

Reflexión sobre la capacidad normativa de las instituciones forales*

(Reflection on the normative capacity of the statutory institutions)

Serena Puig, José María
Agencia Estatal de Administración Tributaria
General Chinchilla, 6
31006 Iruñea

BIBLID [1138-8552 (2002), 18; 113-117]

La interposición de recursos por parte del Estado utilizando para ellos argumentos basados en la presión fiscal efectiva no está jurídicamente justificado. Asimismo el proceso armonizador europeo puede originar importantes consecuencias para las instituciones forales. Ante todas estas situaciones subsiste el reto de las administraciones a la hora de prestar un servicio de calidad al contribuyente.

Palabras Clave: Tributos. Fiscal. Hacienda foral. Recurso. Administración.

Estatuak errekurtsuok jartzea, hartaruko obratzen den presio fiskalean oinarrituriko argudioak erabiliz, zuzenez ez dago justifikatua. Europako prozesu harmonizatzaileak, halaber, ondorio garrantzitsuak ekar litezake foru erakundeentzat. Egoera horiek guztiak gorabehera, administrazioak betiere zergadunari kalitatezko zerbitzua emateko erronkari aurre egin beharrean aurkitzen dira.

Giltza-Hitzak: Zergak. Fiskala. Foru Ogasuna. Errekurtsua. Administrazioa.

L'interposition de recours de la part de l'État en utilisant pour ce faire des arguments basés sur la pression fiscale effective n'est pas juridiquement justifiée. Ainsi, le processus d'harmonisation européen peut provoquer d'importantes conséquences pour les institutions forales. Face à toutes ces situations subsiste le défi des administrations à l'heure de prêter un service de qualité au contribuable.

Mots Clés: Impôts. Fiscal. Finance forale. Recours. Administration.

* Transcripción.

Enhorabuena al responsable de estas Jornadas, en cuanto que constituyen unos puntos de encuentro muy positivo para todos los que participamos en ellas. También un saludo sincero a los compañeros de trabajo que han tenido el buen detalle de dedicar un tiempo de la tarde del viernes para escuchar las intervenciones que ya se van haciendo largas y hay que ir acortando.

Como exposición muy esquemática de lo que voy a desarrollar, indicar que va a estar fundamentada exclusivamente en pronunciamientos judiciales sobre esta materia que constituyen ya jurisprudencia consolidada y que permiten concluir, por un lado, que en materia impositiva la Comunidad Foral de Navarra y las instituciones de los territorios históricos gozan de una potestad legislativa en mi opinión, limitada a la imposición directa, plena, y que en este sentido la existencia de recursos sobre determinados aspectos de las normas forales que luego comentaremos tienen una escasa justificación el supuesto de que se cuestione la capacidad normativa de la Administración, autora de la disposición; Cuestiones distintas son el Examen de los requisitos técnicos que requiere toda disposición normativa, que evidentemente pueden cuestionarse respecto de cualquier norma tributaria. En efecto indicar también que la norma foral en materia tributaria, como toda norma jurídica, tiene que ir revestida o acompañada de las condiciones o requisitos de legalidad que debe predicarse dentro de la disposición normativa por cuanto que el incumplimiento o el no respeto a los principios de legalidad que debe de aplicarse a toda disposición permitiría encontrar un indicio de ilegalidad.

En materia de imposición directa, adelantándome un poco al razonamiento que luego expondré, los territorios históricos y la Comunidad Foral de Navarra entiendo que tienen una capacidad normativa plena y que en este sentido no hay una justificación clara a los recursos interpuestos o mantenidos. Otra cosa es la situación que existe en la imposición indirecta donde existe una fuerte armonización de la legislación nacional con la comunitaria: ahí está la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas que va a obligar, según noticias de prensa, a modificar la Ley del IVA en las disposiciones que regulan la deducibilidad de las cuotas soportadas con carácter previo al inicio de la actividad, que a su vez obligará a modificar correctivamente las normas forales que regulan esta materia en el mismo sentido de la legislación estatal.

Brevemente, como inicio de la evolución de la potestad normativa de las instituciones, de la Comunidad Foral y de los Territorios Históricos, porque realmente estamos haciendo un estudio comparado de una y otra figura, indicar la evolución que los principios de armonización han experimentado en la ley del Concierto Económico, que las últimas reforma le han aproximado a la capacidad mayor que ha presidido la regulación del Convenio Económico de Navarra. Como sabemos, el Convenio del año 1990 tiene unos principios de armonización muy genéricos, los artículos 2, 5 y 7, y estos principios se han mantenido igual en la reforma que ha tenido lugar por la reciente Ley 19/98, que únicamente incorpora la definición de la residencia habitual como punto de conexión del IRPF y de algún otro impuesto

como el de sucesiones y transmisiones. Por el contrario, el Concierto Económico nació en la Ley del año 1981 fuertemente armonizado, ahí está el artículo 4 con sus doce principios de armonización o criterios que debían presidir la labor legislativa de los territorios históricos y las limitaciones igualmente existentes en el artículo correspondiente del IRPF o en el artículo 7: estos dos bloques de limitaciones que han fundamentado algún recurso y alguna sentencia estimatoria de recursos en la Ley 38/ 97 del Concierto Económico van desapareciendo de forma que hoy la relación es literalmente igual a la del Convenio Económico de Navarra. Esta reflexión explica la reforma del año 97 que se anuncia como una “ampliación de facultades de los territorios históricos”, y eso también permite concluir que Navarra en este punto ha tenido una mayor capacidad normativa de la que ha hecho un uso prudente y sensato.

Vamos a abordar a continuación dos cuestiones, como son la relativa a la presión fiscal efectiva global, y el tema que a mi juicio constituye limitación o condición o requisito que debe presidir la labor legislativa de las haciendas forales que son las condiciones de legalidad impuestas por la Ley General Tributaria.

En cuanto a la presión fiscal efectiva se ha hablado mucho, y entiendo que dos sentencias –que al ser dos ya constituyen jurisprudencia– la de febrero del 98 y otra posterior de octubre del mismo año que invoca a la anterior; razonan al estimar un recurso de apelación contra una sentencia desestimatoria en primera instancia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra norma foral de Gipuzkoa en materia de incentivos a la inversión, que la situación producida por la sociedad de régimen común que opera en el territorio histórico y que no puede ampararse por esa razón en la norma foral da lugar a una diferencia de liquidación o de presión fiscal en cuanto que fue necesario reembolsar a aquellos contribuyentes o establecimientos permanentes en los territorios forales de extranjeros la diferencia de pago en el índice de cuotas. Esta sentencia que simplemente anula esta norma foral realmente no contempla un aspecto que se invoca en su defensa que también utilizó el letrado de la Comunidad Foral de una norma similar en cuanto que se expuso la existencia de Incentivos muy similares a los recurridos y anulados en la legislación común: me estoy refiriendo a la norma que acompaña prácticamente a toda la Ley de acompañamiento y que está constituida por disposiciones que establecen deducciones por inversiones, libertad de amortización con motivo de hechos concretos como son el beneficio fiscal aplicable a Salamanca, capital europea de la cultura año 2002, al Año Santo Compostelano, y más antiguamente las disposiciones que se dictaron sobre esta materia con motivo de la Expo de Sevilla y de los Juegos Olímpicos de Barcelona. Realmente, estos argumentos que se invocaron por la defensa de la Comunidad Foral dan lugar a una liquidación y a una situación fiscal del contribuyente amparado en el régimen común por estas disposiciones muy similares a las existentes en las normas forales impugnadas.

Por eso yo me permito concluir que este tipo de impugnación tiene un fundamento más bien escaso, puesto que existe algún otro aspecto que

también debe contemplarse. Estas normas, que prácticamente acompañan todas las medidas de presupuesto, son disposiciones que territorializan fuertemente el incentivo en cuanto que se aplican únicamente a la inversión realizada en el término municipal, a la inversión en activos fijos nuevos, y a una serie de deducciones que dan lugar a una liquidación muy similar a la de la norma foral.

Por el contrario como criterio que debe presidir la función normativa de las haciendas forales, la adecuación a la terminología y estructura de la Ley General Tributaria, entiendo de la disposición foral forzosamente debe adecuarse a los principios de legalidad previstos en la Ley general tributaria y su incumplimiento pudieran fundamentar un recurso y una estimación. Hay una sentencia muy interesante de Alfonso Gota de febrero de 1999, que estima un recurso interpuesto contra una norma foral de Gipuzkoa de actualización de balances impugnada y desestimada en primera instancia pero estimada en la apelación, que de alguna forma reconoce expresamente a la Hacienda foral de Gipuzkoa (puede extenderse el argumento a las demás haciendas forales) la capacidad por ejemplo de establecer una actualización de balances sin necesidad de que vaya precedida de una norma estatal en el mismo sentido. En segundo lugar también se desestima la impugnación que al parecer discutía la posibilidad de establecer una cuenta, una cuenta en cuanto que la legislación mercantil es legislación estatal básica, y este argumento tampoco se estima por la sentencia.

Pero hay un aspecto importante, y ahí está la condición de legalidad que debe presidir la norma foral, que no se contempla en la disposición impugnada y que permite un razonamiento que en mi opinión da luz a esta materia. Esta norma foral, como todos sabéis, además de la actualización de balances permitía la floración de existencias; argumenta que esta situación que en definitiva es una declaración complementaria, la floración de existencias no declaradas supone una declaración complementaria y como toda declaración complementaria regulada en la Ley General Tributaria foral supone dos consecuencias: por un lado, al existir un hecho imponible oculto declarado extemporáneamente es necesario el pago de la cuota correspondiente, pero en segundo lugar el pago extemporáneo de la cuota del impuesto correspondiente supone el abono de intereses de demora por el tiempo que medió entre la ocultación y la floración. Y por otra parte, un segundo aspecto regulado en esta norma foral impugnada establecía un fraccionamiento o aplazamiento automático por cuartas partes de la cuota correspondiente sin garantías ni avales. La inexistencia de estas condiciones que, de alguna forma, son condiciones generales de toda norma foral general (la existencia de garantías para el fraccionamiento de pago, el abono de intereses de demora para una declaración extemporánea), permite apreciar un incumplimiento de un requisito general que debe presidir cualquier opción normativa.

Este es, en mi opinión, el aspecto más interesante de esta materia en cuanto que la presión fiscal, comparando con la legislación común muy numerosa y vigente, no sería un aspecto que pudiera cuestionarse; tampoco que la libertad de circulación en servicios y capitales pudiera estar descono-

cida por estas normas que territorializan fuertemente la inversión en la legislación común sería un aspecto que de alguna manera pudiera cuestionarse en estas disposiciones forales, comparándolas con las equivalente comunes. Y por último decir que en materia de imposición indirecta existe una armonización muy intensa de la legislación nacional con la comunitaria, y por aplicación de los mecanismos del Convenio y el Concierto también deben incorporarse a la legislación foral.

Respecto a las perspectivas de futuro, indicar que las administraciones modernas tienen un reto de prestación de servicios al contribuyente, que deben darle respuestas a situaciones muy complejas como se ha apuntado en intervenciones anteriores.

Por último, los mecanismos de gestión y de liquidación coordinados previstos en la redacción antigua del Concierto Económico que mejoran la gestión sería otro aspecto a contemplar en esta labor de coordinación. Dar cierre, pues, a esta situación anterior de litigiosidad que tiene en mi opinión una razonabilidad más que dudosa, y abrir paso a una perspectiva de futuro que se adivina en esa futura promulgación de la Ley General Tributaria y la incorporación a la misma del Estatuto de derechos y garantías que contemplan la equiparación de igualdad contribuyente y administración.

