

SISTEMA FISCAL Y CAPACIDAD NORMATIVA. LOS CASOS CANARIO Y VASCO: PERSPECTIVA HISTÓRICA Y ANÁLISIS COMPARATIVO

M^a Montserrat Gárate Ojanguren

Las singularidades canarias no constituyen un régimen fiscal territorial... Parece inútil buscar un parangón con otras áreas cual las Provincias de Alava y Navarra que, por razón del arraigo de unas peculiaridades histórico-políticas, han tenido un trato fiscal de excepción... Trátese de algo muy distinto de lo que acontece en nuestro Archipiélago.

(José Gabaldón López: *La Hacienda estatal en las Islas Canarias*)

INTRODUCCIÓN

En un artículo publicado en 1967, José Gabaldón estudiaba las características del sistema fiscal aplicado en las Canarias.¹ En su introducción analizaba las diferencias del régimen canario respecto de otros sistemas fiscales con características peculiares, como podían ser los que entonces estaban en vigor –año 1967– en Navarra y Álava (y hoy también en Vizcaya y Guipúzcoa). En efecto, el régimen fiscal en estos territorios forales tiene un carácter singular en función de sus derechos históricos (expresión recogida en el texto la Constitución española de 1978).

Su origen, señalaba entonces Gabaldón, responde a razones históricas basadas en el régimen foral, además de contar con una formulación en el Ordenamiento general. No ocurría así en el sistema fiscal aplicado en las Islas Canarias: “Lo único que hasta la fecha ha existido en este territorio, indicaba Gabaldón, ha sido simplemente exenciones territoriales de algunos tributos”.²

Una consecuencia de estas diferencias entre el régimen fiscal de los territorios históricos y el aplicado en las Canarias es la capacidad normativa de los primeros, y no así en las Islas, cuyo régimen fiscal deriva de una razón tributaria común, insertado en una serie de normas y principios generales de la Hacienda española. Por su parte, el régimen fiscal de los territorios históricos se basa en un sistema *paccionado* en el que Hacienda central y Hacienda foral pactan, en todo caso, la cantidad que la segunda debe aportar a la primera, como contribución a los gastos generales del Estado, siempre dentro del marco fiscal particular de aquélla.

En las líneas siguientes trataremos de destacar las diferencias fundamentales de ambos regímenes fiscales, refiriéndonos especialmente al que rige en la Comunidad Canaria, a sus raíces históricas, a su capacidad normativa, así como a la metodología que se aplica para la regulación de las relaciones tributarias y financieras entre las haciendas central y vasca.

ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES CANARIO Y VASCO. PUERTOS FRANCOS Y CONCIERTO ECONÓMICO

Son varios los estudios dedicados al análisis de los aspectos económico-fiscales de las Canarias. Tanto las etapas cronológicas que comprenden como los aspectos que incluyen son muy diversos. Por ejemplo, la etapa comprendida entre finales del XV hasta comienzos del XIX, ha merecido la dedicación Morales Padrón,³ Peraza de Ayala⁴ o Rosa de la Olivera.⁵ Sus contenidos incluyen desde las franquicias fiscales recogidas en la Real Cédula de 20 de enero 1487, otorgada en Salamanca por los Reyes Católicos, hasta los donativos canarios para subvenir a las necesidades de la Corona durante la época de los Austrias y de los Borbones. Asimismo, la reglamentación fiscal que ha afectado al comercio canario con Europa ha merecido la consideración de autores como Morales Lezcano,⁶ Béthencourt Massieu,⁷ etc. Por lo que respecta al tráfico con América, son también varios los dedicados al análisis de la vertiente fiscal, tales como los ya citados de Morales Padrón o Peraza de Ayala,⁸ o los de Guimerá Ravina,⁹ referido este último al siglo XVIII, etc.

El Real Decreto de Puertos Francos, fechado en 11 de julio de 1852, abrió un nuevo capítulo para el Archipiélago. Asimismo, la bibliografía a que dio origen es muy abundante. Los escritos de Miranda Guerra publicados en 1975, aunque redactados entre 1923-1940,¹⁰ Gabaldón López, Bourgon Tinao,¹¹ o la recopilación de diversos textos sobre los Puertos Francos en el XIX, llevada a cabo por Guimerá Peraza,¹² son una buena muestra del repertorio bibliográfico dedicado a la fiscalidad canaria.

No son menos numerosos los textos y publicaciones referidos al País Vasco y a su sistema fiscal. Además de obras recientes que tratan sobre el Concierto Económico, resultan de gran interés los informes que se elaboraron en los siglos XVIII y XIX. Durante el Setecientos, el traslado de las aduanas a la frontera decretado por Felipe V, suscitó en las Vascongadas, no sólo una gran polémica, sino el recurso sistemático a los fundamentos históricos en los que se sustentaba el particular régimen de las denominadas “Provincias Exentas”. Los debates suscitados en las Juntas Generales de los territorios exentos, especialmente en la Provincia de Guipúzcoa y Señorío de Vizcaya, son una fuente de primera mano para analizar y fundamentar las peculiaridades del sistema fiscal vasco.

También durante el siglo XVIII, tuvo lugar otro acontecimiento relacionado con los Fueros y el sistema fiscal de aquellas provincias, que hizo correr una buena cantidad de tinta. Me refiero al *Reglamento para el comercio libre con América*, de 12 de octubre de 1778. Esta normativa habilitaba algunos puertos españoles para el tráfico directo con las Indias, al tiempo que establecía los nuevos aranceles que debían pagar los géneros incluidos en aquel tráfico. Los deseos de la clase mercantil bilbaína y donostiarra, para que sus respectivos puertos pudieran realizar el tráfico directo con América, se vieron truncados ante la negativa de las Juntas Generales, tanto de Vizcaya como de Guipúzcoa, fundamentándose en que la puesta en vigor del *Reglamento* suponía la alteración de los principios forales. En efecto, la habilitación de San Sebastián o Bilbao para el intercambio directo con América requería el establecimiento de aduanas en estos puertos, lo que transgredía el principio de entrada libre de artículos para el consumo de sus naturales... En consecuencia, las “Provincias Exentas” permanecieron sin aduanas en la frontera, y sin comercio directo con las Indias españolas. Ahora bien, se mantuvieron las aduanas en el interior por lo que, las mercaderías extranjeras que llegaban a Guipúzcoa o Vizcaya procedentes de Europa “libres” del pago de derechos aduaneros, debían satisfacerlos en el caso de ser introducidas en el interior peninsular.

Por su parte Canarias, a lo largo del XVIII, gozó de un régimen de excepción pero dentro de la política general. El régimen de excepción canario se sustentó en el Reglamento y Ordenanza de 6 de diciembre de 1718.¹³ No obstante, el sistema de “concesiones” parece que no favoreció a la economía canaria, ya que los contingentes que se establecieron fueron elementos limitativos,¹⁴ que no permitían la salida de algunos productos isleños (tejidos, sedas y lanas, tanto isleñas como foráneas) a otros mercados.¹⁵ Y si bien, el Archipiélago quedó habilitado para realizar el comercio con América, según el marco legislativo de la segunda mitad del XVIII, su especial situación geográfica demandaba otras medidas.

A comienzos del siglo XIX, los procesos de independencia de Hispanoamérica agudizaron los problemas de la economía isleña. Además, la política proteccionista del Gobierno llevó a Canarias a una situación comprometida. Cuando en 1820, se aprobó el Arancel General de signo proteccionista, la burguesía canaria mostró su oposición, aduciendo que en nada favorecía la maltrecha economía de las Islas. En esta ocasión, aquel grupo solicitó al Gobierno que tuviera en cuenta las peculiaridades del archipiélago. Sus gestiones parece que colaboraron a la suavización del proteccionismo.¹⁶ Y así, el nuevo arancel establecido en 1831, tuvo un carácter libremercantista. Pero, apenas colmó los deseos de los canarios, puesto que sólo duró hasta 1841, cuando de nuevo se produjo un giro hacia el proteccionismo. Incluso, la Ley de 1837, por la que se decretaba la exención de derechos para aquellos buques que hicieran escala técnica en los puertos canarios, fue derogada en 1847.¹⁷ Esta sucesión de normas motivó una reacción del grupo socioeconómico más influyente de Canarias. Sus representantes expusieron al Gobierno su inquietud, además de hacer hincapié en lo que hoy denominaríamos el “hecho diferencial” canario. Las circunstancias singulares de las Islas requerían soluciones también singulares. Las primeras podían resumirse en los siguientes puntos:

- La especial configuración y situación geográfica del Archipiélago.
- El destino natural de la producción canaria era el mercado internacional.

Teniendo en cuenta estos dos puntos, las posibles soluciones a los problemas económicos de los canarios podían resumirse en una: libre comercio.¹⁸

De alguna manera, el Real Decreto de Puertos Francos, de julio de 1852, reconoció aquellas características y optó por facilitar los intercambios. Para la clase económica dominante en las Islas, las franquicias del nuevo sistema facilitarían la exportación de los productos canarios, al tiempo que asegurarían el abastecimiento de toda clase de géneros a Canarias.

Estas mismas ideas fueron las que Bravo Murillo recogió en la Exposición de Motivos del Decreto del año 52.

... Si las naves se alejan de aquellas costas, es porque no encuentran allí alicientes para la carga ni para la descarga, es porque no hay mercado más extenso que las limitadas exigencias de la población... Declárense puerto franco las islas Canarias, y todos estos inconvenientes desaparecerán. Sueltas las trabas que embarazan ahora la acción mercantil, se formará allí naturalmente un centro de contratación; acudirán los capitales, se crearán establecimientos, se fomentará el trabajo y aquellas islas ahora olvidadas serán el enlace y el punto de comunicación de apartados continentes.¹⁹

A partir de aquel momento, Canarias gozaría de todas las ventajas que le proporcionaría el ser Puerto –o más bien, territorio– Franco. Los cambios legislativos posteriores fueron perfilando o concretando aspectos diversos (Reglamento de 1856; Ley de 22 de junio de 1870, para el estudio de posibles modificaciones en la legislación de Puertos Francos; Real Orden de 15 de mayo de 1888, sobre limitación de franquicias para el comercio interinsular; Ordenanzas de Aduanas de 1894; Ley de 6 de marzo de 1900; Real Decreto Ley de Bases de Puertos, Zonas y Depósitos Francos de 11 de junio de 1929; Ordenanzas de Aduanas del Decreto de 17 de octubre de 1947; etc.),²⁰ manteniendo siempre el marco general de Puerto Franco. Bien es cierto que, todo este conjunto de preceptos estableció “unas singularidades respecto de determinados aspectos fiscales en el archipiélago canario” pero insistimos, no supuso un régimen territorial especial.²¹

Así entendido, poco tiene que ver el régimen fiscal canario con el de los territorios forales. Estos últimos disponen de un régimen fiscal propio, que ha permanecido hasta nuestros días, a pesar de las modificaciones sufridas a lo largo de la historia. También el punto de partida de estos territorios era muy diferente del caso canario. Dentro del régimen fiscal propio de los territorios vascos destacaban dos aspectos: la ausencia de aduanas en la frontera con Francia y costas, y un sistema jurídico-administrativo propio. Ello no era obstáculo para que estos territorios aportaran a la Corona cantidades en forma de *Donativos*.

Dentro de los cambios habidos en el sistema fiscal de los territorios forales destacan sin duda, los que tuvieron lugar en el siglo XIX. Por un lado, las transformaciones económicas exteriores (colapso del comercio ultramarino, avances tecnológicos en Europa provocando la crisis de la siderurgia vasca por la competencia extranjera, etc.), llevaron a que los grupos económicos más activos, al igual que había ocurrido en Canarias, sobre todo de Guipúzcoa y Vizcaya, demandaran unas modificaciones dentro del régimen fiscal tradicional. Por otro, al término de las guerras carlistas, el Gobierno introdujo profundos cambios, tanto en el ámbito político como administrativo de los territorios forales.

La primera modificación que solicitaron los grupos burgueses, tanto bilbaíno como donostiarra, fue el establecimiento de aduanas en la frontera, o lo que es lo mismo: proteccionismo para su industria frente a la producción extranjera, así como libertad para la introducción de sus productos en el mercado interior peninsular. La postura en este caso era bien distinta a la de la burguesía canaria, al igual que lo eran sus respectivas economías.

Esta demanda que no era nueva, ya que había sido reivindicada con fuerza en 1778, adquirió una nueva dimensión durante el primer tercio del XIX. Los grupos mercantiles vascos más poderosas defendieron unos intereses no compartidos por las instituciones provinciales. Así se entienden los constantes enfrentamientos dialécticos habidos en las sesiones de las Juntas Generales durante ese periodo, entre los representantes de la ciudad de San Sebastián (ligados mayormente a la actividad mercantil) y los junteros de otros lugares (cuyos representantes poco o nada tenían que ver con las actividades mercantiles de los donostiarras). Los textos que recogen el contenido de lo tratado en las sesiones de las Juntas provinciales y del propio Ayuntamiento de San Sebastián o de su Consulado de Comercio, proporcionan datos muy esclarecedores para contrastar los argumentos a favor y en contra de los Fueros o del establecimiento de aduanas en la frontera, que no de la abolición de aquellos.

Además, en 1832 se imprimió *Memoria justificativa de lo que tiene espuesto y pedido la ciudad de San Sebastián para el fomento de la industria y el comercio de Guipúzcoa. Publicada por acuerdo del Ayuntamiento general de vecinos y concejantes y Junta de*

*Comercio de la misma Ciudad. Año 1832.*²² Además de una larga introducción, de 75 páginas, la citada Memoria incorpora los textos presentados por la Ciudad ante la Provincia para que se establecieran aduanas en la frontera, tras demostrar la decadencia de la industria y el comercio de Guipúzcoa en general, y de San Sebastián en particular. Asimismo, se recogen las respuestas de las Juntas provinciales a la solicitud del municipio donostiarra.²³ Unos y otros escritos insisten en los principios forales como argumento de sus posturas aunque interpretados, lógicamente, de muy diferente manera. Y lo hacen, tras recorrer la historia y señalar los fundamentos de las relaciones tributarias que rigieron en aquella provincia “exenta”. De ahí que su lectura resulte de gran interés para analizar en qué consistía aquel régimen foral, y también cómo se había modificado el entorno económico que hacía inviable el desarrollo de la producción industrial vasca. He aquí algunos de los pasajes:

Mientras nuestro fierro fue, si no el único, a lo menos el más barato y el mejor, y el más favorecido en los dominios españoles, se aventajó su fabricación a la de los demás estados europeos; pero desde que otras potencias nos han ganado en su elaboración, han excluido el nuestro de todos los mercados extranjeros y americanos: en proporción que las fábricas de las provincias contribuyentes del reino adelantan en este ramo, va decayendo en Guipúzcoa...²⁴

La insistencia donostiarra en torno a que se habilitara el modo que facilitara la introducción de artículos en el mercado interior –es decir, que se suprimieran las aduanas interiores– fue constante desde 1778. Pero, también la postura de la Provincia era inamovible. Ni siquiera las gestiones de su Consulado en torno a los años 1823-25 habían servido para alcanzar un acuerdo con la Provincia en este asunto:

... [el Consulado] hace donativos; no perdona medio ni diligencia ninguna; pero el resultado de todo es la expedición de la Real orden de 2 de diciembre de 1824, esplicada más arriba y que cerró enteramente este puerto.

El Consulado buscó el apoyo de la Provincia en 30 de enero de 1825, la Provincia representa a S.M.; el Consulado lo ejecuta igualmente; no queda nada por hacer. Se nombran comisiones; se envían comisiones a la Corte; la Provincia recomienda este asunto al Diputado que tiene allí...

... se convinan medios para que se permitiese el surtido de Aragón y Castilla; en fin, puede decirse que desde el 25 de abril de 1823 hasta el 21 de febrero de 1828 se discurrió, se propuso y se trabajó todo cuanto era posible para restablecer el comercio al estado que tenía de hecho en 1820; pero todo fue inútil.²⁵

Los bilbaínos y donostiarra lo intentaron todo. Incluso, el establecimiento del comercio directo con América lo vieron como una oportunidad para su maltrecha economía. Pero, esta habilitación también suponía el establecimiento de aduanas, a lo que los organismos provinciales se oponían. Y aunque de nuevo el Consulado de San Sebastián despegó todas sus fuerzas al final de la década de los veinte, para lograr aquel objetivo, el resultado se saldó con un nuevo fracaso:

En 21 de febrero de 1828 se publicó un Real decreto por el Ministerio de Hacienda que habilita este puerto [San Sebastián] y el de Bilbao para el comercio directo con América. Este decreto era la aurora de la industria y el comercio de Guipúzcoa; pero su cumplimiento quedaba pendiente de la formación de un reglamento o instrucción,

y por lo mismo el Consulado empleó la mayor actividad en promover la formación del Reglamento y puso todos los medios... En una esposición de 16 de marzo de 1828 varios comerciantes de San Sebastián dieron a la Provincia confidencialmente la noticia de haberse pasado al Gobernador de las Aduanas de Cantabria los antecedentes necesarios para que espusiera cuanto se le ocurriese acerca de las reglas que habían de adoptarse en cumplimiento del art. 2º del Real decreto de 21 de febrero...²⁶

[Reunidos] los comisionados de las tres provincias en Mondragón... dijeron que son medidas muy alarmantes para el comercio...²⁷

El Consulado de San Sebastián (y tras él, los comerciantes donostiarras) no cejaba en su empeño y aún consiguió arrancar algunas normas para la habilitación de su puerto para el tráfico con América –con las correspondientes aduanas–, pero su puesta en práctica no fue posible, por la oposición de la Provincia:

Desairado este comercio y repudiado ignominiosamente por los que llevaban el nombre de Guipúzcoa, deploró las desgracias que podían resultar de este desacuerdo... (y buena prueba de la actividad emprendida con este fin y de las bondades de S.M. es que en el espacio de seis meses se espedieron cuatro Reales órdenes declaratorias del ánimo de S.M. acerca del cumplimiento del Real decreto de 21 de febrero, cuyas Reales órdenes llevan las datas de 24 de febrero, 30 de mayo, 2 y 14 de julio de 1829...²⁸

La ruina del comercio donostiarra, y la negativa sistemática de la Provincia para el establecimiento de aduanas en la frontera, que hubiera implicado la alteración de los Fueros, llevó al Ayuntamiento de la ciudad a planteamientos cada vez más radicales:

Desde 1823 continuos recursos hasta el presenta año [1832]... La repulsión, el desaire y el abandono que había experimentado de parte de los encargados del destino de Guipúzcoa en este asunto, autorizaban a la Ciudad para obrar sin acuerdo de la Provincia; la ineficacia mil veces probada de los medios empleados, legitima la elección de otros recursos más eficaces (...) Lo que San Sebastián pide no son aduanas, sino protección para el comercio e industria; si puede otorgarse esta protección sin cambiar la forma de resguardos, se dará por contenta esta ciudad; pero si no puede haber comercio sin concesiones del Gobierno, y estas concesiones son inasequibles sin aquel cambio, la ciudad de San Sebastián consentirá en su establecimiento, porque viene a ser en tal caso el único medio posible de comerciar, y por consiguiente el único medio posible de existencia para esta población.²⁹

Y si las protestas donostiarras sirvieron de poco, lo que sí modificó la localización de las Aduanas en las “provincias exentas” fue la I Guerra Carlista. Aunque la Ley de 25 de octubre de 1839, establecía en principio que quedaban confirmados los fueros “sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía” pronto cambiaría el panorama. El 29 de octubre de 1841, y después de que el General Espartero sofocara una sublevación, un Decreto ordenaba el traslado de las aduanas a frontera, “muy a gusto de esta ciudad [San Sebastián]”³⁰ y, salvo las exenciones fiscal y militar, desaparecían los Fueros.³¹ La situación tributaria vasca a partir de esa fecha sería un tanto atípica. De algún modo, se mantenía el sistema tradicional. Porque, si el Decreto de Espartero trasladaba las aduanas en la frontera, quedaba en pie la capacidad

de las Diputaciones Forales de cobrar los tributos, a cambio de liquidar al Estado el “donativo” de las Provincias Vascongadas y el “servicio” de Navarra.³²

Posteriormente, la reforma del sistema fiscal español de 1845, establecía la contribución única –antecedente de la contribución urbana–. En este nuevo contexto, la situación tributaria en las Provincias Vascongadas era un tanto confusa, porque, manteniéndose el sistema tradicional, había desaparecido el donativo, había entrado en vigor un impuesto de ámbito estatal aunque no se aplicara, a cambio de un “cupo” que se pagaba al Estado.³³

Años más tarde, al finalizar la II Guerra Carlista se produjo un nuevo ataque a lo que quedaba de los Fueros. Éstos fueron abolidos en 1876. A partir de entonces, y por lo que al tema fiscal se refiere, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya deberían contribuir al Estado “en la proporción que les corresponda”.³⁴ A decir de Herrero y Rodríguez de Miñón, los abolicionistas en aquella ocasión podían haber actualizado *paccionadamente* el sistema foral. Sin embargo, optaron por desmantelarlo unilateralmente³⁵ olvidando que el respeto a los derechos históricos podía “coordinarse con la Constitución política de la Monarquía”.³⁶ De esta forma, las “Provincias exentas” quedaban integradas en el sistema de *concierto económico*, pero en este caso, el término “concierto” no pretendía expresar acuerdo, sistema fiscal particular... sino la incorporación de los territorios forales al sistema de igualdad con el resto de las provincias: “establecida la unidad constitucional en las Provincias Vascongadas... falta sólo que entrasen aquéllas en el concierto económico... que cuantas manifestaciones tributarias se consignasen en los presupuestos del Estado... afectasen de igual modo a los habitantes de aquel país que al resto de los españoles”.³⁷

La recaudación de esta cantidad o cupo, se confiaba a las Diputaciones provinciales vascas, habida cuenta de la dificultad que hubiera tenido la Hacienda estatal en su cobro, dado el diferente esquema de las haciendas forales, como por la situación de ruina en que estaban sumidos estos territorios. Su valor se correspondería con lo que el Estado hubiera recaudado de los tributos sobre inmuebles, cultivo y ganadería, industria, comercio, derechos reales, transmisiones de bienes, rentas, etc. (los denominados dentro del sistema de Concierto como impuestos concertados), reservándose el Estado la recaudación de los correspondientes a minas, transporte y tabaco (o impuestos no concertados).

Desde el punto de vista práctico, las haciendas forales podrían establecer su estructura de exacción dentro de su propio territorio. Y, lo que había nacido como una norma para terminar con la singularidad del régimen fiscal de los territorios forales, acabaría constituyendo la base de una hacienda propia, origen del actual sistema de Concierto Económico, el cual permite a las instituciones competentes de los Territorios Históricos “mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario...”.³⁸

LOS DISTINTOS CONCIERTOS ECONÓMICOS. CARACTERÍSTICAS

Tras la Ley de 1876, y teniendo en cuenta las dificultades prácticas de su puesta en vigor, *el primer Concierto se aprobó en 1878*.³⁹ Bajo este sistema, la recaudación correría a cargo de las Diputaciones, por motivos de eficacia. Su aplicación significó el mantenimiento de una fiscalidad de naturaleza indirecta que beneficiaría claramente al sector industrial y comercial. De hecho, nada más conocerse que las haciendas territoriales podrían establecer sus propios sistemas, Vizcaya declaraba cuáles serían los sectores sobre los que recaerían los gravámenes y en qué medida. Los sectores más favorecidos fueron el mercantil e industrial.

El Concierto de 1878 nació con carácter temporal. El nuevo sistema fiscal funcionó de acuerdo con los principios fijados un tanto provisionalmente, en 1878. La relación financiera con el Estado, a través del cupo, satisfizo a ambas partes. Mas, dado el carácter temporal de lo acordado en 1878, el sistema debió revisarse –o renovarse– en 1887. Por esta razón, *en junio de 1887 se establecía un nuevo Concierto*, el segundo de la historia.

Aparentemente el modelo parecía no cambiar, pero en el texto de la Ley se advierte dos novedades fundamentales. La primera de ellas consolidaba el sistema concertado. En efecto, al utilizarse el término “en lo sucesivo”, se indicaba claramente la continuidad del sistema. Una segunda novedad sería el protagonismo otorgado a las Diputaciones Forales. La Ley de 29 de junio de 1887 recogía que las modificaciones de los cupos que hubieran de hacerse por circunstancias económicas que sobrevinieran, se realizarían “oyendo a las Diputaciones”.⁴⁰

El Real Decreto de 1 de febrero de 1894 dio origen a un nuevo Concierto, el tercero de la historia. En el nuevo texto se daba un paso atrás en cuanto al carácter permanente que se insinuaba en el anterior. Concretamente, en este tercer Concierto de volvía a declarar la temporalidad del mismo, aunque el periodo de vigencia pasaba a ser de 12 años. Sin embargo, la Ley contenía una disposición, en la que implícitamente se reconocía la autonomía de las instituciones provinciales más allá incluso del ámbito tributario, al señalar que: “Las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava continuarán investidas, así en el orden administrativo como en el económico, de todas las atribuciones que venían ejerciendo”.⁴¹

Tras la reforma tributaria de Fernández Villaverde, *en 1905 se estableció el cuarto Concierto Económico*. La duración ahora se fijaba en 20 años (1905-25), lo que significaba la consolidación del sistema de cupos. La ampliación del plazo venía justificada porque “conviene a la paz de los pueblos que no sean frecuentes las renovaciones de estos conciertos tributarios”.⁴²

De acuerdo con la mayor duración, en este Concierto se fijaba la invariabilidad de los cupos durante diez años, o lo que se conocería como “petrificación” del cupo. La consecuencia inmediata era clara: en periodo de crecimiento, y también de mayores ingresos fiscales, las Diputaciones podían beneficiarse claramente.

El quinto Concierto se firmó en 1925, ampliándose aún más el periodo de vigencia, ya que pasó a ser de 25 años. No obstante, fue el primer Concierto que no llegó a la fecha de finalización prevista. Durante su vigencia, y sobre todo en los años de la República, se consolidó el concepto de soberanía tributaria de los Territorios Históricos. Derechos forales, territorios históricos y soberanía tributaria fueron conceptos complementarios, cuya expresión en el plano económico se concretaba en el Concierto Económico, elemento armonizador de las relaciones tributarias y financieras entre Estado y Territorio Histórico. Y así lo entendían y manifestaban políticos como Calvo Sotelo, quien, en 1935, declaraba: “el Concierto Económico hay que respetarlo, no por ser un privilegio sino por razones históricas ancladas en la más antigua de nuestra Historia, tener una tradición secular que hunde sus raíces en la Historia. Concierto que significa soberanía tributaria evidente”.⁴³

Este nuevo Concierto incluía una norma sobre la actualización del cupo, al señalarse entre otras cosas que su revisión se haría cada cinco años. No obstante, se introducía un límite en su incremento, ya que, en todo caso, el importe correspondiente al último quinquenio no superaría el 12,5% de la cantidad inicial, –pasando en aquel caso de 40 (cantidad correspondiente al primer cupo) a 50 millones de pesetas–. Este planteamiento ratificaba la

petrificación inaugurada en 1905, con evidente ventaja para las Diputaciones Forales, tanto en lo económico como en la gestión administrativa, dentro de un marco cada vez más autonómico. Así, las Diputaciones Forales además de los excedentes que podían obtener, estaban en condiciones de proponer al Gobierno central, cuya situación era justo la contraria, hacerse cargo de capítulos de titularidad estatal.⁴⁴ De esta forma, además de que el cupo disminuía –por la asunción por parte de la Diputación respectiva de gastos propios de la Hacienda central– se iban transfiriendo competencias.

Por añadidura, el artículo 46 del Reglamento que desarrollaba este quinto Concierto (Real Decreto de 24 de diciembre de 1926) indicaba de forma explícita la capacidad de las Diputaciones Forales para establecer el sistema tributario que consideraran conveniente, con la sola limitación de que las disposiciones adoptadas no contravinieran los acuerdos internacionales celebrados entre España y otros países, o fueran de competencia exclusiva del Estado.⁴⁵

En 1932, por Ley de 20 de diciembre, el Gobierno puso en vigor un nuevo impuesto: la Contribución General sobre la Renta, aplicable a todas las provincias del territorio de la Nación. Como respuesta, las Diputaciones Forales se negaron a aceptar la norma, e incluso, Navarra determinó aplicar su propia contribución.⁴⁶

Al estallar la Guerra Civil, aún no se había resuelto el conflicto suscitado por la aplicación de la Ley de 1932. Por añadidura, un Decreto Ley dado en Burgos en 1937, abolió el sistema de Concierto Económico en las provincias de Guipúzcoa y Vizcaya, dejándolo vigente sólo en Álava y Navarra.

Así las cosas, finalizada la Guerra Civil, el Gobierno central y los territorios que quedaban con Concierto Económico debieron afrontar el conflicto suscitado por la “Contribución General”. Por Decreto de 9 de mayo de 1942, se llegó a una fórmula aceptada por ambas partes: la Contribución General se exigiría en los territorios forales, pero su gestión correría a cargo de la Diputación Foral. Con este acuerdo se conseguía que la gestión administrativa de este importante recurso estuviera en manos de la institución foral. Y esto es lo que ocurrió durante los otros dos Conciertos Económicos de Álava, los de 1952 y 1976, en los que se siguió manteniendo el plazo de 25 años.

El Concierto de 1952, el sexto para Álava, siguió las pautas del anterior. Con una duración de 25 años, se mantuvieron los cupos quinquenales en sintonía con la metodología anterior. También se introducía una novedad: la revisión quinquenal automática del cupo. Cumplido su plazo, el Real Decreto de 26 de noviembre de 1976 sancionaba un nuevo Concierto para Álava. A partir de entonces, y al amparo de la Constitución Española y del Estatuto de Guernica se restablecería el sistema concertado en Guipúzcoa y Vizcaya, tomando como eje el vigente en Álava.

El texto constitucional aprobado en 1978, reconocía explícitamente los derechos de los territorios históricos al incorporar en su Disposición Adicional Primera que “la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”.⁴⁷ El posterior desarrollo de la Constitución se hizo “salvaguardando el régimen específico del País Vasco”,⁴⁸ tal y como ocurrió con la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Un año más tarde se aprobaba el Estatuto de Guernica lo que consagraba la autonomía del País Vasco. Y bajo este nuevo marco, resurgía el Concierto Económico, también por 25 años.

Pero estando vigente el Concierto alavés desde 1976, el que afectaría a la Comunidad (o lo que es lo mismo: a los territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) se adaptó al plazo de aquél, debiendo finalizar en 2001.⁴⁹

ESTATUTO DE AUTONOMÍA Y CONCIERTO ECONÓMICO: 1981-2001

El Estatuto de Guernica en su artículo 40 reconocía la autonomía de la Hacienda vasca al señalar que: “para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma”. Al tiempo, en su artículo 41 especificaba que “las relaciones de orden tributario entre Estado y País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”.

Pero, el Concierto Económico de 1981, una vez aprobado el Estatuto de Guernica, se configuraría, por vez primera en la historia, para el conjunto de los tres territorios de la Comunidad, y no para cada uno de ellos. Ante esta novedad, debieron contemplarse las relaciones, no ya entre cada Diputación Foral y Estado central como había ocurrido secularmente, sino entre el nuevo Gobierno autonómico y Estado central. No obstante, se respetarían las competencias de cada Diputación Foral. El equilibrio entre unas y otras competencias debieron ser reguladas en el propio Estatuto⁵⁰ de forma precisa:

- Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro del Territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.
- La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales, se efectuará dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.
- Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales de carácter excepcional y conyuntural.
- La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.
- Se constituirá una Comisión Mixta para el señalamiento de los cupos, que, una vez acordados, se aprobarán por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto.
- El régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad.

La Ley de Concierto de esta nueva etapa quedaría aprobada en 13 de mayo de 1981, teniendo en cuenta los principios anteriores.

Al igual que ocurriera con las leyes que habían dado origen a Concierdos anteriores, la aprobada en el 1981 también era un texto con un solo artículo, al seguir tratándose de un sistema *paccionado*. Esto significa que las distintas partes acuerdan –pactan– unas normas de relación, tanto de carácter tributario (a través de la Ley de Concierto) como de carácter financiero (contempladas en la Ley del Cupo). Al mismo tiempo, las Instituciones de los Territorios Históricos siguen manteniendo su capacidad normativa en materia tributaria, pudiendo desarrollar su propio régimen fiscal. Junto a la capacidad normativa, las Diputaciones Forales también gozan de autonomía en cuanto a la exacción y gestión de los impuestos.

LA LEY DE CONCIERTO Y METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DEL CUPO

Tal como se ha señalado, el proyecto de Ley de Concierto Económico debe surgir del pleno acuerdo entre las partes. Una vez redactado el texto por una Comisión Mixta, se remite al Consejo de Ministros para su aprobación, y posteriormente al Parlamento. Dado su carácter, la Ley de Concierto debe tramitarse por el procedimiento de ley de artículo único, con el fin de que sea aprobado o rechazado en su conjunto, sin que quepa modificación alguna. El contenido de la Ley también debe incluir los principios metodológicos para el cálculo del cupo.

El cupo se puede definir como la cantidad a transferir a la Hacienda Central como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.⁵¹ Además, los ajustes financieros se realizan según lo establecido en la Ley de Cupo, de carácter quinquenal, y que permiten la actualización de aquél.

Por lo tanto, la cantidad a pagar a la Hacienda central será el resultado de la proporción que le corresponda a la Comunidad Autónoma Vasca de los gastos generales, según su renta relativa, así como de las competencias no transferidas. El índice de imputación o porcentaje que se ha aplicado en el Concierto de 1981-2001 ha sido 6,24, y por razones prácticas no se ha modificado a lo largo del periodo.

No obstante, durante esos 20 años de funcionamiento de ese Concierto (o del actual, de 2002), se han producido –o se pueden producir– nuevas transferencias del Estado al Gobierno Vasco. En la medida que esto ha ocurrido u ocurra, el importe del cupo descenderá. Por otro lado, también la Comunidad deberá deducir del cupo, la cantidad que le corresponda por los ingresos que tuviere el Estado (tributos no concertados: Renta de Aduanas, Monopolios Fiscales, etc.; ingresos de naturaleza no tributaria: intereses, rentas, subvenciones recibidas; déficit público, o superávit),⁵² aplicando para su cálculo el mismo índice de imputación, del 6,24.

Además, la inserción de los territorios forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya en el marco estatutario de la Comunidad Autónoma, a partir de la aprobación del Estatuto de Guernica, obligó a que el nuevo Concierto de 1981, tuviera en cuenta el alcance de las competencias de la Hacienda vasca en su conjunto. Mas, siendo la Constitución española de 1978, la que ya había proclamado la titularidad de los derechos históricos a favor de dichos territorios, el Estatuto de Guernica fue “escrupulosamente respetuoso con el protagonismo que en materia fiscal habían jugado éstos”.⁵³ De esta forma, la Comisión Mixta, encargada de estudiar, elaborar, acordar y proponer a la Cámara la Ley de Concierto Económico, estaría formada en adelante por representantes del Estado, de las Diputaciones Forales y del Gobierno Vasco. Al ser un sistema *paccionado*, el número de representantes de una y otra parte debe ser el mismo.

Por lo que respecta a la Comunidad Autónoma, la comisión se compone por un representante de cada uno de los territorios históricos, y el mismo número de la administración vasca.

La armonización del régimen fiscal de cada territorio, en donde las instituciones forales tienen competencias, dentro del marco común de la Comunidad Autónoma Vasca, viene garantizada por la capacidad del Parlamento Vasco para dictar normas de coordinación y colaboración entre los distintos entes forales.

La forma y el plazo del ingreso del cupo en las arcas del Estado quedaron establecidos en el artículo 56 de la Ley del Concierto de 1981. Las transferencias tendrían lugar en tres plazos iguales, durante los meses de mayo, septiembre y diciembre de cada año. Y, como el cupo ha de calcularse en función del Presupuesto General del Estado, la liquidación definitiva se efectuaría una vez cerrado aquél.

LAS ADAPTACIONES DEL CONCIERTO ECONÓMICO A LOS CAMBIOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

Durante la vigencia del Concierto Económico de 1981, el sistema impositivo español ha evolucionado hacia formas más modernas y consistentes. Con ser el Concierto una figura que hunde sus raíces en el pasado, ha demostrado, sin embargo, una gran capacidad de adaptación a los nuevos esquemas tributarios. Esta capacidad se ha puesto de manifiesto, no sólo en tiempos pretéritos, sino también en la actualidad.

Para llevar a cabo las adaptaciones y modificaciones, la Ley de Concierto determinaba que se haría “por el mismo procedimiento seguido para su implantación”,⁵⁴ o lo que es lo mismo, a través del acuerdo alcanzado en el seno de la Comisión Mixta.

Entre los cambios más importantes del sistema tributario español durante las dos últimas décadas, derivados algunos por la entrada de España en la Comunidad Europea, y que han afectado al Concierto nacido en 1981, destacan:

- La implantación del IVA, a partir de enero de 1986.
- La nueva legislación reguladora de las Haciendas Locales.
- Los cambios en la legislación del IVA y de los Impuestos Especiales.

Respecto del primero, en septiembre de 1985, las administraciones central y vasca alcanzaron un acuerdo, tanto financiero como tributario. En este sentido, quedaba claro que al ser el IVA un impuesto de carácter europeo, su armonización correspondía a la Comunidad Europea, y por lo tanto, la Comunidad Autónoma Vasca no tenía capacidad normativa en esta materia.

La entrada en vigor de la Ley sobre las Haciendas Locales, también originó un acuerdo previo de la Comisión Mixta, para la adaptación del Concierto a los cambios legislativos. Con la nueva legislación desaparecían varios impuestos municipales (contribuciones rústica y urbana, licencia fiscal, impuesto de radicación, etc.) y nacían otros. Por ello, el 28 de diciembre de 1988, la Comisión Mixta fijó los criterios a seguir ante las nuevas figuras impositivas.⁵⁵

Posteriormente, otro acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta, en 17 de diciembre de 1992, sirvió para adaptar el Concierto a los cambios introducidos en el IVA, así como en materia de Impuestos Especiales. Además, en este último punto, el campo de acción de la Hacienda vasca se amplió, al incluirse dentro de los impuestos concertados los referidos a bebidas refrescantes, medios de transporte y uso del teléfono, todos ellos ajenos hasta entonces a las competencias forales.⁵⁶

Incluso más recientemente, la respuesta y adaptación de las haciendas forales a modificaciones que se producen en el ámbito tributario común, sigue siendo rápida. Por ejemplo, tras los cambios anunciados recientemente por la Hacienda estatal respecto de las retenciones del IRPF, o la supresión del denominado “peaje fiscal” de los fondos de inversión, las diputaciones forales vascas han acordado modificar también, las tablas de retención de impuestos en sus respectivos territorios, a partir del próximo 1 de enero de 2003. Asimismo, es presumible que en meses sucesivos se suprima la tributación de las plusvalías obtenidas en distintos fondos, siempre y cuando sean reinvertidos en otros.⁵⁷

VALORACIÓN ECONÓMICA DEL SISTEMA DE CONCIERTO. LAS DIFERENCIAS RESPECTO DEL SISTEMA FISCAL CANARIO

Las consecuencias de la aplicación del Concierto Económico Vasco, han sido valoradas muy positivamente, tanto desde el punto de vista de eficacia económica como de instrumento de crecimiento y política económica. Si analizáramos el ritmo y causas de crecimiento económico del País Vasco en su perspectiva histórica, constataríamos sin duda, una correlación positiva entre la aplicación del sistema concertado y el desarrollo económico. Por ejemplo, durante el primer tercio del siglo XX, el papel jugado por las Diputaciones Forales para el fomento de la actividad industrial y mercantil, fue relevante gracias a que gozaban de competencias en materia fiscal. Incluso, en las últimas décadas del XX, el Concierto ha sido una pieza clave para afrontar la profunda crisis que ha sufrido la economía vasca en sus sectores industriales más representativos. La reconversión industrial llevada a cabo entre los años ochenta y noventa, ha contado con el apoyo estratégico y financiero de las instituciones vascas. Por ejemplo, la transformación del sector siderúrgico, tras el cierre de Altos Hornos de Vizcaya y el nacimiento de la Acería Compacta como expresión de la nueva era del hierro y acero, ha sido posible gracias al marco económico de la Comunidad Autónoma Vasca.⁵⁸

Al mismo tiempo, los cambios que se han ido perfilando en el sistema tributario español, así como los originados por la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, tuvieron –y tienen– su ajuste dentro de Concierto vasco, sin que por ello, los territorios históricos de la Comunidad Autónoma perdieran capacidad normativa y de gestión dentro de su ámbito competencial.

El conjunto de impuestos concertados, unos de normativa común, otros de normativa autónoma, han podido tener un tratamiento adecuado dentro del modelo concertado incluso ante cambios importantes. La capacidad de las Haciendas Forales de “mantener, establecer y regular su régimen fiscal, dentro de su territorio” y respetando los principios armonizadores, les confiere auténtica capacidad normativa.

Desde el punto de vista financiero, las sumas de dinero que gestionan las Diputaciones son elevadas, teniendo en cuenta que los dos tercios del importe de los impuestos tienen el carácter de concertados.⁵⁹ De su buena recaudación y gestión dependen la mayor parte de los servicios públicos de cada Territorio.

Llegados a este punto ¿es el Concierto Económico un sistema tributario menos gravoso para los ciudadanos? Hay que tener presente que, una menor presión impositiva, en principio, lleva a una menor recaudación. En este sentido, la Comunidad Autónoma Vasca no ha tenido una menor presión fiscal media. Si se analiza lo ocurrido desde el nacimiento del Concierto de 1981, tan sólo durante el ejercicio fiscal de 1989, la presión fiscal fue menor.⁶⁰ Hoy más que nunca, la movilidad de capitales, mercancías y mano de obra, el cambio en las estrategias empresariales y de mercados, etc., han llevado a cambios de filosofía en los diferentes esquemas fiscales. En la actualidad, la fiscalidad debe buscar la riqueza, porque la riqueza busca la fiscalidad que le es más favorable.⁶¹ La tentación de establecer unas altas cargas fiscales para conseguir mayores ingresos es tan peligrosa como la situación contraria, que reduciría los ingresos de las haciendas que optaran por esta vía, con detrimento de sus prestaciones. Pero, éstas también dependerán, no sólo del nivel de ingresos, sino de su acertada gestión.

Retomando el sistema de Puertos Francos, y comparándolo con el sistema concertado, las diferencias son evidentes. Tal como indicaba Gabaldón, el modelo fiscal aplicado en el Archipiélago canario supone, en todo caso, un régimen de franquicias, que por ventajosas que sean, se enmarcan dentro del régimen fiscal del Estado. En el caso vasco, no es el Estado el que establece el régimen fiscal, sino que son los Territorios Históricos, los que tienen competencias para ello, aunque manteniendo el carácter solidario contemplado en el régimen concertado. En este caso, el Concierto Económico constituye una expresión del autogobierno del País Vasco⁶² a la vista de las competencias y capacidades que tienen tanto las haciendas forales como el propio Gobierno Vasco.

BIBLIOGRAFÍA

- BERGARA ETXEBARRÍA, J. (1997) “Marco legal-constitucional del Concierto Económico”, *El Concierto Económico Vasco, Actas V Semana de la Delegación en Corte de la RSBAP*, Madrid, pp. 33-42.
- BÉTHENCOURT MASSIEU, A. (1956) “Canarias e Inglaterra; el comercio de vinos (1650-1800)”, *Anuario de Estudios Atlánticos (ANEA)*, Cabildo Insular de Gran Canaria.
- BILBAO GARAY, J. M. (1997) “Aplicación y efectos de la capacidad normativa del sistema del Concierto en la “*El Concierto Económico Vasco, Actas V Semana de la Delegación en Corte de la RSBAP*, Madrid, pp. 83-101.
- BOURGON TINAO, L. P. (1982) *Los Puertos Francos y el régimen especial de Canarias*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- GABALDÓN LÓPEZ, J. (1967) “La Hacienda estatal en las Islas Canarias”, *Estudios de Derecho Administrativo Canario (EDAEC)*, pp. 149-256.
- GÁRATE OJANGUREN, M^a M. (2000) “The economic background to the Basque question in Spain”, *Economic Change and the National Question in Twentieth-century Europe*, A. Teichova, H. Matis and J. Pátek edits. Cambridge University Press, pp. 150-172.
- GARMENDIA, V. (1985) *La ideología carlista (1868-1876). Los orígenes del nacionalismo vasco*, San Sebastián.
- GUIMERÁ PERAZA, M. (1989) *Los Puertos Francos en el siglo XIX*. Textos, Santa Cruz de Tenerife.
- GUIMERÁ RAVINA, A (1985) *Burguesía extranjera y comercio atlántico. La empresa comercial en Canarias (1703-1771)*, Santa Cruz de Tenerife.
- (1989) *La casa Hamilton. Una empresa británica en Canarias, 1837-1987*, Santa Cruz de Tenerife.
- HERRERO y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1997) “Fundamentos históricos y políticos del Concierto Económico Vasco”, *El Concierto Económico Vasco, Actas V Semana de la Delegación en Corte de la RSBAP*, Madrid, pp. 23-32.
- IMAZ BUENECHEA, J. (1997) “Perspectivas de la siderurgia vasca. Proyectos y realidades”, *El Concierto Económico Vasco, Actas V Semana de la Delegación en Corte de la RSBAP*, Madrid, pp. 243-254.
- LARREA ANGULO, P. (2001) “El Concierto Económico: una historia inacabada”, *Reflexiones sobre el Concierto Económico Vasco*, Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, Bilbao, pp. 29-56.
- LARREA JIMÉNEZ de VICUÑA, J. L. (1997) “Explicación del régimen de Cupo dentro del Concierto Económico”, *El Concierto Económico Vasco, Actas V Semana de la Delegación en Corte de la RSBAP*, Madrid, pp. 103-124.
- (2001) “Hacienda, Concierto y Sociedad”, *Reflexiones sobre el Concierto Económico Vasco*, Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, Bilbao, pp. 73-87.
- Memoria justificativa de lo que tiene espuesto y pedido la ciudad de San Sebastián para el fomento de la industria y el comercio de Guipúzcoa. Publicada por acuerdo del Ayuntamiento general de vecinos y concejantes y Junta de Comercio de la misma Ciudad. Año 1832*, Imprenta de Ignacio Ramón Baroja, impresor de esta M.N. y M.L. Ciudad y Real Junta de Comercio.
- MILLARES TORRES, A. (1979) *Historia General de las Islas Canarias*, Las Palmas de Gran Canaria.
- MIRANDA GUERRA, J. (1975) *Los puertos francos de Canarias y otros estudios*, Madrid.

- MORALES LEZCANO, V. (1970) *Relaciones mercantiles entre Inglaterra y los archipiélagos del Atlántico ibérico. Su estructura y su historia (1503-1783)*, Instituto de Estudios Canarios, La Laguna.
- MORALES PADRÓN, F. (1955) *El comercio canario americano (siglos XVI, XVII y XVIII)*, Sevilla, 1955.
- MÚGICA MÚGICA, J. (1950) *Carlistas, moderados y progresistas: Claudio Antón de Luzuriaga*, Biblioteca Vascongada de los Amigos del País, San Sebastián.
- ORBEA, W. (1878) “Progreso industrial de Guipúzcoa”, Revista *Nuestro tiempo*, San Sebastián.
- PERAZA de AYALA, J. (1976) *Las Ordenanzas de Tenerife y otros estudios para la Historia municipal de Canarias*, Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife.
- (1952) *El régimen comercial de Canarias con las Indias en los siglos XVI, XVII y XVIII*, La Laguna.
- ROSA OLIVERA, L. de la (1946) *Evolución del régimen administrativo local en las Islas Canarias*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- RUBIO de URQUÍA, J.I. (1997) “Capacidad normativa del Concierto Económico: conceptos y figuras tributarias” *El Concierto Económico Vasco, Actas V Semana de la Delegación en Corte de la RSBAP*, Madrid, pp. 65-82.
- TREBOLLE FERNÁNDEZ, J. (1997) “Sobre el concepto de cupo como sistema de financiación: principios históricos y significación actual”, *El Concierto Económico Vasco, Actas V Semana de la Delegación en Corte de la RSBAP*, Madrid, pp. 125-142.
- ZUBIRI ORIA, I. y VALLEJO ESCUDERO, M. (1995) *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*, Madrid.

NOTAS

- ¹ GABALDÓN, J. (1967).
- ² GABALDÓN, J. (1967, p. 151).
- ³ MORALES PADRÓN, F. (1955).
- ⁴ PERAZA de AYALA, J. (1976).
- ⁵ ROSA OLIVERA, L. de la (1946).
- ⁶ MORALES LEZCANO, V. (1970).
- ⁷ BÉTHENCOURT MASSIEU, A. (1956).
- ⁸ PERAZA de AYALA, J. (1952).
- ⁹ GUIMERÁ RAVINA, A. (1985).
- ¹⁰ GUERRA MIRANDA, J. (1975), recopilación de distintos artículos del autor.
- ¹¹ BOURGON TINAO, L. P. (1982).
- ¹² GUIMERÁ PERAZA, M. (1989).
- ¹³ GUIMERÁ RAVINA A. (1985, pp. 358-359).
- ¹⁴ MILLARES TORRES, A. (1979).
- ¹⁵ GUIMERÁ RAVINA, A. (1985, p. 359).
- ¹⁶ GUIMERÁ RAVINA, A. (1989, p. 110).
- ¹⁷ GUIMERÁ RAVINA, A. (1989, p. 111).
- ¹⁸ GUIMERÁ RAVINA, A. (1989, p. 112).
- ¹⁹ Citas recogidas en BOURGON TINAO, L. P. (1982, p. 58).
- ²⁰ GABALDÓN LÓPEZ, J. (1967, pp. 150-15).
- ²¹ GABALDÓN LÓPEZ, J. (1967, p. 151).
- ²² Biblioteca Zavala. Agradezco a Luis M^a Zavala su cortesía, al poner a mi disposición esta obra para su consulta. El texto fue preparado por Claudio Antón de Luzuriaga. En 1996, se ha publicado el texto íntegro de esta Memoria, cuya edición ha corrido a cargo del Coro RUBIO POBES, Universidad del País Vasco, Colección *Textos Clásicos del Pensamiento Político y Social en el País Vasco*.
- ²³ MÚGICA MÚGICA, J. (1950).
- ²⁴ *Memoria...* p. 101.
- ²⁵ *Memoria...* pp. 102-103.

- ²⁶ *Memoria...* pp. 103-104.
- ²⁷ *Memoria...* p. 105.
- ²⁸ *Memoria...* p. 106.
- ²⁹ *Memoria*, pp. 111-113.
- ³⁰ ORBEA, W. (1878).
- ³¹ GARMENDIA, V. (1985, pp. 392-393).
- ³² TREBOLLE FERNÁNDEZ, J. (1997, p. 129).
- ³³ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 32).
- ³⁴ Artículo 3 de la Ley de 1876.
- ³⁵ HERRERO y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1997, p. 25).
- ³⁶ HERRERO y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1997, p. 25).
- ³⁷ HERRERO y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1997, p. 24). Preámbulo del Real Decreto de 28 de febrero de 1878.
- ³⁸ RUBIO de URQUÍA, J. I. (1997, p. 71).
- ³⁹ GÁRATE OJANGUREN, M^a M. (1997, pp. 155-156).
- ⁴⁰ TREBOLLE FERNÁNDEZ, J. (1997, p. 134).
- ⁴¹ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 34).
- ⁴² TREBOLLE FERNÁNDEZ, J. (1997, p. 135).
- ⁴³ GÁRATE OJANGUREN, M^a M. (2000, p. 156).
- ⁴⁴ TREBOLLE FERNÁNDEZ, J. (1997, p. 135).
- ⁴⁵ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 37).
- ⁴⁶ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 37).
- ⁴⁷ BERGARA ETXEBARRÍA, J. (1997, p. 34).
- ⁴⁸ LARREA JIMÉNEZ de VICUÑA, J. L. (2001, p. 76).
- ⁴⁹ ZUBIRI ORIA, I. y VALLEJO ESCUDERO, M. (1995).
- ⁵⁰ Artículo 41 del Estatuto de Guernica.
- ⁵¹ LARREA JIMÉNEZ de VICUÑA, J. L. (1997, p. 108).
- ⁵² LARREA JIMÉNEZ de VICUÑA, J. L. (1997, p. 116).

⁵³ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 41).

⁵⁴ Disposición Adicional Segunda de la Ley de Concierto.

⁵⁵ BILBAO GARAY, J. M. (1997, p. 86).

⁵⁶ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 44).

⁵⁷ *Diario Vasco*, “Las haciendas vascas adaptan la tabla de retenciones a la futura reforma del IRPF”, 24 de diciembre de 2002.

⁵⁸ IMAZ BUENECHEA, J. (1997, pp. 250-251).

⁵⁹ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 46).

⁶⁰ LARREA ANGULO, P. (2001, p. 45).

⁶¹ RUBIO de URQUÍA, J. I. (1997, p. 81).

⁶² LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L. (2002, p. 84).