

**LOS SISTEMAS FORALES DE CONCIERTO Y CONVENIO
ECONOMICO COMO FACTOR DIFERENCIAL EN EL ESTADO
AUTONOMICO**

J. Luís García Ruiz
Catedrático de Derecho Constitucional
Universidad de Cádiz

Emilia Girón Reguera
Becaria de Investigación
Universidad de Cádiz

SUMARIO: **I. PLANTEAMIENTO.- II. EL CONCIERTO VASCO Y EL CONVENIO ECONÓMICO NAVARRO.- II.1. SISTEMAS PACCIONADOS.- II.2. EL SISTEMA DEL CUPO, EXCEPCION AL SISTEMA DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS DISEÑADO EN LA LOFCA.- II.2.1. UNA AMPLIA POTESTAD TRIBUTARIA: EL RANGO DE LAS DISPOSICIONES FORALES.- II.2.2. EL PRINCIPIO DE RIESGO UNILATERAL.- III. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA COMO NORMA LEGITIMADORA DE LOS RÉGIMENES FINANCIEROS FORALES Y CONFIRMADORA DE LA POSICIÓN DE SUPREMACÍA NORMATIVA DEL TEXTO CONSTITUCIONAL.- IV. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA LIMITADORES DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LOS TERRITORIOS FORALES: LOS PRINCIPIOS DE AUTONOMIA, IGUALDAD, UNIDAD Y SOLIDARIDAD.- V. LA INVIABILIDAD DE LA GENERALIZACIÓN DEL SISTEMA DEL CUPO A LOS TERRITORIOS DE RÉGIMEN COMÚN.- V.1. LOS DERECHOS HISTÓRICOS FORALES COMO HECHO DIFERENCIAL.- V.2. EL SISTEMA DEL CUPO COMO ELEMENTO DE APROXIMACIÓN A UN MODELO DE ESTADO CONFEDERAL.- VI. REFLEXION FINAL.**

I. PLANTEAMIENTO.

La Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1978 (1), al amparar y respetar los derechos históricos de los territorios forales, ha garantizado la pervivencia de los sistemas tradicionales de Concerto y Convenio Económico en el Estado de las Autonomías, como núcleo esencial del régimen foral.

(1) Dispone: "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

En este estudio se analiza la problemática constitucional que los sistemas forales en materia hacendística -una de las más polémicas fuentes de diferenciación entre las Comunidades Autónomas- plantean con objeto de clarificar los márgenes dentro de los que no sería imputable tacha alguna de inconstitucionalidad a los mismos, así como evidenciar las dificultades político-jurídicas para generalizar el *sistema del cupo* al resto de las Comunidades Autónomas de régimen común. No obstante, es conveniente para apreciar la trascendencia de la Disposición citada como norma de cobertura constitucional de la financiación foral, comentar con carácter previo los rasgos básicos definitorios de estos sistemas, que superan ampliamente lo dispuesto para el sistema general de financiación diseñado en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas -en adelante, LOFCA-, de aplicación a las Comunidades Autónomas de régimen común.

II. EL CONCIERTO VASCO Y EL CONVENIO ECONOMICO NAVARRO.

El Concierto Vasco (2) y el Convenio Económico Navarro (3), ambos con hondas raíces históricas, son normas paccionadas, acordadas entre el Estado y los territorios forales, que contienen el específico modelo de financiación que ha de regir en los territorios históricos de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya en el primer caso y en Navarra en el segundo. Las líneas básicas de los regímenes financieros forales se han trazado en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía Vasco (EAPV) (4) y el artículo 45 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra (LORAFNA) (5), que han llevado a cabo una labor decisiva de actualización de los mismos, introduciendo las oportunas correcciones al sistema de separación financiera, tendentes a garantizar, al menos teóricamente, la carencia de privilegios en el orden tributario y el principio de equilibrio y desarrollo armónico del territorio español.

(2) El actual Concierto que fue aprobado, con vigencia hasta el 2001, por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE 28 de mayo de 1981) -en adelante, LCE-, ha sido modificado en diversas ocasiones por ambas administraciones de común acuerdo, conforme a la Disposición Adicional Segunda del Estatuto Vasco, por las siguientes leyes: Ley 49/1985, de 27 de diciembre (BOE 30 de diciembre de 1985); Ley 2/1990, de 8 de junio (BOE 12 de junio de 1990); Ley 27/1990, de 26 de diciembre (BOE 27 de diciembre de 1990, corr. err. BOE 26 de enero de 1981); Ley 11/1993, de 13 de diciembre (BOE 14 de diciembre de 1993) y, por último, la Ley 37/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE 5 de agosto de 1997).

(3) El Convenio Económico, que sustituyó al convenio de 1969, no fue aprobado hasta 1990 por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (BOE 27 de diciembre de 1990) -en adelante, LCEN-, tan sólo modificada por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, para la adaptación del Convenio a las Leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuestos Especiales (BOE 14 de diciembre de 1993).

(4) Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (BOE 22 de diciembre de 1979).

(5) Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto (BOE 16 y 26 de agosto de 1982).

LOS SISTEMAS FORALES DE CONCIERTO Y CONVENIO COMO FACTOR DIFERENCIAL

Ambos regímenes tributarios -de concierto y convenio- aunque parecidos, no son idénticos. Diferencias derivadas fundamentalmente de que mientras el territorio foral de Navarra coincide y se identifica con la Comunidad Autónoma, tal simbiosis no concurre en la Comunidad Autónoma del País Vasco, que se ha construido sobre la base de tres territorios forales preexistentes, titulares de los correspondientes derechos históricos. Esta circunstancia se proyecta en el sistema de financiación, ya que en la medida que el sistema de concierto atribuye a las instituciones competentes de los Territorios Históricos todas las competencias sobre los tributos concertados, entre los que se encuentran aquellos tributos cedibles en virtud del art. 11 LOFCA, la Comunidad Autónoma Vasca (6) se erige en la única Comunidad del Estado Autonómico que no cuenta, entre sus ingresos, ni con los tributos cedidos por el Estado, ni con los recargos sobre impuestos estatales (7), sin perjuicio del poder tributario que constitucionalmente corresponde a toda Comunidad Autónoma (arts. 133.2 y 157.1.b) CE) (8). La principal fuente de ingresos de la Hacienda vasca la constituyen las aportaciones de los Territorios Históricos, revistiendo la potestad tributaria propia un carácter meramente residual (9); no obstante, la Comunidad Autónoma tiene poder para modular el ejercicio de las potestades tributarias de los territorios históricos, pues dicho ejercicio se encuentra sometido, además de a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, a las normas que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades (10). Por ello, como explica Tena Piazuelo, "lo verdaderamente característico del régimen vasco de financiación no es tanto el sistema del cupo (sustancialmente idéntico al de Navarra), sino el complejo de relaciones financieras que supone" (11).

(6) Sobre las diferenciadas fuentes de recursos de la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas Forales y su distribución, véanse arts. 41 y 42 EAPV y arts. 17 y ss. de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Organos Forales de sus Territorios Históricos -conocida, como Ley de Territorios Históricos (LTH)- (*Boletín Oficial del País Vasco* (BOPV), 10 de diciembre de 1983).

(7) A pesar de las dudas originadas por el silencio del Estatuto Vasco, el artículo 17.1.A.b) LTH ha reconocido de forma expresa y con carácter general la competencia de la Comunidad Autónoma de Euskadi para implantar recargos sobre los impuestos concertados, siendo el art. 35 del Decreto Legislativo 1/1988, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes sobre principios ordenadores de la Hacienda General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el que ha concretado aquellos tributos concertados sobre los que podrán recaer recargos (*BOPV* 20 de mayo de 1988).

(8) Así la Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo y del recargo sobre la tasa del juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos (*BOPV*, núm. 213, 2-11-1992) y la Ley 3/1990, de 31 de mayo, reguladora de las Tasas de la Comunidad (*BOPV*, núm. 132, 4-7-1990).

(9) De ahí que la Hacienda Autónoma del País Vasco sea calificada por DE LA HUCHA CELADOR como "Hacienda subsidiaria y marginal, cuyo sistema de ingresos diverge no sólo del sistema común, sino también del sistema navarro" (*Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Madrid, Civitas, 1995, p. 26).

(10) Al respecto, véanse art. 41.2.a) EAPV, art. 3.1 Ley 12/1981, art. 14.3 LTH y la Ley autonómica 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal del País Vasco (*BOPV* 9 de junio de 1989).

(11) "Derechos históricos y autonomía financiera: los territorios forales como especialidades en el sistema de financiación autonómica", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 42, 1994, p. 104. La vertiente del entramado interno del concierto

Los rasgos esenciales que caracterizan a los regímenes financieros forales, que a su vez constituyen las notas diferenciadoras respecto del sistema común, son el carácter paccionado de la concertación y el peculiar método del cupo. A ellos se dedica el siguiente apartado.

II.1. SISTEMAS PACCIONADOS.

El primer rasgo se refiere al *carácter pactado* del convenio o concierto (12), pues, aunque deben aprobarse por ley (13), requieren para su elaboración y modificación la formalización de un acuerdo del Estado con las provincias forales, que las Cortes Generales se limitan a aprobar o rechazar en bloque, sin posibilidad de tramitar enmienda alguna que afecte a su contenido. La leyes aprobatorias son leyes ratificadoras de artículo único, tramitadas parlamentariamente por el procedimiento de lectura única (14). Por ello, aún cuando el Concierto y el Convenio se presenten como "un acto legislativo unilateral" (15) de las Cortes Generales, en el fondo se trata de un texto pactado entre el Estado y la Comunidad Autónoma en el que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autónomas y sus límites. Estas negociaciones se realizan entre los Ejecutivos estatal y autonómico, cuyos acuerdos se incorporan como anexo inmodificable de un Proyecto de Ley de artículo único.

De ahí que los territorios forales no sean libres de establecer el sistema tributario que tengan a bien, sino el que acuerden con el Estado; a su vez, lo pactado no puede ser modificado unilateralmente, sino por una nueva vía de pacto (16). Toda alteración unilateral de los regímenes tributarios forales incurriría en inconstitucionalidad (17), lo que deja sin efecto el

es destacada por BELDARRAIN GARIN: "El concierto económico como conformador de un sistema de financiación autónomo", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 15, 1986, *passim*.

(12) Subrayado por MEDINA GUERRERO: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, Madrid, CEC, 1992, p. 445; MUÑOZ MACHADO: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, vol. II, Madrid, Civitas, 1984, p. 445; y LOJENDIO IRURE: *La Disposición Adicional Primera en la Constitución Española, Cuadernos Autonómicos* nº 1, Oñati, Instituto Vasco de Administración Pública, 1988, p. 80. Contrarios a la categoría de leyes paccionadas ha de citarse a GARCIA DE ENTERRIA/FERNANDEZ RODRIGUEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. 1, Madrid, Civitas, 1975, p. 97.

(13) Vid. arts. 41.2.b) LCE y 45 LCEN.

(14) Vid. art. 150 del Reglamento del Congreso de los Diputados y art. 129 del Reglamento del Senado.

(15) LEJEUNE ALCARCEL: "Consideraciones generales en torno al Concierto Económico", *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, vol. IV, Oñati, Instituto Vasco de Administración Pública, 1991, p. 1751.

(16) Así lo prevé la Disposición Adicional Segunda de la LCE: "Cualquier modificación del presente Convenio se hará por la mismo procedimiento seguido para su implantación".

(17) De esta forma lo entendió el Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de octubre de 1995 (*Aranzadi* 8554), que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Alava contra el Real Decreto 675/1993, de 7 de mayo, que modificaba el art. 142 del Reglamento Notarial. El TS declaró la nulidad de dicho Real Decreto, por considerar que implicaba una alteración fáctica del punto de conexión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados previsto en el Concierto, alterando

principio jurídico de "lex posterior derogat legem anteriorem". Se introduce así en nuestro ordenamiento una forma peculiar de creación del derecho, que no encaja en ninguno de los métodos ordinarios de producción de normas jurídicas (18).

II.2. EL SISTEMA DEL CUPO, EXCEPCION AL SISTEMA DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS DISEÑADO EN LA LOFCA.

El segundo rasgo alude al peculiar régimen de financiación aplicado, próximo a un modelo hacendístico de corte confederal, poco acorde con la forma de Estado definida en la Constitución e infrecuente incluso en los Estados Federales de nuestros días. Estos sistemas, que regulan las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y el País Vasco y Navarra respectivamente, conviven como *regímenes de financiación especiales respecto al sistema LOFCA*. Si bien, aunque las Disposiciones Adicionales Primera (19) y Segunda (20) de la LOFCA referidas, respectivamente, al País Vasco y Navarra, remiten la regulación de sus actividades financieras a los sistemas forales tradicionales, entendemos que la LOFCA es aplicable en todos aquellos aspectos que no sean objeto de regulación por el concierto o el convenio. Tena Piazuelo, basándose en el carácter de ley cuasi-constitucional y orgánica de la LOFCA, va más allá y entiende que "el sistema es uno -el de la Constitución y de la LOFCA- pero diverso en sus formas de articulación", por lo que concluye que dicho sistema, general y básico de la actividad financiera autonómica, también lo es "de las Comunidades con reconocimiento de su foralidad histórica, aunque respecto a éstas sea distinto su funcionamiento, organizando los flujos financieros de manera diferente y con arreglo a un instrumento peculiar" (21).

la Ley del Concierto por un procedimiento diverso al legalmente establecido, lo que resultaba contrario a los derechos históricos reconocidos en la DA 1ª CE. Un comentario de esta sentencia puede encontrarse en RAZQUIN LIZARRAGA, M.M.: "La inconstitucionalidad de las modificaciones unilaterales del Concierto Económico", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 46, 1996, p. 323 y ss.

(18) Incluso el Tribunal Constitucional ha resaltado el carácter paccionado como una de las notas esenciales de los regímenes forales. En relación al Concierto "no puede desconocerse 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 paccionado*, integrante del núcleo del régimen foral (...) 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 la pervivencia de la foralidad" (STC 76/1988, FJ 9.º). Por lo que respecta al Convenio navarro el carácter de texto acordado es subrayado en la STC 179/1989, FJ 9.º.

(19) Que dice: "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".

(20) Igualmente prevé que: "En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado".

(21) *Op. cit.*, p. 109.

En virtud de dichas sistemas, las Diputaciones vascas y Navarra ostentan una autonomía financiera y un poder tributario propio mucho más amplio que el de las Comunidades Autónomas de régimen general o común, por cuanto tienen capacidad para crear su propio sistema tributario en el marco del concierto o del convenio económico. Estas normas atribuyen a los territorios históricos, con mayor o menor intensidad, todas las facultades impositivas (regulación de impuestos, gestión y recaudación) sobre el sistema tributario, salvo para determinadas figuras tributarias cuya titularidad, gestión y recaudación conserva el Estado. El sistema se cierra con la entrega por las Diputaciones Forales de una cantidad anual al Estado, denominada cupo (22), para contribuir al sostenimiento de las cargas generales del Estado no asumidas por ellas y que en las demás Comunidades se logra mediante la exigencia directa de los impuestos estatales. Por lo que este cupo disminuye a medida que se transfieren nuevas competencias a la autonomía vasca y navarra y aumenta cuando se conciertan nuevos impuestos. La metodología para el señalamiento del cupo se determina, conforme a las reglas generales contenidas en la Ley de Concierto y Convenio, mediante acuerdos quinquenales, que fijarán a su vez el cupo del año base del quinquenio.

II.2.1. UNA AMPLIA POTESTAD TRIBUTARIA: EL RANGO DE LAS DISPOSICIONES FORALES.

Los territorios históricos -soporte institucional de las Haciendas Forales- tienen facultad para establecer, regular y administrar un sistema impositivo propio dentro del ámbito territorial respectivo. Sin embargo, esta potestad tributaria de las Diputaciones Forales está limitada por los principios básicos del ordenamiento constitucional en materia tributaria (23); por una amplia gama de criterios de armonización entre los sistemas tributarios estatal y foral fijados en el concierto y en el convenio (24); por la estructura general impositiva del Estado y, por último, por los límites dimanantes de los Convenios Internacionales suscritos por España y de las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

(22) Aunque en este trabajo designemos a la cantidad anual pagada a la Hacienda Central como cupo, ha de observarse que en el caso de Navarra se llama "aportación".

(23) Nos referimos fundamentalmente a los criterios materiales de justicia del art. 31 CE -principios de igualdad tributaria, generalidad, capacidad económica o no confiscatoriedad y progresividad- y al principio de reserva de ley tributaria.

(24) Para un análisis profundo de los mismos nos remitimos al trabajo de DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Op. cit.*, passim.

El ámbito del poder tributario difiere en algunos puntos entre la Comunidad Foral de Navarra y los territorios forales del País Vasco, en cuanto el margen del que ha dispuesto la primera ha sido, en cierta medida, más amplio, aunque estas diferencias han sido acortadas en 1997 (25).

En primer lugar, esta falta de coincidencia se ha producido en relación a las competencias exclusivas del Estado, pues mientras que el art. 3 LCEN le atribuye la competencia normativa, gestora y recaudadora sobre los tributos integrantes de la Renta de Aduanas, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre los Labores del Tabaco (26); el art. 6 LCE reconoce tales competencias sobre los impuestos que integran la Renta de Aduanas, los Impuestos sobre Alcoholes y, conforme al principio recogido en el apartado 2.b) del art. 41 EAPV, a todos los tributos que se recaudasen a través de Monopolios Fiscales, es decir, los Impuestos Especiales sobre el tabaco y el petróleo, sus derivados y similares. Esta mención a los Monopolios Fiscales ha perdido hoy todo su sentido en relación a los Impuestos sobre Tabaco e Hidrocarburos, pues, aunque en aquel momento dichos impuestos recaían sobre materias que eran monopolios del Estado, lo que imposibilitaba su concertación, en 1993 se liberalizaron (27). De ahí que desaparecidos los Monopolios Fiscales mediante los que se recaudaban los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y Tabacos, la Ley 38/1997, de 4 de agosto, haya concertado su recaudación, procediendo mediante esta cesión a la plena integración de la potestad foral (28). En este contexto, se consideró adecuado concertar también la imposición especial sobre alcoholes, superando la prohibición de la Disposición Transitoria

(25) García Añoveros imputa estas diferencias a la distinta raíz histórica de ambos sistemas, explicando de forma concisa, pero expresiva que "Navarra ha mantenido siempre su poder tributario, las provincias vascas obtienen una peculiar regulación fiscal emanada del Estado. La capacidad de regulación propia de los tributos es amplia en Navarra; en las provincias vascas, en principio, no existe; aunque recuperan capacidad normativa en renovaciones del concierto, ésta es una institución que confiere poderes de gestión y recaudación" (en AAVV, *Manual del Sistema Tributario Español*, Madrid, Civitas, 1996, p. 30).

(26) A sensu contrario, la Comunidad Foral de Navarra disfruta de competencias sobre los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas derivadas y sobre la Cerveza, si bien aplicando los mismos principios básicos y normas sustantivas que las vigentes en cada momento en territorio del Estado y su exacción le corresponderá cuando las fábricas estén situadas en territorio navarro (arts. 30 y 31 LCEN).

(27) A favor de la liberalización se pronuncia Centeno, quien opina que "la pervivencia de las estructuras monopolísticas en España constituye la principal amenaza a la continuidad del crecimiento económico" ("La pervivencia de los monopolios", *El País*, 12-XI-1994).

(28) La introducción de los Impuestos Especiales en el sistema concertado vasco fue acordada el 23 de octubre de 1996 entre el Gobierno central y el Partido Nacionalista Vasco y por el correspondiente acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo el 27 de mayo de 1997, concretando, de esta forma, el pacto político alcanzado entre el Partido Popular y el Partido Nacionalista Vasco el 30 de abril de 1996, en el que se asumió tal compromiso que estipulaba: "concertar la tributación de los impuestos especiales de fabricación en función del consumo de los mismos". El texto íntegro del pacto alcanzado fue publicado en *El País*, de fecha uno de mayo de 1997.

octava del Estatuto de Autonomía del País Vasco (29). Dado el gran volumen recaudatorio de los Impuestos Especiales, la Haciendas Forales vascas aumentan considerablemente su capacidad financiera. Por todo lo cual, ha de concluirse que la Ley 38/1997 ha llevado a cabo una *importante profundización del Concierto Económico*, como se reconoce en su exposición de motivos: "se está, pues, ante una segunda concertación circunscrita al ámbito específico de los impuestos especiales y articulada en el ámbito más amplio del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981".

Muchas son las voces que se han alzado cuestionando la cesión de la recaudación de los Impuestos Especiales desde distintas perspectivas, pero fundamentalmente por considerar que el principio de igualdad de obligaciones personales de cada ciudadano ante los impuestos resulta vulnerado (30). Por otra parte, desde la Junta de Andalucía se ha estimado que la concertación de los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y Tabaco es de dudosa legitimidad constitucional por cuanto los términos en los que está redactado el Estatuto de Guernika lo impide. Álvarez Arza ha explicado el inconveniente en los siguientes términos: "cómo se va a solventar la limitación recogida en el art. 41.2.b) del Estatuto del País Vasco, que establece la posibilidad de cesión de todos los tributos, salvo los que *actualmente* (esto es, en el momento de aprobación del estatuto) se recauden a través de monopolios fiscales (que en 1979 eran el impuesto sobre las labores del tabaco e hidrocarburos), si bien en otros estatutos, por ejemplo el de Andalucía, no existe esa limitación con respecto a la referencia temporal" (31).

Sirva decir para calmar los ánimos que financieramente el efecto de la cesión de los impuestos especiales será neutral, porque los ingresos que su recaudación reporte al País Vasco deberán reintegrarse a las arcas estatales a través del cupo. Si bien, si se supera la recaudación estimada, el remanente quedará a disposición de las haciendas forales, recompensando así su propio esfuerzo fiscal.

(29) Al prescribir que en el primer Concierto que se celebrara con posterioridad del Estatuto -es decir, el aprobado por la Ley 12/1981- "no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes".

(30) Este fue uno de los principales motivos por los que el Grupo Socialista se abstuvo en la votación del proyecto en las Cortes Generales.

(31) "La novedad de los Impuestos Especiales", *El País*, 7-XI-1996.

LOS SISTEMAS FORALES DE CONCIERTO Y CONVENICO COMO FACTOR DIFERENCIAL

En segundo lugar, el contenido y alcance de las competencias fiscales sobre cada uno de los impuestos concertados o convenidos (32) tampoco ha sido del todo idéntico en Navarra y País Vasco (33), siendo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde más recelos se han suscitado. Las Diputaciones vascas tenían reconocida capacidad fiscal para modificar las desgravaciones, pero no para incidir sobre los tramos y la escala de gravámenes. De ahí que en los Acuerdos entre el Partido Popular y el Partido Nacionalista Vasco (PNV), de 30 de abril de 1996, uno de los aspectos pactados -que ha tenido su reflejo en la modificación de la Ley del Concierto-, fue ampliar la capacidad normativa de las instituciones de los territorios históricos en materia de IRPF, corrigiendo así las restricciones, que impedían la asimilación de la capacidad de las Diputaciones Forales del País Vasco a la ostentada por Navarra (34).

Por último, en relación al rango de la normativa tributaria de los territorios históricos, también existen diferencias entre la Comunidad Foral de Navarra y los territorios que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco. En Navarra, la inexistencia de una dualidad institucional interior lleva aparejada la posibilidad de establecer tributos mediante leyes formales dictadas por el Parlamento Navarro. Sin embargo, la circunstancia de no coincidir la condición de Comunidad Autónoma y territorio foral en el País Vasco obliga a matizar en éste el principio de reserva de ley en materia tributaria, sentado en el art. 31.3 de la CE (35), por cuanto la potestad tributaria corresponde a los Territorios Forales (art. 41.2.a) EAPV) y el art. 6.2 de la LTH atribuye en exclusiva al Parlamento Vasco la facultad de dictar normas con rango de Ley formal, zanjando una cuestión que el EAPV dejó abierta (36). Tal antinomia, o desvinculación de la potestad de crear tributos *ex novo* respecto de la potestad legislativa, ha pretendido ser

(32) Ha de advertirse que, aunque en este trabajo hemos optado por usar el término de tributo concertado en general, la distinción entre tributos concertados y no concertados y, dentro de aquéllos, entre tributos concertados de normativa común y de normativa autónoma es otra peculiaridad del sistema de concierto, que lo distingue del sistema navarro, aún cuando pudiera ser extensible al mismo. Los tributos concertados -aquéllos cuya exacción corresponde a los territorios históricos, no al Estado, es decir, todos los no especificados en el art. 2.1 LCE- se califican como de normativa autónoma cuando las Juntas Generales poseen competencias normativas plenas, mientras que los tributos concertados de normativa común son tributos formalmente establecidos por las Juntas Generales, pero materialmente limitados por la normativa estatal, aunque su recaudación corresponda a las Diputaciones Forales.

(33) Cfr. arts. 7-32 LCE -en su redacción anterior a la Ley 38/1997- y arts. 8-36 LCEN.

(34) La Diputaciones Forales han pasado a gozar de competencias normativas plenas sobre IRPF, sin tener que limitarse a una horquilla del 20% sobre el conjunto de la tarifa estatal -tope que, sin embargo, fue barajado durante toda la negociación-, siempre y cuando, como se comentará más adelante, la presión fiscal de la Comunidad Autónoma sea similar a la del territorio común.

(35) Previene que: "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

(36) Dado que del tenor del art. 25.1 EAPV parecía permitirse que los territorios forales pudieran tener potestades legislativas, pues disponía: "El Parlamento ejerce la potestad legislativa...*sin perjuicio de la competencia de las instituciones a que se refiere el art. 37 del presente Estatuto*", es decir, las instituciones de los territorios históricos. Posibilidad ratificada por el art. 37.3 EAPV que se refiere a las competencias exclusivas de dichos territorios como distintas a sus competencias de desarrollo legislativo y

subsana de forma peculiar por la propia LTH, cuyo art. 8.1 reconoce en las materias que sean de la competencia exclusiva de los Territorios Históricos una potestad normativa sui generis, ejercida mediante las Normas Forales de las Juntas Generales. A efectos internos estas disposiciones se configuran como *normas sin valor de ley formal, pero con auténtica fuerza de ley*, aun cuando subsista el problema de su naturaleza jurídica. Mayoritariamente, la doctrina les confiere una naturaleza reglamentaria (37), que a nosotros nos presenta, sin embargo, algún problema.

El interrogante más espinoso que se suscita es el razonamiento jurídico alegable para justificar que las leyes de Navarra reguladoras de los impuestos sean residenciables ante el Tribunal Constitucional, mientras que las Normas Forales de las Juntas Generales que cumplen idéntica función no podrían ser objeto de cuestionamiento ante dicho Tribunal. Tal contradicción podría ser superable desde la posición de calificar las normas forales de los territorios históricos como disposiciones con fuerza de ley, pues el art. 161.1.a) de la Constitución al delimitar el ámbito de los recursos de inconstitucionalidad se refiere, junto con las leyes, a las disposiciones normativas con fuerza de ley (38).

Tal interpretación permitiría subsanar las dudas de que la naturaleza jurídica de las normas tributarias forales sea la adecuada en un terreno tan resbaladizo como el del Derecho Penal Tributario -en el que el principio constitucional de legalidad penal del artículo 25 del texto constitucional se erige en principio infranqueable-, teniendo en cuenta el uso frecuente que el Código Penal realiza de la técnica de las leyes penales en blanco en la mayor parte de los delitos

ejecución del art. 37.4 EAPV.

(37) Así para Leguina Villa, la interpretación más correcta es considerar que los territorios históricos vascos ejercen "su potestad normativa autónoma a través de los productos normativos subordinados a las leyes (...), es decir, a través de normas jurídicas reglamentarias ("Los territorios históricos vascos: poderes normativos y conflictos de competencias", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 3, 1981, p. 65). En este sentido se pronuncia Fernández Rodríguez, que estima que Constitución acepta y ampara "la posibilidad de que en los territorios forales las normas reglamentarias, que son los únicos medios que tienen a su disposición las instituciones forales, sustituyan a las leyes en el ámbito tributario. La Hacienda Foral se subroga en el lugar de la estatal, pero lo hace con su propio derecho a todos los efectos y no con el de ésta" (*Los derechos históricos de los territorios forales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales-Civitas, 1985, p. 208), si bien puntualiza que las Normas Forales son "reglamentos autónomos, engarzados directamente con el Estatuto y con la Constitución sin intermedio de Ley alguna" (*ibidem*, p. 145). Igualmente Muñoz Machado opina que se está ante la figura del Reglamento Autónomo, por lo que "las leyes de la Comunidad Autónoma pueden ser nulas por contradecir reglamentos dictados por los territorios históricos en materias de sus competencia" ("La Disposición Adicional Primera de la Constitución", en *Derecho Público Foral de Navarra. El Amejoramiento del Fuero*, Martín-Retortillo (dir.), Madrid, Civitas, 1992, p. 234).

(38) Tal es el entender de Ramallo Massanet, quien propone interpretar el sistema de fuentes del derecho no desde su punto de vista orgánico y formal, sino "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" (Prólogo a la monografía citada de DE LA HUCHA CELADOR: *Op. cit.*, pp. 10-12).

contra la Hacienda Pública. A juicio de De la Hucha Celador, este problema "sólo puede ser resuelto, *de lege ferenda*, mediante la oportuna reforma del Código Penal que parifique, a efectos de integración de determinados tipos delictivos, las normas forales de los territorios históricos con las leyes autonómicas", estimando este autor que la propuesta de considerar las normas forales como disposiciones con valor de ley, amparada tal vez por la DA 1ª CE, es contraria a los principios básicos del ordenamiento jurídico (39).

Se ha sugerido la posibilidad de que el principio de legalidad tributaria se entendiera cumplido con las disposiciones que se contuviesen en el Convenio o Concerto referentes a la regulación de los impuestos concertados, en cuanto aquéllos son aprobados por normas con rango de ley (40). A nuestro parecer, ha de concluirse que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de legalidad tributaria (41), tal hipótesis, de ser mantenida, supondría vaciar de contenido de forma considerable el poder tributario de las Diputaciones Forales, ya que obligaría a que el Concerto y el Convenio contuvieran necesariamente los elementos configuradores de la relación jurídico-tributaria. No obstante, la eficacia del principio de reserva de ley se proyecta en el hecho de que las Diputaciones Forales no pueden establecer, en el ejercicio de su potestad tributaria, impuestos de nuevo cuño no previstos en la ley del Concerto o Convenio.

II.2.2. EL PRINCIPIO DE RIESGO UNILATERAL.

Los territorios forales financian los gastos públicos de las amplísimas competencias que les han sido transferidas con la recaudación de los impuestos concertados generada en el ámbito de su propia jurisdicción, al tiempo, que se comprometen a contribuir anualmente, de forma proporcional a su participación en la renta nacional, a la financiación de las gastos generales del Estado por los servicios no transferidos y por los fondos que se invierte en el desarrollo equili-

(39) *Op. cit.*, p. 100.

(40) En este sentido, MEDINA GUERRERO: *Op. cit.*, p. 451.

(41) Es doctrina consolidada que la reserva de ley en materia tributaria, aunque ha sido establecida por la Constitución de una manera flexible, "hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia de tributación y, concretamente, la *creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*, que pertenecen siempre al plano o nivel de ley, y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria" (STC 6/1983, FJ 4º). Véanse, en la misma línea, las SSTC 37/1981, FJ 4º; 179/1985, FJ 3º; 19/1987, FFJJ 4º, 5º; 221/1992 FJ 7º; 332/1993, FJ 1º.

brado de las comunidades más desfavorecidas. La financiación de las Comunidades Forales procede, pues, de la diferencia entre la recaudación derivada del Concierto o Convenio y el cupo líquido a abonar al Estado.

En consecuencia, el País Vasco y Navarra autofinancian sus competencias, de modo que la suficiencia de sus ingresos estará en función de la capacidad fiscal de sus ciudadanos y de una gestión eficaz, y no de sus potenciales necesidades, como ocurre en el sistema general de financiación. Sin embargo, lo que estas Comunidades aportan al Estado no está en función de la recaudación que obtengan de los tributos concertados, sino que depende de los gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado para la financiación de las cargas generales no asumidas por las mismas. Por lo que ante una disminución de ingresos derivada de una recesión económica o de una deficiente gestión, los perjuicios serán afrontados por los territorios forales, pues el cupo a entregar no podrá ser alterado a la baja. A este riesgo que asumen los sistemas forales se le denomina principio de riesgo unilateral.

El principio es el inverso al que rige en el régimen común, lo que tiene también su reflejo en la relación entre el porcentaje que representan los ingresos propios de las Comunidades respecto de las transferencias del Estado. En los territorios forales las transferencias suponen aproximadamente tan sólo la cuarta parte de sus ingresos totales, frente al ochenta por ciento en el que han rondado, al menos hasta 1996, las Comunidades Autónomas de Régimen Común. Con ello se evidencia que con el sistema financiero foral se alcanza una plena autonomía financiera y un mayor grado de vinculación territorial entre las decisiones de gasto e ingresos de las Administraciones Forales, lo que permite afirmar que se está ante verdaderos sistemas de corresponsabilidad fiscal, que refuerzan la autonomía política vasca y navarra. Lambarri Gómez considera que este mayor autogobierno se compensa con una amplia responsabilidad en política fiscal de los territorios forales y se legitima en la existencia de sistemas políticos e institucionales distintos, calificando de reduccionistas las argumentaciones que sólo atienden al resultado financiero (42).

(42) *El desarrollo del Estado de las Autonomías y la corresponsabilidad fiscal en España: una tarea pendiente*, Bilbao, Fundación BBV, 1994, p. 21 y ss.

III. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA COMO NORMA LEGITIMADORA DE LOS REGÍMENES FINANCIEROS FORALES Y CONFIRMADORA DE LA POSICIÓN DE SUPREMACÍA NORMATIVA DEL TEXTO CONSTITUCIONAL.

La Constitución de 1978 ha sido la primera constitución española que no desconoce la cuestión foral, tratando de superar a través de la Disposición Adicional Primera la permanente oposición entre los Fueros y la Norma Suprema del ordenamiento (43). Con esta disposición se resuelven los problemas que planteaba el encaje de estos sistemas en el marco constitucional. Siguiendo a Medina Guerrero (44), tres son las contradicciones fundamentales de los mismos con el texto constitucional:

- La inadecuación de la Hacienda Autonómica a la regulación constitucional es la más conflictiva. Ningún otro artículo constitucional autoriza de forma expresa el establecimiento de un régimen de financiación privativo para determinadas Comunidades Autónomas, posibilitando exceptuar de la aplicación del régimen general al País Vasco y Navarra. Ni siquiera se contempla la figura de los impuestos concertados en el artículo 157.1, ni una institución similar al cupo. Por ello, la inclusión de los regímenes forales en los estatutos hubiera constituido, de no existir la disposición adicional citada, un privilegio económico de los prohibidos en el artículo 138.2 CE por la mayor autonomía impositiva que comportan.

- También el carácter concertado y paccionado de los regímenes forales se desconoce por la Constitución, que atribuye al Estado la facultad de efectuar la ordenación de las competencias financieras unilateralmente (arts. 157.3 y 133 CE).

(43) Esta disposición no satisfizo al Grupo Parlamentario Vasco, que votó en contra de la misma por entender que con ella no se podía llegar a una foralidad plena. Ignacio del Burgo, al hilo de la reciente revisión del concierto económico que, en su opinión, constituye "un verdadero hito en el renacer de la foralidad vasca" fundamentado en el reconocimiento constitucional de los derechos históricos por la Disposición Adicional Primera, considera que el PNV debe hacer "una revisión autocrítica de la decisión que adoptó en 1978 en relación a la Constitución de 1978 y llegue a la conclusión de que se equivoca al negar a la disposición adicional toda virtualidad reintegradora" ("El nuevo concierto económico. El renacer de la foralidad vasca", *El País*, 26-VI-1997).

(44) *Op. cit.*, p. 446.

- Por último, el ejercicio de un amplio poder tributario por las Diputaciones Forales se compadece mal con el principio de legalidad tributaria (art. 31.2 CE), que impide a las Corporaciones Locales crear *ex novo* los tributos o regular sus elementos esenciales (45).

La admisión expresa de los derechos históricos en la Disposición Adicional Primera convalida lo que, de otro modo, sería anómala situación constitucional de los regímenes fiscales forales, y permite, por consiguiente, que los territorios forales preserven o restablezcan su régimen tributario propio. Pero no ha de interpretarse, en modo alguno, que la cláusula de derechos históricos permita exceptuar el principio de primacía jerárquica de la Constitución o el Estatuto Vasco y la LORAFNA sobre las leyes de concierto y convenio o restantes normas forales. No en vano, el apartado segundo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución impone que "la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, *en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía*", es decir, implicará "la supresión, o no reconocimiento, de aquéllos (derechos históricos) que contradigan los principios constitucionales" (STC 76/1988, FJ 3º). En este mismo fundamento, el TC reconoce que dicho párrafo segundo "supone un complemento indisoluble del primer párrafo de la Disposición Adicional Primera CE, que ha de ser considerada en su conjunto, y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización". A idéntica conclusión ha llegado García de Enterría, al observar que "la foralidad podrá expresar determinados contenidos competenciales y organizativos (y así ha ocurrido, por ejemplo, con el sistema vasco de concierto económico...), pero no constituye un título para excusar la aplicación de la Constitución o para negar a ésta su carácter de *lex superior* en el territorio" (46).

Sin embargo, esta doctrina de sumisión de los derechos históricos a los postulados constitucionales ha de ser matizada. Si la finalidad de la Disposición Adicional es salvaguardar los rasgos constitutivos y definatorios de los regímenes forales, la misma actúa como norma que legitima exceptuar la aplicación de aquellos preceptos constitucionales -con la excepción de los principios fundamentales del sistema constitucional-democrático (47) y de la nueva estructura

(45) Sobre esta cuestión ya nos hemos pronunciado antes al comentar la potestad tributaria de los territorios forales. Vid. *supra* II.2.1.

(46) "La primacía normativa del Título VIII de la Constitución. Introducción al estudio del art. 149 de la Constitución", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 33, 1982, p. 279.

(47) Similar planteamiento desarrolla Clavero Salvador: "que el precepto de sustanciación de derechos históricos en el marco

territorial del Estado- que contradigan el núcleo intangible del régimen foral, de forma que su imagen no quede diluida (48). Ahora bien, una vez preservados los aspectos esenciales de la foralidad, resultará inexcusable la adecuación de los derechos históricos al resto de los mandatos y principios constitucionales (49).

Como reconoce Plaza y Jabat, "la interpretación de cuales sean los preceptos constitucionales que no prevalecen frente a la garantía preservada por la Constitución y concretada por el Estatuto, debe ser, por su propia naturaleza, absolutamente *restrictiva*, sin que en ningún caso puedan entenderse supeditados a la garantía foral los preceptos que conforman la llamada "superconstitución", es decir, los incluidos en el Título Preliminar, en el Título Segundo y los derechos fundamentales comprendidos en los artículos 14 a 30, puesto que la garantía de la foralidad no puede ser superior a los principios estructurales y axiológicos básicos de la Constitución" (50). Esta forma de proceder, derivada del carácter de norma suprema de la Constitución, excluye en materia foral la regla de que la norma especial ha de prevalecer sobre la general en caso de conflicto, que ampararía el mantenimiento de la totalidad de los derechos históricos ostentados por los territorios forales, aún cuando resultaran incompatibles con las prescripciones constitucionales, a la vez que resulta conciliable con la opinión de quienes sostienen que la DA 1ª CE incorpora la garantía institucional de la foralidad (51). La garantía institucional implica que si bien las competencias históricas de los territorios forales no se

de la Constitución no puede entenderse en el sentido de que hayan de quedar sometidos a toda ella, debe ser algo evidente por la simple razón de que, entonces, la disposición de su reconocimiento no tendría sentido alguno, por ello tal limitación de estos derechos debe concretarse en aquello que también es marco para la propia Constitución" ("Del principio de salvedad constitucional del Derecho Histórico Vasco", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 37, 1984, p. 12).

(48) Como más adelante indicamos, ésta no ha sido la postura adoptada por el Tribunal Constitucional en una primera línea interpretativa, cfr. STC 76/1983, FJ 3º.

(49) Esta es la interpretación del precepto que según MEDINA GUERRERO se ha acabado imponiendo en la praxis constitucional (*Incidencia del sistema de financiación...*, *cit.*, p. 455).

(50) "El concierto económico con el País Vasco. Cuestiones jurídicas que se plantean en torno al mismo. Doctrina del Tribunal Constitucional al respecto", *Palau 14*, Revista Valenciana de Hacienda Pública, núm. 27, 1996, p. 92.

(51) Tesis defendida, entre otros, por Fernández Rodríguez, si bien ha advertido que la citada Disposición Adicional contiene la garantía de la "imagen" específica de la foralidad, pero actualizada y ajustada a los parámetros constitucionales: "esa proclamación de amparo y respeto se refiere sólo a aquellos derechos generados en el pasado que resulten compatibles con la Constitución, no a los demás" (*Los derechos históricos...*, *cit.*, p. 84); o por García de Enterría: *Op. cit.* p. 279. Contrario a la aplicación de la técnica de la garantía institucional al reconocimiento de los derechos históricos, se manifiesta Uriarte Zulueta, declarando que esa técnica "dejaría prácticamente sin aplicación a la Disposición Adicional 1ª de la Constitución, ya que los aspectos esenciales de la foralidad están indudablemente incorporados al Estatuto de Autonomía, y el resto de los derechos históricos difícilmente puede ser calificado de nuclear. Por lo tanto, la Disposición Adicional 1ª habría operado como una Disposición Transitoria, hasta la entrada en vigor del Estatuto de Autonomía, y desde entonces habría quedado sin ninguna utilidad" ("La determinación de los derechos históricos de territorios forales: su calificación como garantía institucional", *Jornadas de Estudios sobre la Actualización de los Derechos Históricos Vascos*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 1986, p. 626). Por una razón contraria, Corcuera Atienza tampoco se muestra partidario de recurrir a aquella técnica, entendiendo que los componentes de la foralidad se van garantizados suficientemente por el Estatuto ("Notas sobre el debate de los derechos históricos de los territorios forales", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 46-47, 1985, p. 88).

especifican exhaustivamente, sí alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial en el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos territorios históricos (52).

Con el fin de garantizar la primacía normativa de la Constitución y armonizarla con los Fueros, el Tribunal Constitucional ha matizado, en diversas sentencias, el significado y consecuencias de la cláusula de derechos históricos contenida en la Disposición Adicional Primera (53). La línea, mantenida hasta fechas recientes, ha seguido la tesis doctrinal de la garantía institucional de la foralidad (54), pero exigiendo en variados pronunciamientos la adecuación de las peculiaridades forales al articulado constitucional o solucionando los conflictos planteados a partir de la premisa de que el sistema de distribución competencias fijado en la Constitución es un marco infranqueable, y, en consecuencia, ninguna competencia, legítimamente calificada como histórica, que desbordara este marco quedaría amparada por la Disposición Adicional Primera (55). Esta disposición, a juicio del Tribunal Constitucional, "no puede considerarse como un título competencial autónomo del que puedan deducirse específicas competencias, pues la propia disposición adicional manifiesta con toda claridad que la actualización general de dicho régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía" (STC 123/1984, FJ 4º).

Es la sentencia 76/1988 la que de forma más precisa refleja la doctrina constitucional sobre el sentido de esta disposición. Sostiene que "el carácter de norma suprema de la Constitución... imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aún con probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales", de lo que deduce que "la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los preceptos constitucionales" (FJ 3º). Para la defensa de este razonamiento, el

(52) El concepto general de garantía institucional ha sido perfilado en la STC 32/1981, de 28 de julio: "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", concluyendo que tal garantía es desconocida cuando "la institución es limitada de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre" (FJ 3.º).

(53) Un examen de la doctrina del TC sobre los derechos históricos de los territorios forales puede verse en el estudio realizado por RAZQUÍN LIZARRAGA, J.A.: "La doctrina constitucional sobre los derechos históricos de los territorios forales: de la negación al reconocimiento", *Revista de Administración Pública*, nº 124, 1991, p. 263 y ss.

(54) Paradigmática de esta teoría es la STC 76/1988, de 26 de abril.

(55) En este sentido, véanse SSTC 16/1984, FJ 3º; 123/1984, FJ 4º; 94/1985, FJ 6º; 76/1988, FFJJ 3º y 4º; 86/1988, FJ 5º; 159/1993, FJ 6º.

Tribunal Constitucional acude al concepto de garantía institucional en el fundamento jurídico siguiente:

"Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales (...) Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la Disposición Adicional Primera CE, lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su *foralidad*, pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional... es el proceso de actualización previsto en la Disposición adicional primera CE al que corresponde precisar cuál es el contenido concreto que, en el nuevo marco constitucional y estatutario, se da al régimen foral de cada uno de los territorios históricos, garantizado por la CE" (FJ 4º).

Sólo a partir de las sentencias 214/1989, de 21 de diciembre, y 140/1990, de 20 de septiembre, parece iniciarse una interpretación más flexible, al reconocer la posibilidad de exceptuar la aplicación, respecto del País Vasco y Navarra, de algunas normas estatales que, a partir de las previsiones del art. 149 de la Constitución, tienen la condición de básicas en el resto de las Comunidades Autónomas. La STC 214/89 declaró constitucional la disposición adicional segunda, párrafos séptimo a décimo, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, que admite la inaplicación en determinados aspectos del régimen previsto en sus arts. 98 y 99 a las instituciones forales de los territorios históricos, fundándose en la Disposición Adicional Primera de la Constitución (56). De forma similar, en la STC 140/90, el TC conoce de un conflicto de competencias sobre el régimen estatutario de los funcionarios públicos entre el Gobierno de la Nación y el Gobierno navarro, que resuelve admitiendo que la normativa foral, a diferencia de la procedente de las demás Comunidades Autónomas, no debe acomodarse a

(56) Se declara en esta sentencia: "la Disposición Adicional Segunda, no ha hecho, pues, sino atender al propio mandato constitucional, preservando la singularidad misma de ese régimen foral" (FJ 26º).

"todas las previsiones de la legislación estatal básica (...) sino sólo a aquellas, justamente, que se refieran a los derechos y obligaciones esenciales de los funcionarios" (FJ 4º) (57). Con estos pronunciamientos se abre una línea doctrinal que tiende a no exigir que las disposiciones forales se acomoden a la totalidad de las bases estatales, y bajo la que subyace la interpretación de que los derechos históricos, en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, constituyen títulos de competencia material en favor de los territorios forales, al margen del marco general de distribución de competencias fijado en los arts 148 y 149 C.E.

El intento del Alto Tribunal de fundamentar constitucionalmente las facultades ostentadas por el País Vasco y Navarra, reduciendo su carácter excepcional, es conforme con su función de máximo interprete de la Constitución. La preservación de los rasgos esenciales de los regímenes forales legitima la inaplicación de aquellos preceptos constitucionales contradictorios con los mismos -como el artículo 157-, con las salvedades citadas anteriormente y con las que ha de relacionarse la incorporación en el Estatuto Vasco y la LORAFNA de las exigencias de los principios constitucionales de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles que condicionan la actividad financiera de las Comunidades Autónomas (art. 156.1 CE) (58).

Lo que resulta quizá más plausible en nuestro sistema constitucional es que la vigencia de esos derechos históricos, que en su vertiente financiera son difícilmente compatibles con el texto constitucional, se basa en la propia Constitución (59). Esta legitimación constitucional de las prerrogativas de origen foral impide reconocerlas como una manifestación de soberanía de los territorios forales.

Pese a la referida incuestionable legitimidad de los regímenes financieros forales, siguen existiendo posiciones doctrinales encontradas respecto a la equidad de los mismos, poniéndolos

(57) Distinto parecer manifiesta el Magistrado Rodríguez Piñero y Bravo Ferrer en el voto particular que formula a esta sentencia: "La competencia de Navarra para regular la materia de la representación de los funcionarios no puede sustraerse al límite general que impone el artículo 149.1.18 CE al establecer la reserva de competencias en favor de la legislación básica del Estado. Ello significa que al regular la representación de los funcionarios Navarra tiene como límite competencial, al igual que las demás Comunidades Autónomas, el respeto de la legislación básica del Estado".

(58) Vid. arts. 41.2.a), c) y f) EAPV y 45.2 y 3 LORAFNA.

(59) Así lo ha estimado también el Tribunal Constitucional: "será de la misma Disposición Adicional Primera CE, y no de su legitimidad histórica, de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez o vigencia" (STC 76/1988, FJ 3.º), aunque no descarta que la determinación del contenido de un derecho histórico puede exigir una investigación histórica (cfr. SSTC 18

en tela de juicio bien porque consideran que el sistema del cupo favorece a las Comunidades Forales como consecuencia de la metodología utilizada para su determinación (60), bien porque creen que rozan, hasta el extremo de contravenirlos, los principios fundamentales del Estado de las Autonomías y, por tanto, del sistema de financiación. Sin embargo, en el siguiente apartado se trata de delimitar, con base en la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre tales principios, los márgenes dentro de los cuales los sistemas forales pueden convivir armónicamente en el marco constitucional.

IV. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA LIMITADORES DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LOS TERRITORIOS FORALES: LOS PRINCIPIOS DE AUTONOMIA, IGUALDAD, UNIDAD Y SOLIDARIDAD.

Se ha planteado en qué medida la pervivencia de los sistemas forales puede representar una quiebra de los principios informadores de la financiación autonómica reconocidos por la Constitución que, en virtud de su supremacía normativa, han de ser necesariamente respetados, so riesgo de inconstitucionalidad (61). Para establecer el equilibrio entre estos principios básicos y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales resulta fundamental recurrir a la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto:

En primer lugar, se ha cuestionado fundamentalmente la compatibilidad de los particulares regímenes financieros de las Comunidades Forales con el principio constitucional de igualdad. Esas peculiaridades están, sin embargo, fundamentadas no sólo en la tradición histórica, que origina profundas diferencias entre los territorios forales y las Comunidades de

11/1984, FJ 4º; 86/1988, FJ 4.º; 140/1990, FJ 4º; 159/1993, FJ 6º).

(60) En tal sentido se han manifestado CORCUERA ATIENZA, J.: *Política y Derecho. La construcción de la autonomía vasca*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, pp. 233-236; GRIJELMO ALEX: "El cupo ya no cabe", *El País*, 3-XI-1996; ORON MORATAL, G.: "Regímenes especiales de financiación por razón del territorio", conferencia pronunciada en el curso "El sistema de Financiación de las CC.AA.", Baeza, 18-IX-1997; QUINTANA FERRER, quien afirma que el sistema del cupo vasco y de concierto navarro ha venido proporcionando en el territorio de estas dos CCAA un nivel de recursos por habitante muy superior al obtenido en el resto (*Reforma de la Hacienda Autónoma y Libro Blanco sobre Financiación de las Comunidades Autónomas*, Colección Financiera, núm. 2, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, pp. 99-100). Una defensa frente a estas críticas se encuentra en UNZUETA MITXEL: "Precisiones sobre el Concierto Económico Vasco", *El País*, 18-XI-96 e IBARRETXE, J.J.: "El Pacto PP-PNV. Convivencia política incompleta", *El País*, 11-IV-1997.

(61) Así han sido incorporados en los Estatutos, como en las Leyes de Concierto y Convenio Económico los principios de solidaridad; el principio de libertad de circulación de personas, bienes, capitales y servicios; la prohibición del establecimiento de privilegios de carácter fiscal, de menoscabar las posibilidades de competencia empresarial o de distorsionar la asignación de recursos; la prescripción de aplicar una presión fiscal efectiva global no inferior a la existente en el resto del Estado. Véase al respecto art. 41.2.f) EAPV; art. 45 LORAFNA; arts. 3 y 4 de la Ley 12/1981, del Concierto Económico y arts. 2 y 7 de la Ley 28/1990, del Convenio Económico con Navarra.

régimen común (62), sino en el propio principio de autonomía financiera del art. 156 CE. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional avala esta interpretación, por cuanto ha reconocido que el principio de igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, sino la necesidad de que se asegure la igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite la configuración de sistemas tributarios privilegiados en el territorio nacional. A tal efecto es ejemplificativa la STC 150/1990, que en su fundamento jurídico séptimo expone:

"La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución (ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir ahora) ya que estos preceptos *no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo*, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, *una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales*".

En la misma línea, en el Auto 182/1986, de 26 de febrero, aunque no referido a la cuestión financiera foral, el máximo intérprete constitucional ha declarado que:

"Salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser distintas (...) De ello se desprende que la radicación en una Comunidad Autónoma puede ser, obviamente, una circunstancia que justifique un tratamiento fiscal distinto al que se obtendría en otra Comunidad Autónoma" (FJ 1º).

(62) Si bien, como ya se ha comentado, salvaguardada la imagen específica de la foralidad, esos regímenes deben adaptarse al resto de las disposiciones constitucionales, pues el derecho a la diferencia no equivale al derecho a la desigualdad.

De estas sentencias se desprende que el deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE puede recibir un tratamiento diferenciado en cada territorio autónomo, siempre que quede a salvo la igualdad *básica* de todos los españoles y no suponga un trato fiscal privilegiado de los contribuyentes en función de su residencia o una ruptura del principio de unidad de mercado (63).

No obstante, el Tribunal Constitucional ha advertido que la diversificación resulta "acomodada a las exigencias del principio de igualdad, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que pueden legítimamente considerarse como diversas" (64). Tal condición concurre de forma obvia en los sistemas financieros forales pues, al margen de constituir un hecho diferencial, las autoridades forales han de atender a numerosos servicios públicos con tan sólo el producto de la recaudación de sus territorios como contrapartida de la posibilidad de aplicar un sistema tributario propio y, por consiguiente, de gozar de un mayor autogobierno. Por tales razones, *los regímenes financieros forales no han de ser interpretados como un privilegio, sino como un derecho, con base estatutaria y constitucional, que excepciona el sistema general de financiación* (65) y conforma una "forma característica de estos territorios de contribuir al sostenimiento del gasto público" (66).

Por lo que se refiere al principio de unidad del sistema tributario, que tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles (67), el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de declarar que dicho principio "no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas" (STC 19/1987, FJ 4º). Si bien, es precisamente la desigualdad tributaria derivada de

(63) De ahí que el Gobierno central y algunas Comunidades Autónomas limítrofes a Euskadi -Cantabria y La Rioja- hayan recurrido ante el Tribunal Contencioso-Administrativo parte de la nueva normativa foral sobre el Impuesto de Sociedades que prevé, entre otras medidas, la reducción en un 2,5 puntos el tipo de gravamen aplicable en dicho Impuesto, estimando que supone la creación de un paraíso fiscal que atenta contra el principio de igualdad y contra la libre competencia empresarial.

(64) STC 19/1987, FJ 3º. Cfr. también STC 88/1986, FJ 6º.

(65) La consideración del sistema financiero foral como una *excepción*, y no como un privilegio, es defendida por GARCIA AÑOVEROS: "El desconcierto", *El País*, 31-10-1996. Al respecto matiza Corcuera Atienza que "de algún modo, sin embargo, el privilegio es consustancial al sistema de concierto (al menos en el estricto sentido etimológico del concepto privilegio, ley privada) desde el momento que es de imposible generalización" (*Política...*, cit., p. 232).

(66) FERREIRO LAPATZA: "La financiación de las autonomías", en AAVV, *La España de las Autonomías (pasado, presente y futuro)*, vol. II, Madrid, Espasa-Calpe, 1981, p. 175. Igual opinión sostiene LEJEUNE VALCARCEL: *Op. cit.*, p. 1750.

(67) Como se ha reconocido en la STC 116/1994: "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaces de garantizar la homogeneidad técnica básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles" (FJ 5º).

distintos sistemas tributarios en su conjunto -y no de un impuesto concreto (68)- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de que los territorios forales mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado (69). Lo que ocurre es que probar ante los Tribunales la existencia de una inferior presión fiscal global es un difícil empeño, ya que no puede referirse solamente a uno o varios tributos y requiere el cotejo de diferentes ejercicios económicos (70).

En relación a la cuestión de en qué medida la recepción de los sistemas financieros forales en los Estatutos de Autonomía suponen un privilegio de los proscritos en el artículo 138.2 CE o puede dar lugar a un *minifundio fiscal*, contrario al principio de unidad económica, ha de argumentarse que la existencia de tal posibilidad resulta imposible, al exigirse, como se acaba de decir, que la presión fiscal efectiva en los territorios forales sea similar a la que existe en territorio común (71), evitando de esta forma situaciones de competencia fiscal desleal, y al contenerse normas de armonización específicas para cada uno de los impuestos en el concierto y en el convenio. En el llamado *Libro Blanco sobre Financiación de las Comunidades Autónomas* (72) se ha reconocido que el artículo 138.2 CE sólo exige que exista una situación de equivalencia financiera entre ambos modelos, entendiendo que "para que tal exigencia se cumpla, deberá resultar equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades

(68) Así lo entiende De la Hucha Celador, que admite que "el Estado pueda utilizar posibles comparaciones entre la fiscalidad en territorio común y en los territorios forales en sus argumentos impugnatorios, siempre que la comparación afecte a la totalidad de ambos sistemas tributarios (el estatal y el foral) y no a figuras concretas de cada uno de ellos" (*op. cit.*, p. 40).

69 Vid. arts. 4.b) LCE y 7.1.b) LCEN.

(70) Así, la falta de prueba fue el motivo de desestimación alegado por la STS de 19 de Julio de 1991 (Ar.6227).

(71) Lejeune Valcárcel incluso ha aceptado como constitucional la posibilidad de una reducción de la presión fiscal, formulando el siguiente interrogante: "¿qué justificaría una igual presión fiscal que en el resto del país, si las Diputaciones Forales bien porque moderan su gasto, bien porque recaudan más por ser más eficientes, consideran oportuno rebajar la tributación y consiguientemente la presión fiscal comparativa?" (*op. cit.*, p. 1754). Sin embargo, tal posibilidad generaría con toda seguridad situaciones de competencia fiscal y chocaría frontalmente con la prescripción del art. 4.b) de la Ley 12/1981, recientemente reformado, que dice: "Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa comunitaria: b) mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado". En su anterior redacción, el que fuera el art. 4.12 disponía: "La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal global inferior a la exista en el territorio común". Se trata de un cambio meramente formal, pero que resulta más acorde con la también nueva redacción dada al art. 19.2 de la LOFCA, por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre.

(72) Con este libro se dio cumplimiento al encargo realizado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, que encomendó en su reunión del 7 de octubre de 1993 a un grupo de expertos la elaboración de un estudio sobre la situación de la financiación de las Comunidades Autónomas y las posibles propuestas de revisión. Estudio que ha sido publicado con el Título: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1995.

las reglas tributarias comunes" (73). Ello implica que las Comunidades Forales deben contribuir en igual proporción que las demás al sostenimiento de las cargas generales del Estado. Lo contrario privilegiaría a estas Comunidades, que podrían dedicar una proporción mayor de sus ingresos impositivos a la satisfacción de sus propias necesidades públicas, no compartidas con las otras Comunidades, y recibir servicios del Estado pagados en parte, en lo que a ellos concierne, por los habitantes de otras zonas.

Resta tan sólo debatir la posible incompatibilidad de los sistemas de financiación del País Vasco y Navarra con el principio de solidaridad (arts. 2, 138.1 y 156 CE). De Juan Peñalosa realizó una enérgica crítica contra el sistema de conciertos por considerar que supone una quiebra de la solidaridad por dos diferentes motivos. En primer lugar, este autor entiende que el concierto supone la aplicación del principio del beneficio, esto es, que la fiscalidad de la región o provincia concertada atiende a sus servicios con el producto de sus ingresos fiscales, sin embargo, considera que la solidaridad sólo se realiza correctamente cuando se adopta el principio de capacidad de pago, que significa que la región más rica debe pagar más que proporcionalmente y por encima de los servicios que reciben y las regiones más pobres deben recibir más de los que aportan. En segundo lugar, parte de que la contribución negativa a los gastos generales ha permitido una disminución de la carga fiscal global de las regiones concertadas y, por consiguiente, un transvase de las inversiones a tales zonas, acentuando los desequilibrios entre Comunidades (74).

Compartimos los argumentos esgrimidos por este autor, si bien con matizaciones. En cuanto al primer motivo aludido, hay que señalar que la solidaridad interterritorial pretende ser garantizada en el Estatuto Vasco y en la LORAFNA, que prescriben que el régimen de concierto y convenio se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad (75), a la vez que prevén el instrumento del cupo calculado atendiendo al criterio de la renta relativa de las provincias forales y la obligación de participar en transferencias redistributivas, como el Fondo de Compensación Interterritorial -a cuyo sostenimiento contribuyen las Haciendas Forales, en

(73) *Ibidem*, p. 21.

(74) "El principio de solidaridad interregional. El principio de solidaridad y la regionalización de los impuestos", *Documentación Administrativa*, núm. 181, p. 222.

(75) Arts. 41.2.f) EAPV y 45.3 LORAFNA. Vid. también arts. 3.1.1, 4.1 LCE y arts. 2.d), 7.1.b) LCEN.

cuanto las transferencias asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al mismo tienen la calificación legal de carga general no asumida (arts. 50.3.a) LCE y 48.2.a) LCEN)-.

En relación al segundo motivo, ha de indicarse que la fuerza atractiva que la normativa foral ejerce sobre la inversión empresarial se atenúa debido a la conflictiva situación política-social vasca, que actúa como factor disuasor de la localización de empresas en Euskadi. A pesar de lo cual, la existencia de un régimen fiscal foral más favorable en determinados aspectos al contribuyente residente en tales territorios, así como la rigidez de los cupos han despertado recelos de que las Comunidades Forales gozen de ciertas ventajas financieras, difícilmente amparables por el hecho diferencial. Así se ha puesto recientemente de manifiesto a raíz del mantenimiento para el cálculo del cupo vasco de un índice de imputación del 6,24% (76) y de la cesión de la recaudación de los impuestos especiales al País Vasco, que, no obstante, ha servido para descartar la disparatada posibilidad que se avecinaba de un cupo negativo por primera vez en la historia.

Por su parte, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional sobre las exigencias del principio de solidaridad sirve para combatir las críticas que formula Peñalosa. En la sentencia 64/1990, de 5 de abril, se afirma:

"ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proibirse toda diferencia o incluso mejora. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debidas también a elementos naturales -situación, recursos, etc- difícilmente alterables, la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial, no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficios de otras menos favorecidas, sino también que éstas promuevan acciones encaminadas, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables" (FJ 9º).

(76) Vid. art. 7 de la Ley 37/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la metodología de determinación del cupo del País Vasco para el quinquenio 1997-2001 (BOE 5 de agosto de 1997).

Con esta última precisión, el Tribunal Constitucional se pronuncia favorablemente sobre la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan competir fiscalmente con diferentes ofertas de incentivos a la inversión, como factor dinamizador de las economías regionales.

En cualquier caso, el temor de una posible vulneración de los principios constitucionales mediante la financiación por el sistema de concierto o convenio es en cierta medida injustificado, pues, como Muñoz Machado observa, en el supuesto de que el sistema fuera "insolidario y perturbador" para la organización uniforme de la economía, la Constitución contiene los elementos correctores para "reducir a expresiones ínfimas la situación de ventaja que pudiera resultar", y que "pueden ponerse en juego, empezando por el propio control por el Tribunal Constitucional del concierto que se apruebe" (77).

V. LA INVIABILIDAD DE LA GENERALIZACIÓN DEL SISTEMA DEL CUPO A LOS TERRITORIOS DE RÉGIMEN COMÚN.

La extensión del sistema foral de financiación autonómica al conjunto de Comunidades Autónomas es una cuestión que sigue suscitando acaloradas discusiones (78). A nuestro parecer, desde una perspectiva jurídico-política sólo los territorios históricos tienen derecho a dicho sistema por un doble orden de cuestiones: por un lado, el sistema del concierto y convenio es un hecho diferencial específico del País Vasco y Navarra; por otro, la aplicación generalizada de los conciertos conduciría a la transformación de nuestro Estado Autonómico en un Estado de corte confederal, que exigiría una profunda reforma de nuestro texto constitucional. De todo ello se desprende que la derogación de los derechos históricos forales, profundamente arraigados en estos territorios, sería tan improcedente como la extensión al resto de las Comunidades Autónomas.

(77) "Las competencias en materia económica del Estado y de las Comunidades Autónomas. Aspectos jurídicos en la ordenación del sistema económico en la Constitución Española de 1978", *La distribución de las competencias entre el poder central y las autonomías territoriales en el Derecho Comparado y en la Constitución Española*, García de Enterría (ed.), Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 1980, pp. 376-377.

(78) Sirva de ejemplo la petición de potestad normativa sobre el Impuesto de Sociedades del Parlamento Asturiano, para contrarrestar la competencia que pueden ejercer las Comunidades Forales a la hora de atraer inversiones, o las declaraciones del Gobierno catalán manifestando aspirar a un pacto fiscal que permita a la Comunidad Autónoma de Cataluña gozar de un sistema similar al concierto vasco, una vez que expire el actual modelo financiero, vigente hasta el 2001, cuyo núcleo fue pactado precisamente en el Acuerdo de Investidura entre el Partido Popular y Convergencia i Unió, al frente de dicho Gobierno, el 28 de abril de 1996.

Antes de comentar los argumentos jurídico-políticos citados, ha de observarse que, desde un punto de vista económico, también se ha estimado que la generalización del sistema foral a todas las autonomías es inviable. A tal conclusión han llegado Gómez García y Esteban Marquillas -a raíz de la realización de un ejercicio de simulación consistente en aplicar el régimen especial de las comunidades forales a todas las comunidades autónomas sin excepción para verificar su viabilidad y calcular las hipotéticas ventajas de capacidad financiera que reportaría a cada Comunidad Autónoma- (79), por cuanto los ingresos que obtendrían la mayoría de las Comunidades ni siquiera serían suficientes para satisfacer el cupo que les correspondería, y, en consecuencia, resultaría imprescindible complementarlos con una subvención con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (80). Dos son los factores causantes, en su opinión, de estas insuficiencias. En primer lugar, se alega la difícil territorialización de impuestos tales como el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los que el lugar de recaudación no coincide en muchas ocasiones con las zonas en las que se devengan, e incluso de las retenciones de trabajo y capital del IRPF, que distorsionaría la recaudación de las regiones. Como segundo factor aluden la disociación entre la progresividad de los impuestos y la proporcionalidad del sistema de cálculo del cupo, es decir, mientras que la recaudación de los impuestos crecen en una proporción superior al incremento de renta, y cuanto más alta sea mayor será el incremento, el cupo a aportar crece en la misma proporción que la renta. Así en una Comunidad con una renta media alta y un alto nivel volumen de transacciones, su recaudación se incrementará en mayor proporción que el cupo que le corresponde, alcanzando una amplia capacidad financiera (81).

V.1.- LOS DERECHOS HISTORICOS FORALES COMO HECHO DIFERENCIAL.

En virtud de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, sólo las Comunidades Forales están legitimadas para disfrutar de un régimen financiero diferente -de separación de ingresos-, ya que son las únicas que históricamente -desde el siglo XIX- han gozado de ese

(79) "La viabilidad del sistema foral como sistema de financiación incondicionada de las Comunidades Autónomas", *Hacienda Pública Española*, núm. 116, 3/1990, p. 105 y ss.

(80) Para lo cual las transferencias redistributivas y niveladoras habrían de asumir el carácter de carga general del Estado no asumida por las Comunidades Autónomas.

(81) Idéntica conclusión es defendida por Fernández Gómez, quien, sin embargo, no obvia que la existencia no generalizada de este sistema pudiera provocar un agravio comparativo para el resto de regiones y una competencia fiscal en algunos casos (*La financiación de las Comunidades Autónomas: una propuesta de corresponsabilidad fiscal*, Madrid, Instituto de Estudios

derecho. Aún cuando sea la Constitución de 1978 la norma jurídica que respalda su alto grado de autogobierno en materia fiscal, es la historia la que explica la singularidad del sistema financiero de los territorios forales. De ahí que algunos autores los hayan calificado de vestigio histórico (82). Frente a estas críticas que descalifican los derechos históricos como arcaísmos ha reaccionado Herrero de Miñón, declarando -refiriéndose sólo al País Vasco- que "los *derechos históricos, como principio de infungible e inderogable identidad*, como permanente reserva de autogobierno, y como forma de integración pactada a todos los niveles, en el seno de Euskadi y de Euskadi con el Estado, es el *único y exclusivo Título que hace de la autonomía de Euskadi algo substancialmente diferente de la de Murcia*" (83). Lo que resulta conforme con nuestro régimen autonómico, uno de cuyos rasgos característicos, es el "equilibrio entre la homogeneidad y diversidad del status jurídico de las entidades territoriales que la integran" (STC 76/1983, FJ 2º). En tal sentido, Corcuera, en base al propio texto constitucional, considera que la homogeneidad en nuestro Estado no puede ser total, entre otras razones, porque "determinadas competencias se reconocen constitucional o estatutariamente en base a títulos no generalizables (las definidas, en el Estatuto Vasco o en la LORAFNA navarra, por la foralidad amparada por la disposición adicional primera de la Constitución..." (84).

El carácter singular de los derechos históricos ha sido también el argumento esgrimido por el Tribunal Constitucional para justificar la legitimidad de tratamientos normativos singulares y para sostener también la imposibilidad de generalizarlos al resto de las Comunidades. En la STC 181/1988 estableció que los "regímenes singulares de concierto del País Vasco y Navarra" constituyen la única excepción frente al régimen común de la LOFCA, una "particularidad constitucionalmente legitimada" (FJ 3º). Más tarde en la STC 214/1989 -aunque no está referida específicamente al sistema del cupo, su declaración es aquí trasladable-, se pronunció en los siguientes términos:

Económicos, 1993, pp. 144-149).

(82) Entre ellos se encuentra APARICIO PEREZ, que habla de "residuo anacrónico" (La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española", *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. 1, Madrid, Instituto de Estudio Fiscales, 1984, p. 452).

(83) "Concepto y función de los derechos históricos (Disposición Adicional Primera de la Constitución)", *Revista de las Cortes Generales*, núm. 15, 1988, p. 27.

(84) "El hecho diferencial, el fuero y el huevo", *El País*, 2-V-1996.

"no pueden pretender los recurrentes que los derechos reconocidos a los territorios históricos sean extensibles a las Comunidades de Cataluña y Galicia por el mero hecho de haber asumido idénticas competencias que la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de régimen local, dado *el carácter particular o excepcional de los derechos reconocidos* que tiene por objeto garantizar la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial" (FJ 26º) (85).

Opinión distinta sostiene Tena Piazuelo, para quién es factible la extensión del sistema del cupo, ya que "la consagración de los derechos históricos en sede constitucional implica ciertamente, el reconocimiento de un determinado régimen propio de autogobierno de los derechos históricos, pero *no supone en modo alguno proclamación permanente de garantía de ese hecho diferencial* o, por mejor decir, *la exclusividad en el sistema de financiación*" (86). Se trata de una solución no exenta de lógica jurídica, pero de discutible encaje constitucional y que exigiría una nueva ley de financiación, que diera cumplimiento a la reserva legal del art. 157.3 CE. Así, incluso Tena ha matizado que la extensión sólo podría tomar como modelo absoluto el del Convenio de Navarra, pues la generalización en todo el Estado del complejo de relaciones internas que implica el Concierto Vasco supondría "una auténtica revolución en el régimen local" (87).

V.2. EL SISTEMA DEL CUPO COMO ELEMENTO DE APROXIMACION A UN MODELO DE ESTADO CONFEDERAL.

El modelo financiero foral, que se configura como una típica autonomía de ingresos, excede de lo que es habitual en las organizaciones políticas actualmente más descentralizadas (88). Su diseño responde al esquema hacendístico propio de Estados de perfiles confederales, donde las instancias centrales de gobierno obtienen los ingresos precisos para el desarrollo de

(85) Opinión compartida por IGNACIO DEL BURGO: "Los derechos históricos de Navarra y la doctrina del Tribunal Constitucional", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 61, 1989, p. 33.

(86) *Op. cit.*, p. 112.

(87) *Ibidem*, p. 113.

(88) Así incluso en Federaciones prototípicas, como Estados Unidos de Norteamérica, Suiza o la República Federal de Alemania, se observa el progresivo reforzamiento de la Hacienda Federal. Al respecto indicaba Albiñana García-Quintana: "aceptar este régimen en las postrimerías del siglo XX con un *cupo global* y con una atribución prácticamente total de funciones tributarias a las instituciones competentes de los territorios históricos, es solución que no responde, siquiera, a los procesos de desfederalización que se vienen dando en los Estados confesadamente federales" ("La financiación de las Comunidades vasca y catalana", *Revista del Departamento de Derecho Político*, núm. 5, 1979-1980, p. 59). Véase, en este sentido, PALAO TABOADA: "La Hacienda Regional y la Constitución Española", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 2, 1978, p. 171.

sus competencias a través de las transferencias realizadas por los estados miembros o por los niveles subcentrales de gobierno. Por tal razón, la generalización del sistema de concierto y convenio al resto de Comunidades Autónomas "supondría un verdadero cambio sustancial del sistema constitucional, que pasaría de un Estado de Autonomías a una entidad pre-confederal" (89).

La generalización del régimen concertado no sólo ha de basarse en un intento de alcanzar similares niveles de recursos, sino en la disposición de asumir la responsabilidad de la política fiscal y en una decidida voluntad de alcanzar el nivel de autogobierno que el sistema de concierto o convenio supone. Aptitudes que son poco presumibles, en opinión de Lambarri, en la mayoría de las Comunidades Autónomas para las que, al menos hasta 1996, ha resultado más cómodo solicitar recursos a la Hacienda Central, alegando incumplimiento del principio de suficiencia financiera. A juicio de ese autor, aunque las regiones españolas aceptaran el sistema de riesgo unilateral, resultaría sumamente difícil llevar a cabo la profunda transformación política que el actual diseño del Estado Español experimentaría con su implantación (90).

Asimismo la generalización de un sistema financiero foral podría generar un problema de desequilibrio financiero en perjuicio del óptimo cumplimiento de las funciones estatales (91). A lo que se añade la dificultad, en pleno proceso de convergencia europeo, de conciliar esos sistemas con fórmulas que garanticen una política económica coherente del Estado en la que no deben faltar mecanismos de solidaridad interregional (92).

(89) GARCÍA AÑOVEROS: "El desconcierto", *El País*, 31-X-1996. De Juan Peñalosa manifiesta idéntico parecer en términos más drásticos: "una aplicación generalizada de los conciertos conduciría a una guerra fiscal entre regiones con efectos devastadores para el sector público y la infradotación de servicios públicos e infraestructura económica de toda la comunidad", concibiendo, en consecuencia, que incluso el federalismo fiscal propio de los Estados Federales sería técnica y racionalmente más aceptable que el sistema de conciertos" (*op. cit.*, p. 223).

(90) Por lo que concluye que "no es hoy por hoy generalizable en la práctica el modelo de Convenio o Concierto Económico, no por razones financieras, sino por razones de índole política y constitucional" (*El desarrollo...*, *cit.*, p. 24).

(91) La advertencia sobre una posible asimetría ha sido formulada por Martín Queralt, quien opina: "Las figuras tributarias cuya recaudación fuera exclusiva del gobierno central -alcoholes, monopolios, etc.- podrían no ser lo suficientemente flexibles, y el Gobierno central verse obligado a recurrir a la emisión de dinero o a la emisión de Deuda para financiar sus presupuestos. Lo que es lo mismo, supondría una violación del principio de suficiencia o equilibrio fiscal para el centro" ("El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Notas críticas", *Palau 14*, núm. 11, 1990, p. 30).

(92) Por tal razón, Elorza concluye: "Lo que son excepciones soportables por sus dimensiones dentro de la economía global, el privilegio navarro y el régimen de conciertos vasco, constituirían un *pésimo horizonte como solución de conjunto. No existen conciertos económicos solidarios*" ("España ¿nación de naciones?. El discreto encanto de la burguesía", *El País*, 4-IV-1996).

Por último, la progresiva armonización fiscal de la legislación tributaria al que tiende la Unión Europea, con pautas cada vez más uniformes, es otro importante factor que confirma la inoportunidad de la aplicación extensiva de un sistema de financiación concertado. En tal caso, el Estado se hallaría obligado a dictar normas de armonización vinculantes dirigidas a las Comunidades Autónomas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones que a España corresponden como miembro de la Unión Europea y su cohesión económica.

VI. REFLEXION FINAL.

A pesar de los inconvenientes alegados para generalizar un sistema similar al foral al resto de las autonomías, el nuevo modelo de financiación autonómica aplicable al quinquenio 1997-2001, conocido como *el modelo de la corresponsabilidad fiscal*, parece haber iniciado una tendencia hacia un acercamiento entre los sistemas de hacienda territorial de las Comunidades Forales y las Comunidades de régimen común (93). Incluso antes de la aprobación del nuevo modelo, García Añoveros, aún considerando que sólo Navarra y los Territorios Vascos tienen derecho a este sistema foral, admitió que por vía de la profundización del Estado de las Autonomías se pudiera llegar a situaciones equivalentes (94).

Sin embargo, es dudoso que esta aproximación de los ámbitos de decisión tributaria de ambos sistemas ponga fin al afán de emulación y acalle las críticas reiteradas e injustificadas a los sistemas forales como fuente generadora de agravios comparativos entre Comunidades Autónomas, pues el nuevo modelo dista de ser equiparable al peculiar sistema financiero de los territorios históricos. Asimilación de difícil legitimidad constitucional, ya que no sería aceptable sin riesgo de que la Disposición Adicional Primera de la Constitución e incluso ciertos preceptos constitucionales quedaran vacíos de contenido.

(93) Schwartz ha llegado a afirmar que "es precisamente un paso hacia la generalización del cupo para todas las autonomías" ("El cupo", *El País*, 16-IX-1996), es decir, hacia "un sistema fiscal en el que la Administración central cobre unos impuestos más reducidos que los actuales para atender a los gastos generales del país, y las autonomías se nutran del tramo propio de los impuestos generales o de la recaudación del total de los cedidos" ("Hacia una Hacienda Federal", *El País*, 2-XI-1996). También Ramallo Massanet planteó la cuestión de "¿en qué se diferenciaría un tributo concertado de normativa autónoma de un tributo en el que se cediese a la Comunidad Autónoma un determinado ámbito de capacidad normativa -lo cual encaja perfectamente dentro de la categoría de "impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado" del artículo 157.1.a) de la Constitución- coincidente con el que la Ley del Concierto o del Convenio deja a las Haciendas Forales?" (*Prólogo de Introducción al régimen jurídico...*, cit., p. 14).

La superación de las tensiones derivadas de un cuestionamiento permanente de la financiación autonómica y, por consiguiente, de la misma estructura política del Estado, dependerá, en última instancia, de la sensatez y de la voluntad negociadora de todas las fuerzas políticas del país, que deberían aunar sus esfuerzos para consensuar un *Pacto de Estado* sobre un modelo de financiación, que satisfaga y concilie los intereses de todas las autonomías (95). De cara a afrontar fructíferamente dicho pacto sería deseable que se fuera abriendo camino *la perspectiva de que el desarrollo federalizante del Estado de las Autonomías*, bajo el que subyace una concepción homogeneizadora, ha de ir parejo con la aceptación de *la introducción de regulaciones asimétricas*, tanto para dar encaje a las nacionalidades históricas en el sistema político español como para ofrecer una respuesta adecuada a los hechos diferenciales propios que puedan existir en otras Comunidades Autónomas.

(94) "El desconcierto", *cit.*

(95) Sobre la conveniencia de ese Pacto de Estado nos pronunciamos en nuestro artículo "La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 51, 1997, p. 155.