creo que no merecen especial comentario y que están en todos los ordenamientos jurídicos. Y hay otra serie de normas del Concierto que esas sí afectan de modo exclusivo a la CAV que yo creo que con anterioridad han sido analizadas y no quiero insistir en ellas.

Sí me parece que es más importante en estos momentos lo que se puede llamar limitación indirecta. La limitación indirecta proviene de la pertenencia a un espacio económico determinado: en estos momentos es el espacio correspondiente a las economías occidentales. Dentro de las economías occidentales se producen determinadas tendencias fiscales, que, si bien no son obligatorias ni tan siquiera tienen rango normativo, acaban condicionando extraordinariamente a todo el mundo e incluso están revelándose como un sistema armonizador mucho más eficaz que los propiamente legales. Hay un tema que es claro que es el que se refiere a la fiscalidad del ahorro. En estos momentos los sistemas fiscales, sea cual sea su tratamiento, pueden mover enormemente los capitales de unos países a otros. Consiguientemente lo que está ocurriendo es que se van uniformizando los tratamientos fiscales del ahorro en un buen número de países, e incluso tendencias fiscales que en su momento fueron absolutamente rechazadas como era la reforma fiscal de Reagan que no tenía predicadores más que en Estados Unidos, luego se han extendido prácticamente a todo el mundo occidental, y de hecho en el debate sobre el Estado, sobre sus dimensiones, etc., se está aplicando de modo generalizado. No hay más que ver las propuestas fiscales que al respecto están haciendo tanto el Gobierno laborista inglés como el Gobierno socialdemócrata alemán.

Creo que esto es necesario para examinar qué utilización se ha hecho de la capacidad normativa por parte de los Territorios Históricos. Ahora

entro más en la materia estricta. Vaya por delante como posición que creo que en conjunto la labor ejercida es positiva.

Primero, hay normas extraordinariamente importantes, a veces poco conocidas, que son las que se refieren a la propia organización de la Hacienda en sí misma. La primera es la organización de la Hacienda común. No olvidemos que la, en su momento tan polémica, Ley de Territorios Históricos crea la Hacienda común del País Vasco y la crea resolviendo o ajustando un galimatías francamente curioso como es ese de que es un Concierto Económico negociado por la Comunidad Autónoma, pero al que luego suceden tres territorios históricos con facultad normativa y recaudatoria, y finalmente existe una Hacienda común que no tiene apenas capacidad recaudatoria. Seguramente en el plano estrictamente fiscal, lo más importante que establece la Ley de Territorios Históricos, aparte de la creación de esta Hacienda común y del Consejo Vasco de Finanzas, es el establecimiento de que los elementos esenciales de los tributos tienen que ser uniformes en los tres Territorios Históricos.

Luego hay todo un bloque de normas que tienen importancia práctica que son todas las normas que dan soporte al funcionamiento de cada una de las haciendas y, básicamente, al funcionamiento de cada uno de los tributos. Y ahí destacan la tres Normas Forales Generales Tributarias de los respectivos Territorios Históricos. Esas estaban, en una parte, limitadas por el propio Concierto económico ya que habían de utilizar los mismos conceptos que la Ley General Tributaria, pero no en lo demás. En todo caso las tres han seguido mucho la Ley General Tributaria y es lo mejor que han podido hacer porque es una de las mejores leyes que existen en esa materia fiscal en territorio común y me parece que la regulación en ese aspecto es acertada.

Entrando en el conjunto de los respectivos tributos. Cada uno de los territorios tiene inicialmente trayectorias diversas en la medida en que Alava había tenido sus propios Conciertos Económicos y tenía una línea de continuidad, pero no ocurría lo mismo con Bizkaia y con Gipuzkoa. En el caso de los tres, por lo que se refiere a la imposición indirecta, ya he dicho antes que la capacidad normativa es muy reducida en IVA, prácticamente sólo se refiere a ingresos y plazos de ingreso (hay que agradecer que en muchos casos se ha sido más generoso en los plazos y se ha contemplado aspectos de tanta importancia práctica como en su momento las vacaciones en agosto, que sin embargo a las empresas nos volvían locos, y hay que reconocer la sensibilidad de las haciendas forales a este problema). Hay otro tipo de tributos sin capacidad como es el caso de los impuestos especiales, y finalmente está el impuesto de Transmisiones con regulación muy parecida al Estado, y limitada su capacidad en los temas referentes a las operaciones societarias.

Por lo que se refiere a la imposición directa, ahí sí se ha hecho un uso mayor de la capacidad normativa. Por un lado, ha sido tradicional la regulación diferenciada en el impuesto de Sucesiones y Donaciones, y las haciendas vascas han seguido en algunos aspectos el modelo que al respecto

tenía el Gobierno navarro: entre otras cosas, la declaración de la exención de la sucesión de ascendientes, descendientes y cónyuge, e incluso ha alcanzado al impuesto sobre donaciones. Este es un elemento esencial para la transmisión de empresa en los casos de empresa familiar, donde el factor fiscal constituía una seria amenaza para la continuidad del negocio. Como paralelamente se ha resuelto el impacto que tenía en un eventual incremento patrimonial de renta, creo que de alguna forma podemos felicitarnos.

Seguramente es en el impuesto de sociedades donde se ha hecho un uso más amplio de la capacidad normativa, y donde ha destacado más como instrumento de política económica. En la dicotomía que tiene cualquier impuesto siempre como instrumento recaudatorio o de política económica y social (ya sé que son las dos cosas), en ese difícil equilibrio aquí se ha decantado por la segunda. Hay que tener en cuenta que a lo largo de los veinte años de vigencia del Concierto Económico para los dos territorios y de veinticinco para el otro ha sucedido nada menos que todo el proceso de feroz crisis industrial y de reconversión de los años ochenta y luego una brutal crisis a comienzo de los años noventa hasta el 93. En ambos casos las instituciones forales han hecho uso de la capacidad normativa en materia de impuestos de sociedades para incentivar la actividad económica. Uno es muy consciente de que la materia tributaria o los elementos fiscales son uno más a la hora de decidir una inversión, no son un elemento estrictamente determinante pues hay factores de otra índole, desde logística, comercial y por encima de todo de rentabilidad que pueden ser mucho más condicionantes, pero en todo caso es un factor importante y la prueba mejor es que los diferentes países establecen normativas de atracción de inversiones. Como digo, los bloques de normativas producidos a lo largo de los años 80 y principios de los 90 fueron una excelente contribución a combatir el momento de crisis que estaba viviendo el país.

En materia de impuestos de sociedades han sido profusas las normas de incentivación a la inversión, profusas y extraordinariamente pioneras. Hoy vemos cómo se ha descubierto que el I+D es un elemento a incentivar fiscalmente de manera intensa en territorio común, y esto venía haciéndose ya con anterioridad en territorio foral. Otro tanto ocurre con los aspectos referentes al comercio exterior y a las características o exigencias de determinadas inversiones. En la existencia de tipos diferenciados o de regímenes diferenciados fiscales entre la pymes y las sociedades de otra dimensión, ha sido pionera la CAV respecto al Estado, y por otro lado ha habido una profusión de normativa también favorecedora de la capitalización de las empresas, básicamente a través de las sucesivas normas de regularización de balances. Hay infinidad de disposiciones al respecto que contemplan también situaciones de crisis con tratamientos especiales. En ese aspecto el funcionamiento ha sido loable, más allá de que pueda haber naturalmente entre contribuyentes y Administración puntos de fricción.

Por lo que se refiere al otro gran bloque que es el impuesto sobre la renta de las personas físicas, primero hay que decir que las instituciones forales vascas, al contrario de las navarras, no han tenido competencias nor-

mativas sobre este tributo hasta el año 1997 en la modificación del Concierto, y en su utilización práctica hasta finales del 98, dado que el primer ejercicio que afronta un IRPF nuevo ha sido el de 1999. A lo largo de los años 1997-1998, tanto el territorio común como los territorios forales afrontaron la modificación del impuesto de la renta de las personas físicas. En ambos casos se seguían las tendencias existentes en el conjunto mundial de ir aligerando la carga fiscal sobre los ciudadanos y tanto una como otra nos decían que iban a tener graves perjuicios en sus arcas (creo que el Estado lo cifraba en un 11%, y la CAV en algo menos). El balance del primer año del nuevo impuesto ha sido sensiblemente distinto, no solamente no ha disminuido la recaudación sino que se ha incrementado en orden de un 5% respecto a la recaudación del año anterior y en más de un 8% respecto a las previsiones que tenía el propio Consejo Vasco de Finanzas.

Esto nos lleva, a quienes hemos sido críticos con esa reforma, a la conclusión de que con la reforma del IRPF vasco se ha hecho más bien una reordenación de la carga tributaria que no un aligeramiento de la misma. Porque sí hay que decir que, contrariamente a lo que ha ocurrido en otras ocasiones, en este caso el impuesto sobre la renta de las personas físicas es más gravoso en la CAV que en el resto del Estado, primero porque tiene unos tipos superiores, aunque el tipo inferior sea más bajo, y luego por toda la mecánica de deducciones incluida la deducción del propio factor trabajo. Al final esto acaba llevándonos a que prácticamente para todas las rentas superiores a tres millones de pesetas, y tengamos en cuenta que es un nivel salarial comparativamente superior a la que hubiera tenido en caso de pertenecer al territorio común.

Nosotros achacamos a la reforma en su momento primero que se cometía un exceso de aumento de progresividad en un impuesto de sí muy progresivo en el seno de la CAV, y en segundo lugar que no se llegaba a aligerar la carga fiscal como se hubiera debido. Creíamos que se podía haber hecho mucho más, y por otro lado entendíamos que medidas que podían haber sido muy específicas y bienhechoras de la economía vasca como el fomento del ahorro y su canalización hacia la inversión productiva no habían sido atendidas. Es cierto, paralelamente, y este es el otro lado de la balanza, que el sistema contiene una mejor regulación de la tributación de las actividades económicas, más, todavía diría yo, las previsiones que tiene, que el régimen en sí mismo que no ha sido puesto en marcha. Pero en todo caso, me parece que el conjunto merece a nuestro modo de ver una cierta reconsideración. Ya ha entrado en vigor el impuesto, se ha aplicado el primer año en su integridad, hemos podido comprobar que no ha habido un apocalipsis recaudatorio y puede ser el momento de retomar reflexiones hacia una eventual reforma a una situación que comparativamente nos sitúe en un plano mejor.

Con todo y con eso y a pesar de eso, yo creo, insisto, que la utilización de la capacidad normativa por parte de cada una de las Diputaciones forales en conjunto es positiva y que han conseguido una Hacienda que es más próxima, más ágil, que de alguna forma provoca una mayor conciencia fiscal en los ciudadanos, una ausencia mayor de fraude, aunque desde este punto de

vista hay que lamentar que no se haya producido lo que auguraban los reformadores del impuesto sobre la renta quienes decían algo así como que “vamos a hacer un impuesto más simple que nos permita liberar recursos para combatir el fraude fiscal”, y lo que ha ocurrido es que como el impuesto no ha sido más simple sino más complejo no se ha producido esa liberación. Pero en todo caso, insisto, el balance en conjunto es positivo y nosotros seguiremos insistiendo, como supongo que el conjunto de los ciudadanos y evidentemente las formaciones sindicales desde otro punto de vista, en la mejora del sistema fiscal.

