

## LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL PAÍS VASCO<sup>1)</sup>

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (\*)

La situación normativa del Impuesto de Sociedades en el País Vasco ha puesto sobre la mesa una cuestión que hasta la fecha no ha querido ser abordada en su integridad debido, en mi opinión, a la trascendencia que para las distintas sensibilidades políticas tiene cualquier tema que afecte al equilibrio sobre el que se asienta el entramado institucional de nuestra Comunidad Autónoma.

Como es sabido, la pasada legislatura y tras arduas negociaciones en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante, OCTE) fueron informados favorablemente, en sesión celebrada el 1 de febrero de 2007, sendos proyectos de reforma del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, en los que como medida más paradigmática se proponía la rebaja del tipo general del impuesto al 28% y del aplicable a las pequeñas y medianas empresas al 24%<sup>2)</sup>.

A partir de este momento la situación se complica puesto que mientras en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia los proyectos informados por el

OCTE se convierten, previa su tramitación parlamentaria, en las respectivas Normas Forales 13/2007, de 26 de marzo y 6/2007, de 27 de marzo, el Consejo de Gobierno de la Diputación de Gipuzkoa, ante la ausencia de apoyos suficientes en las Juntas Generales para su aprobación, decide el 26 de marzo desistir de la tramitación del proyecto previamente aprobado.

Constituido el nuevo Gobierno Foral en Gipuzkoa, tras la celebración de elecciones, el Consejo de Gobierno procedió el 4 de septiembre de 2007 a la aprobación de un nuevo proyecto en el que el tipo general de gravamen se situaba en el 30%, si bien se complementaba dicha medida con el establecimiento de nuevas deducciones o incremento de las existentes, que, en palabras de los responsables de la hacienda de Gipuzkoa, venían a compensar la elevación del tipo propuesta respecto de la convenida en el seno del OCTE. El proyecto así aprobado, y sin remisión para su preceptivo informe por el OCTE, se somete a la consideración de las Juntas Generales. Tras diversas vicisitudes en sede parlamentaria el proyecto es rechazado en sesión plena-

(\*) *Secretario General Técnico. Hacienda Foral de Bizkaia.*

<sup>1)</sup> *El presente trabajo constituye un desarrollo de la ponencia presentada por el autor en el Seminario sobre El 25 aniversario de la Ley de Territorios Históricos, organizado por la Fundación Sabino Arana el 23 de abril de 2008 en el Palacio Euskalduna de Bilbao.*

<sup>2)</sup> *Obviamente los proyectos introducían también otras medidas que afectaban básicamente a las deducciones de la cuota, régimen especial de sociedades patrimoniales... Sin embargo hemos optado por simplificar la cuestión identificándola con la modificación del tipo de gravamen, puesto que a los objetivos del presente artículo no es necesario profundizar en el contenido material de la reforma.*

ria de las Juntas Generales de 5 de diciembre y devuelto al ejecutivo. El 29 de diciembre el Consejo de Gobierno aprueba un Decreto Foral-Norma<sup>3)</sup> en el que se reproduce el contenido del proyecto en su día informado por el OCTE. Se pretende con ello que en la fecha de devengo del impuesto la situación normativa del Impuesto de Sociedades en Gipuzkoa se encuentre armonizada con la del resto de Territorios. Sin embargo pocos días después, el 10 de enero de 2008 las Juntas Generales de Gipuzkoa rechazan la convalidación del Decreto Foral-Norma aprobado.

Con independencia de las consecuencias de indudable trascendencia práctica para las empresas guipuzcoanas que se derivan de los obvios ataques a la seguridad jurídica que la situación descrita genera<sup>4)</sup>, el hecho evidente es que ésta ha puesto en el centro del debate político una cuestión de indudable trascendencia como es la de la armonización fiscal en el ámbito interno del País Vasco de hondo calado en tanto en cuanto afecta, como decíamos al principio, al equilibrio del sistema interno de reparto competencial entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y las de los Territorios Históricos, pues no en vano, y al hilo de los acontecimientos anteriores, se ha suscitado en distintos ámbitos la necesidad de una intervención del Parlamento Vasco a efectos de dictar normas de armonización (leyes) que aseguren un tratamiento

<sup>3)</sup> Decreto Foral-Norma 3/2007, de 29 de diciembre.

<sup>4)</sup> Solo por ilustrar alguno de ellos podemos señalar: a) la indefinición de los efectos que el rechazo a la convalidación del Decreto Foral-Norma va a provocar (a la fecha de escribir estas líneas la página web de la Diputación Foral de Gipuzkoa ni siquiera hace mención a la existencia del Decreto en el apartado relativo a normativa tributaria), agravado por la circunstancia de que, como ya nos tienen acostumbrados los responsables políticos de la Comunidad Autónoma de La Rioja han interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el mismo, b) la situación en que podrían encontrarse aquellas empresas cuyo período impositivo no coincida con el año natural y por ello el devengo del impuesto no se haya realizado durante los días en que inicialmente el Decreto Foral-Norma ha tenido vigencia...

homogéneo de la tributación empresarial, invocando para ello las facultades que se derivan de la Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

Nos proponemos en las líneas siguientes aproximarnos a la situación jurídica actual de la armonización fiscal, para lo que, en primer lugar, analizaremos los argumentos que justifican, desde nuestro punto de vista, la necesidad de la misma en el ámbito territorial del País Vasco, para a continuación describir cual es el régimen que la normativa vigente prevé en cuanto a su contenido, alcance y límites, y el papel asignado a las distintas instituciones. Por último ofreceremos las conclusiones que a nuestro juicio son más razonables y, en su caso, la identificación de las cuestiones que a la vista de lo anterior se encuentran pendientes de resolver.

Para ello debemos comenzar por describir la situación competencial que se deriva de nuestro ordenamiento jurídico vigente.

## 1. La distribución de las competencias en materia tributaria en el seno de la Comunidad Autónoma Vasca.

Aunque pueda resultar superfluo, por ser de todos conocido y asumido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia constitucional y ordinaria, el análisis debe comenzar por la constatación de que las competencias en materia tributaria constituyen el máximo exponente de los derechos históricos de los que la Disposición Adicional 1ª de la Constitución española proclama su amparo y respeto:

*“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*

No resulta ocioso recordar que la titularidad de los derechos históricos es reconocida a los territorios de Bizkaia, Gipuzkoa, Álava y Navarra y que, en aplicación de la llamada “teoría de la garantía institucional” la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril<sup>5)</sup>, la ha concretado en lo que a su contenido se refiere en los siguientes términos:

*“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, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la Disposición adicional primera C.E., 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 este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981, de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, 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 (fundamento jurídico 3º)”*

<sup>5)</sup> Sentencia dictada en resolución de un recurso de inconstitucionalidad planteado por 55 senadores contra los arts. 6, párrafo primero; 14, párrafo 3; 20, 21, 22, 24, 28, 29 y Disposiciones transitorias segunda y tercera de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco (Ley de Territorios Históricos)

Deriva el Alto Tribunal de los términos de la Disposición constitucional, la existencia de un “núcleo intangible” de la foralidad constituido, no por la suma de un conjunto de competencias históricamente ejercidas, sino por un conjunto de ellas, variable en su identificación y contenido, que hace reconocible una imagen de la foralidad en cada tiempo y lugar de tal manera que resulta desconocida cuando tal institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real para convertirla en un simple nombre, y que, a su vez, resulta indisponible tanto frente al legislador estatal como al autonómico.

Si bien no ofrece duda la identificación de la materia tributaria, en los más amplios términos, como el paradigma de competencia perteneciente al señalado núcleo intangible de la foralidad, no es menos cierto que dicha materia, como cualquier otra, debe ser objeto de actualización (en su caso, en la dicción constitucional) “en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

Pues bien, la concreta forma en que el Estatuto de Gernika de 1979 ha procedido a dicha actualización ha sido mediante la declaración del apartado 1 de su artículo 41 de atribuir al régimen foral tradicional de Concierto Económico la tarea de disciplinar las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco, señalando en su apartado 2 las bases y principios que debe respetar y a los que se debe acomodar el contenido del régimen de Concierto y que, atendiendo a los objetivos que a este trabajo interesan, se concretan en la atribución a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la facultad para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, si bien 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, y a las que dicte

el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Se produce así, por mor de la declaración estatutaria, una suerte de novación en la posición jurídica de los Territorios Históricos que pasan de disponer con carácter exclusivo de las competencias normativas en el orden tributario a compartir éstas con las Instituciones de nuevo cuño, creadas por el Estatuto de Autonomía, de tal modo que se atribuye a una de éstas, el Parlamento Vasco, la facultad de dictar normas de armonización que los Territorios Históricos, en el ejercicio de su capacidad exclusiva para mantener, establecer y regular su régimen tributario, deben respetar.

No obsta a la anterior conclusión la dicción del apartado 2 del artículo 37 del propio Estatuto, en cuya virtud *“lo dispuesto en este Estatuto no supondrá alteración alguna de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico”*, puesto que dicho precepto no impide establecer toda suerte de limitación del régimen foral históricamente definido, ya que si tal fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente llevar a cabo ninguna actualización y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias que supongan una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales<sup>6)</sup>.

Lo que el artículo 37.2 del Estatuto viene, en consecuencia, a establecer es que, tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean -las Instituciones comunes- como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias de los Territorios Históricos que el mismo Estatuto determina. Se trata, pues, de una regla de garantía e in-

<sup>6)</sup> Ver el *Fundamento Jurídico 6º de la señalada sentencia 76/1988, del Tribunal Constitucional.*

terpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado; regímenes forales que el mismo Estatuto precisa en cuanto a cuál sea su contenido esencial, intocable por los poderes autonómicos o estatales.

Justificada así desde el punto de vista constitucional y estatutario la facultad del Parlamento Vasco para dictar leyes de armonización en materia tributaria debemos preguntarnos ahora por la plasmación de dicha facultad en el ordenamiento jurídico vigente, para lo que tenemos que acudir tanto a las previsiones en la materia contenidas en el Concierto Económico como a la utilización de la misma por el propio legislador vasco.

## 2. La armonización tributaria en el Concierto Económico

Como es sabido el Concierto Económico (en adelante CE) atribuye a los Territorios Históricos las competencias en el orden tributario tanto en lo que se refiere al ámbito normativo como en lo relativo a la aplicación de los tributos. Así el artículo 1 del vigente Concierto aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone:

*“Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.*

*Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.”*

Sin embargo el ejercicio de dichas competencias no está exento de limitaciones. El propio artículo 2 del Concierto identifica los principios que debe seguir el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos, señalando en sus puntos tercero y cuarto respectivamente, los de coordinación, armo-

nización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas contenidas en el propio Concierto Económico y el de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco. Sin perjuicio de que el precepto reproduce casi literalmente lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Gernika<sup>7)</sup>, no creemos que haya razón alguna que justifique la referencia a las relaciones internas en un texto, como el concertado, que disciplina precisamente las que se establecen entre el País Vasco y el Estado y las reglas que ordenan las obligaciones tributarias de los contribuyentes para con unas y otra administraciones tributarias.

Limitándonos por ahora a la armonización fiscal con el Estado el artículo 3 del CE enumera los criterios que los Territorios Históricos deben respetar en la elaboración de la normativa tributaria:

*“a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.*

*b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*

*c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.*

*d) Utilizarán la misma clasificación de activida-*

<sup>7)</sup> El artículo 41.2.a) del Estatuto dispone: “a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su 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, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por ley.”

*des ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.”*

Con independencia de las señaladas en las letras a) y d) que responden a lógicas necesidades de interpretación homogénea de la normativa tributaria, la contenida en la letra a), y a objetivos de unificación de información de orden estadístico, la prevista en la letra d), únicamente las reglas de las letras c) y d) contienen verdaderas limitaciones derivadas de intenciones de armonización. Como es obvio la propia existencia de reglas de armonización y la constatación de su necesidad lleva implícito el reconocimiento de la concurrencia de varios sistemas generales cuya armonía viene exigida por la necesidad de garantizar la unidad de mercado dentro del estado, sin que, como tiene ampliamente reconocido la jurisprudencia, ello implique una intención uniformizadora que sería contraria precisamente a la propia existencia de regímenes diversos y, por ello, al propio principio de autonomía reconocido constitucionalmente. Ejemplo paradigmático de la asunción de dicha doctrina la constituye la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 que, en su fundamento jurídico 3º, señala:

*“No puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense — mejor en un mero copista, decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).”*

No vamos a profundizar en la interpretación jurisprudencial de ambas reglas armonizadoras con

el Estado por no constituir el objetivo de este trabajo, sin embargo tendremos que volver sobre ellas cuando analicemos el contenido y alcance de la armonización interna.

Sí nos interesa destacar, sin embargo, que las actuales reglas armonizadoras fueron incorporadas al texto concertado en la reforma operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, y que hasta dicha reforma se encontraban vigentes las contenidas en el antiguo artículo 4 que enumeraba doce reglas de armonización que limitaban de manera mucho más precisa y con mayor alcance las facultades normativas de los Territorios Históricos<sup>8)</sup>.

### 3. La armonización tributaria en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco

#### a) La armonización interna en el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico

Como acabamos de ver en el epígrafe anterior, el CE no solo impone la obligación de respetar las normas de armonización con el Estado que en el propio Concierto se contienen, sino que además establece como uno más de los principios que debe seguir el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos el de la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco, siguiendo básicamente lo dispuesto en la ya mencionada letra a) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Gernika.

Debemos resaltar, sin embargo, dos diferencias entre ambos textos que pueden resultar de importancia a la hora de interpretar en su justa medida las facultades que el ordenamiento atribuye al Parlamento Vasco en orden a la armonización de los sistemas tributarios en el ámbito del País Vasco.

<sup>8)</sup> La redacción del artículo 4 del CE de 1981 señalaba:

*“Artículo 4. Armonización fiscal. El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal:*

*Primera. Se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley.*

*Segunda. No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión.*

*Tercera. Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común.*

*Cuarta. Se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana, idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos por el Estado. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que se creen en el Ministerio de Hacienda para el establecimiento de dichos criterios. Asimismo, se utilizará, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios y profesionales que en territorio común.*

*Quinta. Se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado, a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas.*

*Sexta. Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.*

*Séptima. No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales.*

*Octava. No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.*

*Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.*

*Diez. Se adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en los Territorios Históricos las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.*

*Once. Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general.*

*Doce. La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común.”*

En primer lugar cabe señalar la referencia, ausente en el correspondiente artículo del CE, que el Estatuto realiza a los objetivos que deben perseguir las normas que el Parlamento Vasco dicte en ejercicio de su facultad de armonización, que no deben ser otros sino idénticos a los que persigan las reglas de armonización con el Estado. De manera literal el precepto señala que *“las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su 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, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma”*.

Una primera interpretación del precepto puede llevarnos a considerar que las normas emanadas del Parlamento Vasco en orden a la armonización fiscal intracomunitaria se encuentran limitadas por las reglas de la misma naturaleza previstas en el CE, de manera que aquéllas no podrían exceder el contenido y límites que deban predicarse de éstas. Ciertamente una interpretación de estas características resultaría más respetuosa con la foralidad en tanto en cuanto ambas reglas armonizadoras, las contenidas en el CE y las emanadas del Parlamento Vasco, toparían con el límite que se deriva de la necesidad de acordar el contenido de las mismas, las primeras por su inserción en el propio texto paccionado y las segundas por remisión al mismo. También parece abonar una interpretación de estas características la remisión que el artículo 2 de la Ley 3/1989 de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal realiza a la presión fiscal equivalente en el seno de la Comunidad Autónoma como límite a la existencia de normativas tributarias diferenciadas.

Sin embargo, no nos parece acertada una interpretación de esta naturaleza. En primer lugar por-

que dicha interpretación vaciaría de contenido la propia regla armonizadora, en tanto en cuanto el cumplimiento de la misma por parte de cada uno de los sistemas tributarios establecidos por los Territorios Históricos respecto al sistema tributario estatal implicaría necesariamente el cumplimiento de las mismas reglas recíprocamente entre aquéllos. En otras palabras, si asumimos que de los sistemas tributarios de los territorios forales deriva una presión fiscal equivalente a la de su homólogo estatal, no existe posibilidad alguna de concluir que la presión fiscal derivada de cada uno de ellos no resulte equivalente entre sí. De la misma manera, si la normativa tributaria foral de un territorio no empece la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios ni menoscaba las posibilidades de competencia empresarial ni distorsiona la asignación de recursos en relación con el régimen común, no hay razón alguna para afirmar que pueda afectar a idénticas circunstancias en el seno de la Comunidad Autónoma.

Por otra parte debemos recordar que la previsión estatutaria es anterior a la aprobación de las reglas armonizadoras previstas en el Concierto Económico y por ello, en manera alguna podía prever el legislador estatutario el contenido y finalidad de las reglas de armonización a incorporar a éste, mucho menos con su carácter necesariamente pactado, para hacer coincidir ambas previsiones armonizadoras, lo que nos llevaría a idéntico razonamiento y conclusión al ofrecido en el párrafo precedente.

Por último, una prueba más de la poca consistencia de la propuesta interpretativa que unificaría el ámbito armonizador de ambas reglas deriva del opuesto camino que ha seguido el iter normativo de una y otra. Así debemos constatar como las reglas de armonización contenidas en el artículo 4 del CE de 1981<sup>9)</sup> se concretaban en un amplio conjunto

<sup>9)</sup> Ver nota 7 anterior.

de limitaciones en un momento en el que el propio CE reconocía unas muy limitadas facultades normativas a los Territorios Históricos en el ámbito de la imposición directa y que dichas reglas han evolucionado a otro conjunto de reglas mucho más limitadas en su número y mucho más genéricas e indeterminadas en cuanto a su naturaleza, en la medida en que se han asumido competencias normativas en el ámbito de la imposición sobre las personas físicas y jurídicas<sup>10</sup>. Sin embargo, el contenido de las reglas armonizadoras intracomunitarias ha recorrido el camino opuesto, ya que mientras en la redacción original de la Ley 3/1989, no se contenían limitaciones de relevancia, en la reforma operada por la Ley 4/1998, de 6 de marzo, se imponen obligaciones de armonización que rayan en la uniformización.

Los razonamientos anteriores nos hacen pensar que el contenido de lo que podríamos llamar armonización ad extra (de los sistemas tributarios forales para con el estatal) y el referente a la armonización ad intra (de los sistemas tributarios forales entre sí) responden a fundamentos distintos y deben perseguir, por ello, objetivos diferenciados, y que la mención estatutaria a las "idénticas finalidades" a que deben responder una y otra, no son otras sino las propias coordinación, armonización y colaboración, que el propio artículo 41 del Estatuto prevé.

La segunda de las diferencias a que antes hacíamos referencia entre el texto estatutario y el CE se refiere a la mención que éste último hace al carácter mutuo de la armonización fiscal y la colaboración entre los Territorios Históricos, según las normas

que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco. Dicha declaración parece apelar a una necesaria actividad de consenso de las instituciones competentes de los Territorios Históricos previo a la aprobación por el Parlamento Vasco de las reglas armonizadoras, que bien podría materializarse en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, y que mitigaría la principal diferencia existente entre las normas armonizadoras de uno y otro origen, que no es otra que la necesidad de consenso previo típico de las relaciones con el Estado para su incorporación al texto concertado en el caso de armonización con el sistema tributario estatal, frente a la ausencia de dicho necesario consentimiento en el caso de las normas armonizadoras emanadas del Parlamento Vasco. No podemos por menos que constatar el frágil sustento normativo para dicha interpretación, respondida por otra parte por la práctica realizada hasta la fecha, puesto que la tramitación de la Ley 3/1989 y de la Ley 4/1998, que modifica la anterior, no han exigido el previo consentimiento de los Territorios Históricos para su tramitación y aprobación en el Parlamento Vasco.

Una última consideración debemos realizar antes de cerrar el capítulo relativo a las disposiciones relativas a la armonización fiscal contenidas en el Estatuto de Gernika y en el Concierto Económico. Se trata de los términos en que se ha concretado la modificación de las reglas armonizadoras en el Concierto Económico a raíz de la modificación operada por la Ley 38/1997. Ya hemos señalado la reducción de reglas de armonización que de dicha modificación del CE se ha derivado, de las doce anteriormente existentes a las cuatro actuales. No debe escapársenos, sin embargo, la modificación también operada por dicha modificación a la hora de concretar la obligación de los Territorios Históricos en este ámbito, pues mientras que en el texto vigente hasta 1987 el cumplimiento de las obligaciones de armonización fiscal se predicaban del

<sup>10</sup> La competencia normativa en el ámbito de la imposición societaria fue reconocida a los Territorios Históricos a raíz de la modificación del CE operada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, mientras que en el ámbito de las personas físicas lo fue mediante la modificación aprobada mediante la Ley 38/1997, de 4 de agosto. La versión actual del artículo 3 del CE se aprobó también a través de ésta última Ley.

“sistema tributario de los Territorios Históricos” las nuevas y reducidas reglas armonizadoras se imponen a los Territorios Históricos “en la elaboración de la normativa tributaria”.

Nos parece, en principio una diferencia semántica, puesto que no se nos ocurre otro modo de velar por el cumplimiento de las reglas armonizadoras si no es a través de tenerlas en cuenta a la hora de la aprobación de las medidas tributarias. Una interpretación en contrario debería admitir la posibilidad de modular la presión fiscal global a través de la relajación o reforzamiento de la gestión tributaria a voluntad de los responsables públicos, en una decisión que podría superar los límites de oportunidad y rozar la tipificación penal. Creemos que precisamente la idea es la contraria: es una eficaz y reforzada gestión tributaria la que permite decisiones normativas que impliquen una menor presión fiscal nominal del sistema tributario foral.

Con independencia de lo dispuesto en los preceptos analizados y las diferencias señaladas entre uno y otro texto no hay más referencias a la armonización fiscal ni en el Estatuto de Autonomía ni en el CE, por lo que para arrojar luz sobre la cuestión debemos adentrarnos ya en la concreta interpretación que de las reglas de que tratamos ha realizado el legislador autonómico.

## b) La armonización fiscal en la LTH.

Como es sabido la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, más conocida por Ley de Territorios Históricos (en adelante, LTH), ocupa un lugar preeminente en el ordenamiento jurídico interno, pues no en vano se encarga de diseñar la estructura institucional del sector público de la Comunidad Autónoma Vasca, tanto en lo que se refie-

re a la asignación de las competencias asumidas estatutariamente a cada uno de los niveles de gobierno como al establecimiento de los principios y reglas que van a regir el sistema de financiación de los mismos.

Es a nuestro modo de ver en el concreto diseño que para la construcción del sector público ha elegido el legislador vasco, y que ha plasmado en la LTH, donde debemos profundizar a efectos de encontrar las respuestas a los interrogantes que se plantean en el presente trabajo. Para ello vamos a comenzar por una breve descripción de los preceptos contenidos en la LTH que tengan relación con la materia tributaria y en concreto con la armonización fiscal. A continuación ofreceremos nuestra interpretación del fundamento y justificación de la armonización fiscal intracomunitaria.

Como no podía ser de otra manera, dada la pertenencia de la materia al “núcleo intangible” de la foralidad, el número 6 de la letra a) del artículo 7 de la LTH declara como competencias exclusivas de los Territorios Históricos “las establecidas en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y, en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario”.

El carácter exclusivo de la competencia conlleva, de acuerdo con el artículo 8 de la propia LTH, la titularidad de las potestades normativa, reglamentaria, administrativa y revisora en vía administrativa.

Como hemos visto en el epígrafe anterior tanto el artículo 41 del Estatuto de Autonomía como la regla 4ª del apartado Uno del artículo 2 del CE imponen al sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos el sometimiento a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración que se aprueben a tal efecto por el Parlamento Vas-

co. Pues bien, el desarrollo de dichos preceptos se ha realizado por el apartado 3 del artículo 14 de la LTH que expresamente precisa:

*“3. Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.”*

La dicción expresa del precepto revela, a nuestro modo de ver la tensión entre la vocación uniformizadora del mismo (“regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos”) y el necesario respeto al titular de la competencia normativa en la materia (las Juntas Generales de los respectivos Territorios Históricos), dado que una interpretación literal de lo dispuesto en el mismo podrá llevar a un vaciamiento de ésta. La propia LTH, consciente de ello, renuncia a una concreción clara del mandato contenido en este precepto remitiendo a un ulterior desarrollo del mismo. Así la Disposición Transitoria Tercera de la LTH complementa lo dispuesto en el artículo 14.3, señalando que

*“1. Lo preceptuado en el artículo 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la Ley que, sobre “coordinación, armonización fiscal y colaboración” entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía.*

*2. Desde la publicación de la presente Ley hasta la entrada en vigor de la Ley del Parlamento a que se ha hecho referencia en el número anterior, el*

*Consejo Vasco de Finanzas Públicas adoptará cuantos acuerdos conduzcan a una mayor coordinación entre los Territorios Históricos, sin perjuicio de su posterior aprobación por los Órganos Forales en cada caso competentes.”*

La misma LTH, como vemos, suspende la vigencia de los preceptos en ella contenidos dirigidos a concretar la armonización fiscal remitiendo a una nueva Ley la determinación de la fecha a partir de la cual la “uniformización de los elementos sustanciales de los distintos impuestos” debe ser operativa.

Debemos, sin embargo, detenernos en el análisis de los preceptos reseñados, por cuanto, como hemos señalado más arriba, podría conducirnos a una interpretación que vaciara de contenido la competencia normativa que con carácter exclusivo la propia LTH atribuye a los Territorios Históricos. Precisamente una interpretación de esta naturaleza justificó la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra estos preceptos por entender que limitaban indebidamente las facultades normativas de los Territorios Históricos en materia tributaria, estableciendo para el futuro un sistema de uniformidad tributaria que resultaría, se aduce por los recurrentes, radicalmente contrario a la competencia normativa de aquéllos, reconocida por el artículo 42 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

Sin embargo el Alto Tribunal en su Sentencia 76/1988, antes reseñada, no despeja las dudas al respecto ya que ventila la cuestión en su Fundamento Duodécimo sin entrar en el fondo de la misma ni analizar los motivos de inconstitucionalidad alegados, remitiéndose a los términos en que se concreten las reglas armonizadoras en la futura ley que, sobre “coordinación, armonización fiscal y colaboración” entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco, a la que las propias disposicio-

nes impugnadas, como hemos visto, se remiten:

*“El análisis de la aducida inconstitucionalidad requiere tener en cuenta que la Disposición adicional tercera L.T.H. en su primer apartado especifica que «lo preceptuado en el art. 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la ley que sobre» coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los territorios históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el art. 41.2 a) del Estatuto de Autonomía». Por tanto, y ante el carácter genérico del art. 14.3, que se refiere sin mayor precisión a «los elementos sustanciales de los distintos impuestos» será esa ley la que habrá de determinar qué se entiende por «elementos sustanciales» que habrán de ser regulados de manera uniforme. El examen de si se ha respetado la garantía institucional del régimen foral en materia fiscal habría de hacerse, pues, respecto a los mandatos de esa ley, sin que quepa un pronunciamiento sobre la cuestión cuando tal ley no constituye objeto del presente recurso, ni ha sido sometida al juicio de este Tribunal.”*

A pesar de lo anterior no podemos menos que constatar el nivel reforzado de armonización que el artículo 14.3 contiene cuando impone, sin paliativos, a los Territorios Históricos una “regulación uniforme de los elementos sustanciales de los distintos impuestos”, aun cuando, como acabamos de ver, el Alto Tribunal no ve en la redacción analizada tacha de constitucionalidad alguna, por entender la referencia a dichos “elementos sustanciales” demasiado genérica e imprecisa y necesitada de concreción, como para permitir un juicio acerca de su regularidad constitucional, razón por la que se remite a un eventual análisis de la prevista ulterior ley en la que se concreten los mismos. Nos priva así el Tribunal Constitucional de un primordial instrumento para la correcta interpretación de la disposición analizada, más aún si tenemos en cuenta que la posterior Ley 3/1989, de

de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal no ha sido objeto de recurso.

Quizás podríamos matizar la afirmación anterior ante la constatación de que, aunque sistemáticamente parecen únicamente existir las cuatro reglas armonizadoras contenidas en el actual artículo 3 del CE, lo cierto es que a lo largo de su texto nos encontramos con distintas limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos en cada una de las figuras tributarias que ponen en cuestión la mayor intensidad armonizadora de las normas emanadas del Parlamento Vasco. La primera y más obvia es la distinción entre tributos concertados de normativa autónoma y tributos concertados de normativa común. Es evidente que en el ámbito de estos últimos resulta superflua cualquier intención armonizadora ante la imposibilidad de apartarse mínimamente de la normativa estatal. Pero es que incluso en lo que respecta a los primeros existen limitaciones que vienen a sustituir cualquier regla armonizadora: la necesidad de respetar los tipos de retención en el ámbito de los rendimientos de capital mobiliario o de actividades económicas, las relativas a los grupos de sociedades, o el régimen de tributación de las operaciones societarias son algunos ejemplos de ellas.

De cualquier modo no parece que pueda ofrecer duda que el alcance de la armonización prevista en la LTH resulta abrumadoramente mayor que el que se deriva del Concierto Económico, no solo por la propia uniformización que prevé de los que vayan a identificarse como elementos esenciales de los tributos, sino por otras razones de fondo y de forma que pasamos a exponer.

En primer lugar porque, como se ha avanzado en líneas anteriores, las reglas de armonización que el CE contiene forman parte del propio texto concertado y por ello han sido objeto de acuerdo previo

entre las representaciones estatal y vasca en el seno de la Comisión Mixta de Concierto Económico, acuerdo que posteriormente ha sido incorporado a una Ley que se ha tramitado mediante el procedimiento de lectura única. Por su parte, la armonización emanada del Parlamento Vasco no tiene las limitaciones expuestas sino, antes al contrario, la materia que analizamos parece ser la única, en el orden de relaciones financieras y tributarias, en la que los Territorios Históricos se encuentran privados de la protección formal que les otorga la necesidad de acordar, en el seno de comisiones paritarias, el contenido de las decisiones a adoptar. Incluso en el periodo transitorio que prevé la Disposición Transitoria Tercera de la LTH, antes transcrita, también encontramos dicha protección formal al encargarse a un órgano de composición paritaria entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, la facultad de adoptar los acuerdos que conduzcan a una mayor coordinación entre los Territorios Históricos.

En segundo lugar porque las reglas de armonización del texto concertado vienen a constituir mandatos genéricos predicables del conjunto del sistema tributario foral por comparación con su homólogo estatal mientras que la LTH ordena normas de armonización directamente aplicables a cada una de las figuras que componen aquél.

Cabe preguntarse entonces si existen razones suficientes que justifican la mayor intensidad, formal y material, de la armonización intracomunitaria determinada por el Parlamento Vasco respecto de la que se deriva de las previsiones del Concierto Económico. A nuestro juicio hay un fundamento claro, además del que de manera intuitiva se puede percibir referida a las exigencias para la eficiencia que se derivan del elevado grado de integración de la economía de los territorios vascos y su relativamente reducido tamaño, que justifica dicha diferencia de

tratamiento y es el de que la necesidad de una armonización intensificada es una consecuencia natural y obligada del propio diseño y de las características del sistema de financiación pública que la Ley de Territorios Históricos define.

Como es sabido el sistema de financiación pública vigente está basado en el criterio de "riesgo compartido" entre los Territorios Históricos y las Instituciones Comunes, radicalmente opuesto al que se deriva del sistema de cupo para las relaciones entre el País Vasco y el Estado, conocido como de "riesgo unilateral". No es el lugar adecuado para adentrarnos en los entresijos de un sistema complejo como el que prevé el Título II de la LTH pero sí debemos dejar constancia de que el sistema de participación en los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico que dicho Título II diseña, -del que las principales beneficiarias no son otras que las Instituciones Comunes puesto que no en vano son acreedoras del 70% de los ingresos tributarios<sup>11)</sup>, una vez hechas efectivas las obligaciones para con el Estado-, justifica un interés legítimo suficiente en el diseño del sistema tributario que, precisamente, provee dichos ingresos.

Un sistema como el previsto, en el que el más elemental de los principios económicos propios del federalismo fiscal, cual es el de equilibrio vertical, se incumple flagrantemente, puesto que más del 90% de los ingresos de las Instituciones Comunes derivan de las aportaciones realizadas por las Diputaciones Forales, titulares únicos de los ingresos que generan las mismas, debe asegurar a aquéllas una intervención suficiente que asegure el cumplimiento

<sup>11)</sup> El llamado coeficiente vertical que determina la participación de las Instituciones Comunes en los ingresos derivados de la gestión del CE, fijado en base a las competencias de las que son titulares, ha evolucionado entre el 65,14 (fijado en la Ley 9/1988, de 29 de junio para el trienio 1989-1991) y el actual 70,04% (previsto en la vigente Ley 2/2007, de 23 de marzo, de aportaciones para el quinquenio 2007-2011).

del principio de suficiencia proclamado en el apartado Cuarto del artículo 22 de la LTH.

Pero es que además del interés de las Instituciones Comunes en los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico, el llamado sistema de distribución horizontal, que viene a cuantificar el grado en que cada uno de los Territorios Históricos debe proveer a los gastos comunes (cupos al Estado y aportaciones al Gobierno Vasco), determina también un interés recíproco de aquéllos en el diseño respectivo del sistema tributario y su aplicación, al incorporar como una de las variables que viene a fijar la distribución relativa de dichas obligaciones la del esfuerzo fiscal relativo.

Creemos, por lo tanto, que la coherencia del sistema de financiación diseñado por la LTH exige un grado de armonización suficiente de las distintas figuras impositivas que proveen al sostenimiento de los gastos comunes. La cuestión es decidir hasta donde debe llegar dicho grado de armonización y cual debe ser el modo de alcanzarlo. En otras palabras la concreción de los elementos sustanciales de los distintos impuestos a cuya uniformización apela el artículo 14.3 de la LTH y la identificación de las competencias que el Parlamento Vasco dispone para asegurar el cumplimiento de sus decisiones armonizadoras, cuestiones a las que intentamos dar respuesta a continuación para lo que resulta inexcusable comenzar por el análisis de la Ley 3/1989.

#### **c) La Ley 3/1989, de de 30 de mayo de armonización, coordinación y colaboración fiscal.**

El período transitorio previsto en la Disposición Transitoria Tercera de la LTH se prolongó hasta la aprobación de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal que, con las modificaciones introducidas en su texto por la Ley 4/1998, de 6 de marzo, a raíz de la

ampliación de competencias normativas operada mediante la modificación del CE aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, se encuentra en la actualidad vigente.

El análisis de la Ley 3/1989 plantea numerosos interrogantes cuya respuesta debe definir el contenido y alcance de las facultades armonizadoras del Parlamento Vasco a que nos venimos refiriendo.

##### **c.1) Concepto de armonización.**

La primera de las cuestiones se refiere al concreto concepto de armonización que se deriva del texto legal. Hemos huido conscientemente hasta el momento de ofrecer un concepto unívoco de armonización, puesto que si algo cabe concluir de los diferentes sistemas en que dicho concepto resulta de aplicación es, precisamente, la variedad de significados que cabe atribuir al término y que en cada caso queda dotado de contenido en función de los objetivos que cada sistema pretende conseguir y de los medios disponibles para obtenerlos más que de un contenido dogmático atribuible con carácter general u homogéneo al propio concepto. Nos parece inútil por ello intentar describir los distintos modelos que el derecho comparado podría ofrecernos al respecto centrandos nuestros esfuerzos en la identificación de las características singulares aplicables a nuestro peculiar modelo de distribución competencial.

El propio legislador es consciente de lo anterior cuando en la exposición de motivos de la Ley armonizadora define con claridad lo que entiende por colaboración y coordinación y renuncia sin embargo a hacer lo propio con el concepto de armonización, limitándose a ofrecer una declaración general del objetivo a que debe servir y que viene a identificar con el de establecer las líneas básicas por las que se debe desenvolver la normativa emanada de los distintos sistemas tributarios forales.

*“Si entendemos la **colaboración** como la acción por la cual se obra juntamente con otros para la consecución de un mismo fin y la **coordinación** como la manera de concertar esfuerzos para una acción común coincidiremos en que no hay mayor dificultad en articular estos procesos que la que se derive de la materialización de los mismos. Son pues procesos que en sí mismos denotan una unidad de objetivos a alcanzar.*

*Más difícil de definir con precisión puede ser lo que se entienda por armonización, en la medida en que el alcance de la misma es ciertamente complicado de precisar pudiendo llegar, en última instancia, al propio concepto de uniformización.*

*Conviene dejar claro que en materia de **armonización** no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos.*

*Que el sistema tributario establecido en los territorios históricos se caracterice por el acorde entre las partes que configuran un único todo, debe entenderse como la aspiración fundamental de esta ley. Ahora bien, ello no debe llevar a utilizar el mecanismo de uniformización como herramienta exclusiva de armonización.”*

Las líneas anteriores nos parecen suficientemente ilustrativas de una atenuación de las intenciones armonizadoras del legislador de 1989, mucho menos ambiciosas que las que inicialmente se desprendían de los categóricos términos en que se expresaba el artículo 14.3 de la LTH, renunciando al mecanismo de uniformización como herramienta exclusiva de

armonización.

Por otra parte, y planteándose como una de las alternativas la de regular todos y cada uno de los aspectos a armonizar llegando en una sola Ley a la regulación concreta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar, renuncia sin embargo a la utilización de dicha técnica, optando por la elaboración de una ley marco (la propia Ley 3/1989) reservando el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos a nuevas leyes dictadas por el Parlamento que regularán determinados aspectos relativos a uno o varios tributos, lo que hará que las normas de armonización, así como la adaptación de la normativa vigente de los Territorios Históricos, se vaya aplicando escalonadamente. Nos encontramos así, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley, con una suerte de proceso dinámico de armonización en el que, (¿partiendo de una situación de desarmonización?) tras fijarse el “marco” del mismo, constituido por los preceptos de la Ley 3/1989, debe llevar paulatinamente a una adaptación de la normativa tributaria vigente en la que se vaya aplicando escalonadamente el grado de armonización (¿uniformización?) que se decida para cada una de las figuras tributarias<sup>12)</sup>.

A asegurar ese proceso armonizador parece dirigirse la Disposición Adicional de la Ley que contiene un mandato al Gobierno para que remita al Parlamento el proyecto o proyectos de ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos impuestos y especialmente, y en un plazo no superior a un año, los correspondientes a la armoni-

<sup>12)</sup> Literalmente la exposición de motivos de la Ley 3/1989, señala que “...se recurre al mecanismo de Leyes dictadas por el Parlamento que regularán determinados aspectos relativos a uno o varios tributos, lo que hará que las normas de armonización, así como la adaptación de la normativa vigente de los Territorios Históricos se vaya aplicando escalonadamente.”

zación contenida en los artículos 3.º, 4.º,d), 5.º,e), f) y g)<sup>13)</sup>, obligación que el Gobierno Vasco ha manifiestamente incumplido y que, por otra parte, ha quedado vacía de contenido como consecuencia de la aprobación de la Ley 4/1998, ya mencionada, que amplía los aspectos susceptibles de armonización en los distintos impuestos en consonancia con la ampliación, a su vez, de las competencias normativas que, básicamente en la imposición directa, fueron asumidas por el País Vasco tras las modificaciones del Concierto Económico aprobadas desde la entrada en vigor de la Ley 3/1989.

A nuestro modo de ver el delicado equilibrio que la ley armonizadora pretende mantener entre el respeto al principio de competencia (“la necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones”) y un grado de armonización reforzado (“que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos se caracterice por el acorde entre las partes que configuran un único todo, debe entenderse como la aspiración fundamental de esta ley”) ha venido a diseñar un escenario armonizador en el que se aprecia con dificultad el contenido de las obligaciones de esa naturaleza que los Territorios Históricos deben respetar a la hora de la aprobación de la normativa tributaria y que se pone de manifiesto con claridad en el contenido dispositivo de la Ley.

### c.2) El contenido del mandato de armonización.

Después de confirmar en su artículo 1 el objetivo

<sup>13)</sup> Los referidos aspectos se refieren a los “Aspectos armonizadores con carácter general” (artº 3), la “deducción por inversiones en activos fijos materiales en el IRPF” (art 4º, letra d) y en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades (artículo 5): la “deducción por inversiones en activos” (letra e), la “distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos dieciocho y siguientes del Concierto Económico” (letra f) y la “determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común” (letra g).

legal de configurar el marco de armonización del régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco, es el artículo 2 de la Ley 3/1989, el que nos ofrece la pauta fundamental del contenido material de la armonización prevista legalmente.

#### *“Artículo 2. Armonización.*

*Las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que en materia de armonización fiscal establezcan las leyes del Parlamento Vasco sobre los aspectos y con el alcance señalados en la presente ley, además de las contenidas en la Ley del Concierto Económico.*

*En cumplimiento de lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los Territorios Históricos, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.*

*El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma.”*

Como se desprende de la literalidad del precepto transcrito la Ley impone a los Territorios Históricos la obligación de respetar las reglas de armonización que se establezcan por el Parlamento Vasco precisando que dicha obligación deberá cumplirse sobre los aspectos y con el alcance señalados en la propia Ley 3/1989, asumiendo así la propia nor-

ma el papel de “marco” armonizador a que apela su exposición de motivos y el propio artículo 1 de la misma. Aun cuando dicha vocación de asumir cierto carácter básico se reconoce expresamente, nada impide, a nuestro juicio, que una ulterior ley del Parlamento que venga a fijar los elementos armonizables de una determinada figura tributaria se separe de los principios sentados en la ley que analizamos por aplicación de principios generales del derecho (*lex posterior derogat anterior*) sin que dicha vocación básica se convierta en un límite que se imponga al legislador futuro. Por ello, entendemos que la referencia a los aspectos y alcance de la propia ley únicamente puede entenderse en el sentido de que sus preceptos nos sirvan de pauta de interpretación de las eventuales leyes armonizadoras posteriores. La referencia al respeto a las normas armonizadoras que se contengan en el Concierto Económico<sup>14)</sup> nos parece, en cualquier caso superflua.

Dado que el segundo párrafo del precepto simplemente reproduce lo dispuesto en el artículo 14.3 de la LTH cuando impone la obligación de uniformización de los elementos esenciales de los distintos tributos, la verdadera novedad en el marco de la cuestión que analizamos la constituye el párrafo tercero en tanto en cuanto declara la posibilidad de que existan diferencias normativas sin que ello suponga una vulneración de las normas armonizadoras con la condición de que se garantice una presión fiscal equivalente en toda la Comunidad Autónoma.

No está exento de problemas de interpretación este párrafo puesto que, aunque parece tener su fundamento o referencia más obvia en la propia regla

<sup>14)</sup> La ley 3/1989 incurre aquí en un error demasiado común cual es el de confundir la Ley aprobatoria del Concierto Económico, como se sabe de artículo único y que se limita a aprobar el Concierto con el propio Concierto que se anexa a dicha Ley. Es el Concierto el que incluye normas de armonización y no su ley aprobatoria.

armonizadora tercera contenida en el artículo 3 del CE, que exige a los Territorios Históricos que, en la elaboración de la normativa tributaria, mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, contiene una diferencia notable al eliminar en la regla de la Ley 3/1989 el calificativo de “efectiva” al referirse a la, necesariamente equivalente, presión fiscal entre los Territorios Históricos, mientras que dicha condición se predica en el CE respecto de la también equivalente presión fiscal entre los sistemas tributarios forales y el estatal.

En una primera aproximación no parece que podamos llegar a otra conclusión sino la de que la regla armonizadora conscientemente ha eludido referirse a la presión fiscal “efectiva” y por ello debe entenderse que la presión fiscal aludida debe ser la “nominal”, esto es la que se deriva de la propia letra de la normativa fiscal, con independencia de los efectos que puedan provocar sobre la misma las diferencias que se produzcan entre los Territorios Históricos derivadas de razones de eficacia u oportunidad, interpretación que queda reforzada si tenemos en cuenta que el mismo párrafo encarga la labor de garantía del mantenimiento de la equivalencia de presión fiscal a las propias “disposiciones normativas diferentes”. Una interpretación como la propuesta hace saltar por los aires la consolidada doctrina jurisprudencial sobre el contenido de la regla armonizadora contenida en el CE que viene a exigir una comparación de las presiones fiscales respectivas que se deriven de la aplicación de los sistemas tributarios de manera global, y no impuesto a impuesto, y en un marco temporal significativo<sup>15)</sup>.

De aceptar el razonamiento anterior nos encontraríamos ante un panorama en el que las reglas concertadas exigirían para entender cumplida la re-

<sup>15)</sup> Puede consultarse el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991.

gla armonizadora el hecho de que de la aplicación de cada uno de los sistemas tributarios forales en su conjunto se derivara una presión fiscal efectiva equivalente a la generada por la aplicación del sistema estatal y que, a su vez, la presión fiscal nominal de cada uno de los sistemas tributarios forales tuviera que ser equivalente entre sí. El único margen entonces que mantendrían los Territorios Históricos sería el de modular la presión nominal compensando las diferencias normativas de unas figuras tributarias con otras, de tal manera que la comparación entre la presión nominal de cada Territorio Histórico ofrezca resultados "equivalentes" y la presión fiscal efectiva derivada de la aplicación de todos y cada uno de los sistemas tributarios, forales y común, resultara también "equivalentes". Se trataría de una uniformización encubierta que llevaría aparejada también una uniformización por vía indirecta con la normativa estatal.

Por ello nos inclinamos por interpretar el párrafo que analizamos como una manifestación más de la tensión entre la vocación uniformizadora de la norma y el predicado y necesario respeto a la competencia de los Territorios Históricos, ofreciendo una válvula de escape a unas reglas de armonización que, en su literalidad, conceden un escaso margen de diferenciación entre las normativas tributarias forales.

Sin perjuicio de la regla general anterior los siguientes artículos de la Ley 3/1989 se encargan de identificar los elementos esenciales de cada una de las figuras tributarias que se entiende que deben ser regulados de manera uniforme. Sin entrar en la regulación particular de cada una de ellas sirve de botón de muestra lo relativo al Impuesto sobre Sociedades, aunque las conclusiones que obtengamos del análisis de esta particular figura las creemos prácticamente extrapolables al resto de las mismas.

En relación con este Impuesto el artículo 5, en la redacción aprobada por la Ley 4/1998, señala:

*"Artículo 5.*

*En relación con el Impuesto sobre Sociedades se armonizarán, cuando proceda, los siguientes aspectos:*

*a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos del Impuesto:*

*1.- El ámbito de aplicación.*

*2.- El hecho imponible. En especial, el establecimiento, la supresión y la prórroga de las exenciones.*

*3.- El sujeto pasivo.*

*4.- La base imponible. En especial, el establecimiento de planes especiales y de los coeficientes máximos y mínimos de amortización de los activos.*

*5.- La base liquidable.*

*6.- El tipo de gravamen.*

*7.- Las deducciones de la cuota.*

*8.- El devengo.*

*9.- Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos a cuenta.*

*10.- Los regímenes especiales.*

*b) La regularización y actualización de valores de activos.*

*c) La distribución entre las Diputaciones Forales*

de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos 18 y siguientes del Concierto Económico.

d) *La determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común.*

e) *El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades de no residentes.*"

La letra a) del precepto señala con inusitada amplitud los aspectos sustantivos que deberán armonizarse identificando la totalidad de los elementos que componen la estructura del impuesto, incluyendo los relativos a los propios regímenes especiales. Volvemos a encontrarnos aquí con la tendencia uniformizadora presente a lo largo y ancho de la norma, sin que se excluya a su vez la habitual válvula de escape al señalar que dicha armonización se realizará "cuando proceda". Además se señalan como aspectos a armonizar, aunque no bajo el calificativo de sustantivos, cuestiones bien de carácter coyuntural, como la regularización y actualización de activos, bien que han salido del ámbito del Impuesto de Sociedades, como es el caso del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades de no residentes<sup>16)</sup>, o finalmente otras que podrían incluirse en el artículo 3, entre los aspectos armonizadores de carácter general (las letras c y d).

Nos encontramos así con un nuevo problema interpretativo a la hora de decidir cuando "procede" armonizar los aspectos sustantivos señalados. Una

primera interpretación nos llevaría a considerar que dicha expresión supone una especie de remisión a las ulteriores leyes armonizadoras a que se refiere la Disposición Adicional de la Ley de manera que serían éstas últimas las encargadas de concretar la obligación de armonización en cada una de las figuras tributarias. Una interpretación como la señalada vaciaría de contenido material casi completamente la función armonizadora de la Ley 3/1989 aunque salvaría los muebles, valga la expresión, a fin de entender cumplido formalmente el mandato armonizador derivado del Estatuto y de la LTH.

Una segunda interpretación podría llevarnos a considerar que la expresión "cuando proceda" se refiere a una hipotética situación en la que, tras producirse y constatarse una desarmonización contraria a los preceptos de la Ley, "procede" darle solución adoptando las medidas reactivas oportunas. Se convertiría así la obligación de armonización en una especie de armonización a posteriori o armonización terapéutica que vendría a poner remedio al incumplimiento de la previsión legal. Abundaría en una interpretación de esta naturaleza la necesidad de constatar la falta de equivalencia de la presión fiscal derivada de los distintos sistemas tributarios forales a fin de considerar incumplido el mandato armonizador. Sin embargo se nos antoja una interpretación en exceso forzada y contraria al espíritu de la ley, cuya vocación de construir el marco de armonización en el que debe desenvolverse la normativa tributaria foral parece exigir que sus mandatos sean respetados por los Órganos Forales competentes precisamente a la hora de la aprobación de aquélla. Por otra parte el propio instrumento que la propia Ley prevé como garantía de armonización, el informe del OCTE, constituye un mecanismo de armonización ex ante.

<sup>16)</sup> Este Gravamen se incorporó a la regulación del nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado mediante Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

**c.3) La aplicación de las leyes de armonización. El papel del Órgano de Coordinación Tributaria.**

Según expresa la Exposición de Motivos de la Ley 3/1989, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) se crea por la misma con la misión, entre otras, de garantizar que las disposiciones que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos se ajusten a lo dispuesto en las normas armonizadoras mediante la emisión de un informe preceptivo que deberá ser emitido en un tiempo determinado.

Así lo confirma el artículo 11 de la propia Ley imponiendo a las Diputaciones Forales la obligación de remitir al OCTE en fase de anteproyecto, y por ello con anterioridad a que sean sometidos a la consideración del órgano competente para su aprobación, las disposiciones de carácter general relativas a materias que hayan sido objeto de armonización.

*“Artículo 11. Aplicación de las leyes de armonización.*

*El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la presente Ley.*

*A estos efectos las Diputaciones Forales remitirán al Órgano de Coordinación Tributaria el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación.*

*El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe dentro del plazo de treinta días. El informe se entenderá emitido en sentido favorable una vez*

*transcurrido el plazo señalado.*

*Asimismo el Órgano de Coordinación Tributaria emitirá su informe en un plazo máximo de diez días cuando lo soliciten las tres Diputaciones Forales o, en su caso, previa declaración de urgencia, a solicitud de una de ellas, apreciada dicha urgencia por el Órgano de Coordinación Tributaria.”*

Llama la atención la naturaleza no vinculante del informe emitido por el OCTE, si bien resulta congruente con el respeto a las competencias de los Órganos Forales puesto que dotar al dicho informe de fuerza vinculante sería tanto como eliminar de un plumazo la capacidad normativa de las Juntas Generales, únicas instituciones legitimadas para mantener, establecer y modificar el régimen tributario. El carácter vinculante del informe obligaría a una tramitación ante las Juntas Generales bajo el procedimiento legislativo de lectura única, que se limitarían a aprobar o rechazar el texto previamente informado por el OCTE.

No es éste último el sistema diseñado por la Ley de armonización sino más bien otro basado en una suerte de armonización preventiva que asegura que el contenido de los proyectos de disposiciones generales se someten a la consideración de los órganos competentes para aprobarlos en condiciones de cumplimiento de las reglas de armonización, sin perjudicar, por ello, que las eventuales modificaciones que aquéllos estimen oportuno incorporar a los proyectos constituyan, por ese solo hecho, un incumplimiento de las mismas. Es por esta razón por la que el papel del OCTE está, en el diseño legal, muy alejado del que las opiniones vertidas últimamente en los medios de comunicación por responsables políticos o comentaristas periodísticos parecen atribuirle, agotándose su papel con la emisión del informe preceptivo previsto.

Otro caso sería si la norma legal hubiera introducido algún mecanismo de reacción frente a una decisión normativa de los Territorios Históricos, de naturaleza suspensiva o revisora, que, como hemos visto no aparece en el contenido de la Ley. Aunque en contadas ocasiones ha llegado incluso a producirse el caso de que un anteproyecto, no habiendo sido informado favorablemente por el OCTE, ha sido sometido al órgano foral competente y aprobado en sus propios términos por éste, sin que se haya producido reacción alguna frente al ataque a la armonización realizado.

La ausencia de fuerza vinculante del informe emitido impide además que una eventual tacha de legalidad de una medida tributaria adoptada por los Territorios Históricos por incumplimiento de las normas armonizadoras pudiera basarse con éxito en el contenido del informe emitido.

A pesar de todo lo anterior debe constatarse que los mecanismos descritos han funcionado correctamente y con un alto grado de efectividad habiéndose alcanzado un grado de armonización satisfactorio, con la única excepción, en los casi veinte años de vigencia de la Ley, de la situación que al principio de estas páginas hemos descrito en relación con la normativa del Impuesto de Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

#### 4. La reacción frente a la desarmonización.

Somos conscientes de que de lo dicho hasta ahora cabría extraer una conclusión que puede estimarse contraria al espíritu de las normas que afirman la necesidad de la armonización, cual es la ausencia de mecanismos legalmente previstos que aseguren que dicha armonización se realice efectivamente (*ex ante*) o que pongan remedio a una situación que se identifique contraria a ley armonizadora (*ex post*), más aún cuando también hemos

justificado, en el propio diseño del sistema institucional vigente, la necesidad, o al menos la conveniencia, de un grado reforzado de armonización.

Pero es que, además de la mencionada ausencia de mecanismos de reacción que pudieran restituir la legalidad atacada, la propia identificación, en algunos casos, de la norma desarmonizadora plantea cuestiones de difícil solución. Nos referimos en concreto a la falta de un sistema que opere de referencia a la hora de determinar cual debe ser el remedio a la desarmonización producida, puesto que las normas de armonización únicamente obligan a la armonización recíproca de los sistemas tributarios instaurados por los Territorios Históricos, sin prejuzgar el nivel de presión fiscal deseable. Basta entonces con que la presión fiscal que se derive de los distintos sistemas tributarios resulte equivalente entre sí para evitar cualquier acusación de incumplimiento del mandato armonizador interno.

No ocurre lo propio con la aplicación de la armonización prevista en el Concierto Económico, puesto que en este último caso el sistema tributario común opera como sistema de referencia, de tal modo que una eventual sanción de ilegalidad por incumplimiento de los principios de armonización concertados obligaría a los Territorios Históricos a revisar su normativa a fin de recuperar la equivalencia con la presión fiscal efectiva derivada del sistema común o a eliminar, en su caso, la distorsión en la asignación de recursos producida o el atentado a la libre circulación de personas o capitales.

Piénsese en la posibilidad, que por excesivamente teórica no puede descartarse, de una situación en que los tres Territorios Históricos se separen en distinta intensidad o dirección de los informes emitidos por el OCTE o una situación de desarmonización derivada precisamente de la inactividad de uno de los Territorios Históricos, como la que se ha

planteado desde la aprobación de la última reforma del Impuesto sobre Sociedades en Álava y Bizkaia mientras en Gipuzkoa fue retirado el proyecto de las Juntas Generales ante la falta de los apoyos políticos necesarios para su aprobación. La identificación de la normativa vulneradora de la legalidad plantearía en estos casos problemas jurídicos de difícil solución.

Ni siquiera una eventual declaración de nulidad de alguna de las normativas, conseguida a través de un recurso directo o indirecto contra una de ellas, solucionaría el problema porque el órgano judicial tendría vedada la decisión sobre cual deba ser la normativa que haya de sustituir a la anulada al objeto de recuperar la legalidad perdida, puesto que dicha decisión corresponde con carácter exclusivo al órgano legislativo competente.

Esta situación puede fundamentar posturas *de lege ferenda* favorables a la necesidad de reconocer facultades normativas al Parlamento Vasco para imponer, *sustituyendo in totum* la capacidad normativa de los Territorios Históricos, una concreta regulación de alguna figura tributaria que asegure el nivel armonizador que se estime conveniente, ante un eventual fracaso de los mecanismos de colaboración, cooperación y armonización previstos. Incluso se oyen opiniones autorizadas que afirman que esa posibilidad ya existe en el ordenamiento jurídico vigente, poniendo por encima la necesidad legal de armonización sobre el principio de competencia.

Nos parecen poco convincentes posturas como las expuestas por varias razones. En primer lugar porque, aunque aceptáramos a efectos dialécticos la posibilidad de que a través de la actualización de los derechos históricos prevista en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1979 los territorios forales, titulares de aquéllos, estuvieran facultados para disponer de la capacidad

normativa tributaria en favor de las Instituciones Comunes, lo cierto es que, en el estado actual de la cuestión, no hay precepto alguno en las distintas normativas analizadas en el que pueda basarse una atribución de la competencia material al Parlamento Vasco, que le permitiera, vía una interpretación extensiva del concepto de armonización, regular directamente el contenido de una figura tributaria o alguno de sus elementos esenciales. Antes al contrario, todas las disposiciones que tienen que ver en la materia remiten a los Órganos Forales de los Territorios Históricos, sin que pueda apreciarse el más mínimo atisbo de una intención en el legislador de atribuir facultades normativas al Parlamento Vasco distintas de las de fijar mandatos de armonización que deban respetar los Órganos Forales. Así tanto el artículo 41.2.a), confirmado por el apartado Uno del artículo 1 del CE, como el artículo 6 de la LTH, en conexión con su artículo 8, o el propio artículo 14.3 de la misma, e incluso la Ley 3/1989, o reconocen expresamente la atribución de la competencia normativa en materia tributaria a los Territorios Históricos o contienen mandatos a los mismos a efectos de acoger y respetar, en las normas que de sus instituciones emanen, los principios y reglas armonizadoras que pudieran aprobarse en sede del Parlamento Vasco en ejercicio de su reconocida capacidad armonizadora.

Se nos antojan más viables desde el punto de vista de la realidad jurídica y política soluciones más respetuosas con la foralidad que no vacíen de contenido la competencia normativa de los Territorios Históricos. Así, y sin afectar a ésta última, sería posible la imposición de límites u horquillas que aseguren el grado de armonización deseado en cada figura tributaria, mediante Ley del Parlamento Vasco, cuyo contenido debería ser objeto previo de negociación con los Territorios Históricos y ser aprobadas mediante el procedimiento de lectura única.

Por otra parte, a la hora de escribir estas líneas nos encontramos pendientes de una decisión a adoptar por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en contestación al planteamiento de una cuestión prejudicial por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco<sup>17)</sup> en la que debe aclararse la forma en que ha de interpretarse y aplicarse en el marco del Concierto Económico los principios sentados en la Sentencia del llamado Caso Azores<sup>18)</sup>, en relación con la concurrencia en el caso de la normativa foral del Impuesto de Sociedades del triple test de autonomía, institucional, procedimental y económica, afirmados en ésta. Creemos que debemos ser extremadamente prudentes hasta que dicha interpretación se produzca puesto que, como ya pusieron de manifiesto los representantes del Servicio Jurídico de la Comisión Europea en sus alegaciones ante el Tribunal, el reparto competencial y de recursos vigente en la Comunidad Autónoma puede afectar al reconocimiento a los Territorios Históricos de los elementos necesarios para afirmar su autonomía procedimental o económica.

Como es sabido la Sentencia del Caso Azores, prescindiendo ahora de los aspectos relacionados con las autonomías institucional o económica, afirmó como uno de los requisitos para apreciar si las medidas son adoptadas por una autoridad lo suficientemente autónoma, determinando por ello que el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad se limite a la zona geográfica de la entidad

**17)** Asunto C-428/06 (acumulado a los Asuntos C-429/06 a C-434/06). Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco (España) el 18 de octubre de 2006 — Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral de Vizcaya, Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, Confederación Empresarial Vasca

**18)** Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, república Portuguesa, apoyada por el Reino de España y por el Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte, contra Comisión de las Comunidades Europeas

subestatal que adopta la medida, la necesidad de que sea adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Aunque pueda resultar algo forzado entender que la referencia al Gobierno Central pueda interpretarse como relativa a otro nivel intermedio, cual sería el caso de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma Vasca, no debemos despreciar sin más el argumento, ante el contenido de las alegaciones del Servicio Jurídico de la Comisión Europea en la Vista Oral celebrada en Luxemburgo el pasado 28 de febrero.

Aceptar esta línea interpretativa sería tanto como afirmar que ante unos regímenes básicamente idénticos, como los de Concierto y Convenio, la Comunidad Foral de Navarra cumpliría el requisito de autonomía procedimental mientras se negaría dicho cumplimiento a la Comunidad Autónoma Vasca, precisamente por el hecho de que, en ejercicio de sus legítimas potestades de autoorganización, la estructura de la propia Comunidad se ha establecido bajo un determinado reparto competencial que responde a la existencia de tres Territorios Forales y el reconocimiento de sus Derechos Históricos. Bastaría con organizar el reparto competencial en la materia afectada (la capacidad normativa en el Impuesto sobre Sociedades) de manera que satisficiera las exigencias derivadas de esa interpretación para solventar la cuestión. No queremos decir con ello que la solución estaría exenta de dificultades puesto que la atribución de capacidad normativa material al Parlamento Vasco en los impuestos concertados exigiría una actualización de los derechos históricos, en la dicción de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, que en nuestra opinión no podría realizarse sino mediante una modificación del Estatuto de Autonomía. La buena noticia, en todo caso, sería que la solución al problema quedaría

básicamente en manos de los propios poderes públicos vascos y sometida a la decisión de sus ciudadanos.

En nuestra opinión la única reacción viable dirigida a restablecer una situación de armonización sería la de la impugnación de la normativa responsable de la vulneración legal ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Entendemos que tanto el Gobierno Vasco como las otras Diputaciones Forales estarían legitimadas para la interposición del recurso ante el interés en la armonización que se deriva de lo expuesto hasta ahora. Sin embargo conseguir una sentencia en la que se declare la nulidad de la normativa desarmonizadora se nos antoja de una complejidad extrema porque la simple constatación de la desarmonización, que pudiera resultar meridiana por la simple comparación de textos legales aun con los problemas ya señalados derivados de la ausencia de un sistema de referencia, no bastaría para soportar tal declaración de nulidad, puesto que sería además necesario acreditar la vulneración de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 2 de la Ley 3/1989, en el sentido de entender además afectada la equivalencia de las presiones fiscales derivadas de los respectivos sistemas tributarios.

## 5. Conclusiones

Del análisis realizado caben extraer, a nuestro juicio, las siguientes conclusiones:

PRIMERA. La declaración constitucional de amparo y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, contenida en la Disposición Adicional Primera de la Constitución española de 1979, implica el reconocimiento a las Instituciones del País Vasco de aquéllos, cuya actualización debe reali-

zarse, en su caso, en el marco de la propia Constitución y del Estatuto de Autonomía.

SEGUNDA. La concreta forma en que el Estatuto de Gernika ha procedido a dicha actualización ha sido mediante el reconocimiento del carácter exclusivo de la competencia normativa en materia tributaria a los Territorios Históricos complementado con la atribución al Parlamento Vasco de la facultad de dictar normas de armonización que deben ser observadas por aquéllos en el ejercicio de su capacidad exclusiva para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

TERCERA. El ejercicio que el Parlamento Vasco ha realizado de sus facultades supone el establecimiento de un marco de armonización ex ante con un contenido del mismo que implica un grado de armonización sustancialmente más elevado que el que se deriva de las propias reglas armonizadoras que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos deben respetar en relación con el sistema tributario estatal, hasta el punto que se prevé incluso la uniformización de los elementos sustanciales de los diferentes tributos.

CUARTA. Esta armonización reforzada encuentra su fundamento y justificación en el propio diseño competencial y financiero del País Vasco que se deriva de la Ley de Territorios Históricos en que el sistema de participación en los ingresos derivados del Concierto Económico fundamenta un interés recíproco en asegurar la homogeneidad y la suficiencia de los mismos, tanto por parte de las Instituciones Comunes, acreedoras de la mayor parte de aquellos, como de los propios Territorios Históricos.

QUINTA. El contenido de las facultades de armonización atribuidas al Parlamento Vasco no supone, sin embargo, la posibilidad de regular el conte-

nido material de los impuestos a armonizar que queda reservada a los Órganos Forales integrándose dicha facultad en el denominado “núcleo intangible” de la foralidad, sin perjuicio de la posibilidad de que, en un proceso de actualización alternativo al operado, la atribución de dicha capacidad normativa material pudiera resultar compatible con la idea que de la foralidad pudiera mantenerse en un momento histórico determinado, sin que ello debiera juzgarse contrario a la imagen de que de la misma pueda tener la conciencia social en cada tiempo y lugar.

SEXTA. A pesar del alto grado de armonización previsto la regulación que el legislador vasco ha realizado de la misma no contiene instrumento alguno que asegure la efectividad de aquélla, manifestándose en la normativa vigente con meridiana claridad una permanente tensión entre la vocación armonizadora de los principios legalmente previstos y el necesario respeto a la competencia exclusiva de los Territorios Históricos para decidir el contenido material de las normas tributarias sujetas a la obligación de armonización.

SÉPTIMA. El único instrumento previsto que se dirige a asegurar, con carácter preventivo, el cumplimiento de las reglas de armonización es el informe no vinculante a emitir, con carácter preceptivo, por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, sin que se prevea consecuencia alguna de una eventual modificación del contenido finalmente

aprobado con respecto al previamente informado.

OCTAVA. El único medio para recuperar la armonización perdida consiste en la impugnación de la normativa responsable de la vulneración de la legalidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa, para lo que tanto las Instituciones Comunes como los Territorios Históricos ostentarían un interés legítimo suficiente que justificaría su legitimación para obtenerlo.

NOVENA. En dicho procedimiento el reclamante debería acreditar una ausencia de equivalencia de la presión fiscal del sistema tributario en que se inserte la normativa impugnada con respecto a la existente en los sistemas tributarios que se entiendan armonizados, precisamente derivada de aquélla, de muy complicada viabilidad.

DÉCIMA. Una alteración de las conclusiones anteriores, de manera que resultara aceptable la atribución al Parlamento Vasco de competencias normativas materiales de naturaleza tributaria, exigiría una modificación estatutaria que justificara la pérdida del carácter exclusivo con que hoy se encuentra atribuida a los Territorios Históricos, lo que implicaría una modificación de alto calado político que afectaría al status jurídico de las distintas Instituciones, privativas y comunes, y que abarcaría tanto la estructura de distribución competencial como el diseño del sistema de financiación y de distribución de recursos en el seno de la Comunidad Autónoma.