



ARMONIZACIÓN FISCAL Y CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO (II)

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

V. LA PRAXIS DE LAS IMPLICACIONES DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEO EN LA CAPACIDAD NORMATIVA FISCAL DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA.

Una vez analizado el innegable impacto que el proceso de armonización europea produce en el ejercicio de la capacidades fiscales del Territorio Histórico de Bizkaia establecidas en el Concierto Económico, pasamos a analizar los efectos prácticos que dicho proceso ha originado, y origina en la actualidad, en el ejercicio de las competencias fiscales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Sin ánimo de ser exhaustivos vamos a proceder a realizar el presente análisis a través de una serie de ejemplos que ilustran el marco teórico analizado en la primera parte de este estudio.

V.1. Armonización fiscal positiva.

La acción normativa impulsada por la Diputación Foral de Bizkaia destinada a la traslación de las Directivas comunitarias al sistema tributario de Bizkaia, tanto en el ámbito de la imposición indirecta como en el de la imposición directa, cuenta con numerosísimos ejemplos.

En relación a la imposición indirecta, en primer lugar hay que poner de manifiesto que la ausen-

cia de competencia para la regulación de tributos como el IVA, los Impuesto Especiales o el Impuesto sobre las operaciones societarias, obliga a la utilización de un instrumento normativo singular en el ordenamiento jurídico de Bizkaia y específico de la materia tributaria, el Decreto Foral Normativo, que permite a la Diputación Foral de Bizkaia aprobar disposiciones con rango de Norma Foral, que deberán ser posteriormente convalidadas por la Juntas Generales del Territorio Histórico, en el supuesto en el que el sistema tributario de Bizkaia deba ser adaptado obligatoriamente a la regulación establecida en el ámbito estatal.

Tanto la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia, en su artículo 11.9, como la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico, en su artículo 8, prevén este instrumento normativo¹, a través del cual se procede a la adaptación del sistema tributario de Bizkaia a las Directivas comunitarias de armonización, en idénticos términos a los que se realiza en el ámbito estatal.

¹ Norma Foral 3/1987; Artículo 11.9. "Además de los supuestos de delegación normativa regulados en los apartados anteriores, la Diputación Foral podrá dictar Decretos Forales Normativos en materia tributaria en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico, deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el

(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal. Hacienda Foral de Bizkaia.

En el ámbito del IVA, la considerada por el Tribunal de Justicia europeo como errónea adaptación de la normativa comunitaria, en este caso la Sexta Directiva 77/388/CEE, realizada por el Estado español ha causado importantes perjuicios a la Hacienda Foral de Bizkaia y a sus contribuyentes y ha provocado la necesidad de modificar la normativa reguladora de este impuesto, tal y como hemos mencionado en el apartado 4.2 de este estudio.

Entre los ejemplos mas relevantes, destacamos el relativo al cálculo de la regla de prorata regulada en el artículo 102 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya redacción original fue declarada contraria a Derecho comunitario, mediante la STJCE de 6 de octubre de 2005², por incorrecta adaptación de la regulación del IVA en el Estado español a la Sexta Directiva o la vinculación de la deducibilidad de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad al cumplimiento de ciertos requisitos formales que contemplaba la normativa reguladora del IVA hasta 21 de diciembre de 2000, (artículos 93 y 111 de la citada Norma Foral), que también fue declarada con-

traria a la Sexta Directiva por el Tribunal de Justicia europeo en el asunto Galbafrija.³

En materia de imposición directa, en la que en virtud del Concierto Económico estamos ante tributos concertados de normativa autónoma, las pocas y puntuales Directivas aprobadas en el ámbito comunitario han sido adaptadas al sistema tributario de Bizkaia mediante las oportunas Normas Forales.

Entre otras destaca la Norma Foral 4/1992, de 26 de junio, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, cuya finalidad fue la incorporación a la normativa vizcaína, por un lado, del régimen de diferimiento de tributación en las rentas puestas de manifiesto en las operaciones de reestructuración empresarial, contenido en la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados Miembros, y por otro, del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de

territorio de régimen común." NFGT: Artículo 8. Decretos Forales Normativos en materia tributaria. "1. La Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria denominadas Decretos Forales Normativos en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el territorio de régimen común".

² Asunto C-2004/03. "El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común de impuesto sobre el valor añadido: base uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones."

³ La Sentencia del TJ de la CE, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 Galbafrija, SL/AEAT de 21 de marzo de 2000 mantiene: "la normativa nacional del IVA en su art. 111 exige el cumplimiento de dos requisitos a aquellos empresarios o profesionales que pretendan deducir, sin esperar al inicio efectivo de la actividad, las cuotas que hubieran soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades: presentar antes de soportar las cuotas la declaración previa al inicio de las actividades e iniciar las actividades dentro del plazo de un año desde la presentación de la declaración indicada. El incumplimiento de estos requisitos se sanciona con un retraso sistemático del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo, pudiendo incluso perder tal derecho si no se ejercitara en un plazo de cinco años o dicho inicio no se produjera. Tal normativa es contraria a la Sexta Directiva 77/388/CEE porque va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude (el art. 22, apartado 8 de la Directiva faculta a los Estados miembros a establecer con este fin otras obligaciones no previstas en la Directiva) y porque, cuando la Sexta Directiva establece la obligación de los sujetos pasivos de declarar la iniciación, la modificación y el cese de sus actividades no autoriza a los Estados miembros a retrasar el ejercicio del derecho a deducir en caso de que no se hubiera presentado dicha declaración".

Estados Miembros diferentes, contenido en la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio.

Estas Directivas, a su vez, han sufrido modificaciones a lo largo de estos 20 años que también han sido incorporadas al sistema tributario de Bizkaia, siendo una de las más recientes la modificación de la Directiva 90/434, operada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero, incorporando al ámbito de aplicación de este régimen a las operaciones de traslado del domicilio social de una Sociedad Anónima Europea o de una Cooperativa Anónima Europea. Esta adaptación se ha realizado en Bizkaia mediante la aprobación de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas tributarias.

V.2. Armonización fiscal negativa.

V.2.a) Legislación judicial:

Las obligaciones de no hacer o de remover aquellos obstáculos que vulneren las libertades del TFUE impuestas por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo han obligado en múltiples ocasiones a efectuar modificaciones normativas en la legislación fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia, fundamentalmente en relación a la fiscalidad empresarial.

Uno de los ejemplos más recientes lo tenemos en la modificación del régimen de subcapitalización, regulado en el artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, operada por la Norma Foral 2/2004, de 23 de abril, de medidas Tributarias de 2004, mediante la que se establece que la norma de la subcapitalización no es de aplicación cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado como paraíso fiscal.

Con esta modificación, la normativa vizcaína incorpora los criterios de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 2002, recaída en el asunto C-

324/00 (Lankhorns-Hohorst GmbH Vs Finanzant Steinfurt), en el que se analizó la norma de subcapitalización alemana, similar a la del Territorio Histórico de Bizkaia. En dicha Sentencia, el Tribunal concluye que una norma de subcapitalización como la alemana hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de sociedades domiciliadas en otros Estados Miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el Estado Miembro que adopte dicha disposición. En consecuencia, el Tribunal resuelve que tal norma de subcapitalización se opone a la libertad comunitaria de establecimiento. El Tribunal recuerda que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados Miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y, en particular, deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad.

En la actualidad tenemos otro procedimiento en curso ante el Tribunal de Luxemburgo como consecuencia de la demanda interpuesta por la Comisión Europea ante el Tribunal de Luxemburgo contra el Reino de España por vulneración de la libertad de establecimiento recogida en el artículo 49 TFUE.

Se trata del asunto C-64/11⁴, en él la Comisión entiende que la regulación española de la tributación de salida en el Impuesto sobre Sociedades o exit tax⁵ es contrario a la libertad de establecimiento del TFUE, ya que hace pagar a las empresas el Impuesto sobre Sociedades sobre las plusvalías tácitas que tienen en su balance si trasladan su domicilio a otro Estado Miembro, mientras que dichas plusvalías tácitas no tienen consecuencias fiscales inmediatas si el traslado se produce dentro del territorio del Estado español.

⁴<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:113:0008:0009:ES:PDF>

⁵ Esta regulación es idéntica en la legislación estatal del Impuesto sobre Sociedades (objeto de la demanda) y en la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia.

Casi con toda probabilidad el Tribunal de Justicia europeo dará la razón a la Comisión Europea por lo que el artículo 17.1 de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades, que regula el exit tax en idénticas condiciones que la normativa estatal, deberá ser modificado por las Juntas Generales a instancias de la Diputación Foral de Bizkaia para adecuarse al fallo de la sentencia.

V.2.b) Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas:

Como hemos comentado en el apartado 4.3 anterior, entre las 66 medidas fiscales que se identificaron como potencialmente perniciosas en el Informe final del Grupo Primarolo, presentado en noviembre de 1999, se incluyó el Régimen especial de los Centros de coordinación, dirección y financieros regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos.

En la redacción original de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, aprobada en 1996, el Capítulo III del Título VIII estaba dedicado a la regulación de este régimen, siguiendo el modelo belga de los centros de coordinación que procedía de 1982.

Su calificación como regímenes fiscales potencialmente perjudiciales desde el punto de vista comunitario provocó su inclusión entre las medidas a derogar necesariamente por el Territorio Histórico de Bizkaia en el Acuerdo de Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, conocido como "paz fiscal", y sobre el que nos extenderemos en el apartado 6.2.a) del presente estudio al analizar la armonización fiscal en el ámbito interno (Estado-País Vasco).

En Bizkaia dicha derogación se efectuó mediante la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, con efectos desde el 5 de abril de 2000.

V.2.c) La política de ayudas de estado:

Hemos analizado desde el marco teórico la utilización por parte de la Comisión Europea de la política de ayudas de estado como elemento de armonización negativo, es decir, su control sobre la soberanía fiscal de los Estados Miembros con la finalidad de que en ejercicio de la misma no se favorezca a determinadas empresas o producciones produciendo un falseamiento de la competencia en el mercado de la unión.

No obstante, aunque en muy contadas ocasiones, la política de ayudas de estado también ha sido utilizada por parte de la Comisión Europea como elemento de armonización positiva y ha sido la base en la que se han asentado los cimientos de la aprobación de regímenes tributarios armonizados en la mayor parte de los Estados Miembros, debido a que a pesar de tratarse de ayudas de estado la Comisión Europea ha considerado su compatibilidad con el TFUE, tal y como permite su artículo 107.3, en aras al interés común de la Unión.

Limitando la capacidad normativa del Territorio Histórico de Bizkaia, como ejemplo de armonización negativa, podemos destacar la calificación de la deducción por actividades de exportación, regulada en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, como ayuda de estado incompatible, que originó en 2007 la consiguiente obligación para la Diputación Foral de Bizkaia de aprobar un proyecto de Norma Foral para su tramitación en Juntas Generales con el objeto de derogar dicha deducción.

La Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, en relación a la Ayuda de Estado nº E 22/2004-España, consideró que la deducción por actividades de exportación, establecida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades estatal, regulada en los mismos términos que la contenida en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, constituía una ayuda de estado pues libera a sus beneficiarios de cargas fiscales que normalmente soportarían

en el ejercicio de su actividad económica y dicha liberación les posiciona en una situación privilegiada dentro del mercado único, falseando de este modo la libre competencia. A los efectos de su derogación, la Comisión Europea realizó a España una Recomendación de medidas apropiadas consistente en la eliminación gradual de la deducción en un plazo comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 1 de enero de 2011.

En ejecución de dicha Decisión y de la Recomendación de medidas apropiadas, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario, estableciendo un régimen transitorio de desaparición de la deducción que culminó con su completa eliminación para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

Como uno de los pocos ejemplos que existen de armonización fiscal positiva impulsada por la Comisión Europea a través de la política de ayudas de estado, encontramos el régimen de tributación por tonelaje o Tonnage Tax⁶, tal y como se conoce en el argot comunitario, que fue introducido en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, como régimen especial de las empresas de transporte marítimo, mediante la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, que dio nueva redacción al Capítulo III de la Norma Foral del impuesto, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2003.

El Tonnage Tax es en la actualidad un régimen de ayuda de estado regulado en la mayor parte de los Estados Miembros con intereses en el sector del transporte marítimo, claramente respaldado desde instancias comunitarias por haber demostrado ser de gran efectividad para lograr detener el declive estructural de la flota comunitaria

⁶ MARTINEZ BARBARA, G "La tributación por tonelaje: esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la UE". *Forum Fiscal Bizkaia*, 2010.

como consecuencia de la fuerte competencia internacional, objetivo prioritario para los intereses de la Unión Europea⁷.

El régimen de ayuda fue formalmente notificado por la Diputación de Bizkaia a la Comisión Europea el 15 de Julio de 2002 y fue aprobado el 5 de febrero de 2003 (Ayuda estatal N 572/2002), siendo la primera ayuda de estado fiscal de los sistemas tributarios vascos notificada y autorizada por la Comisión Europea.

V.3. Participación de representantes de la Diputación Foral de Bizkaia en los grupos de trabajo del Consejo ECOFIN.

La participación de las Instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten los proyectos normativos, que pueden tener incidencia sobre las facultades reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos, ha sido uno de los asuntos más polémicos, con mayores connotaciones políticas y de mayor proyección mediática de los relacionados con el régimen de Concierto⁸.

Debemos recordar que, en el año 2001, éste fue uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el nuevo Concierto: garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación que originó una prorroga unilateral del Concierto por parte del Estado y una aprobación tardía en mayo del 2002 del Concierto vigente en la actualidad.

Este principio de colaboración, que deja en manos del Estado la determinación de los cauces y mecanismos de colaboración en el ámbito internacional, se introdujo en el Concierto de 1981

⁷ *Directrices comunitarias sobre ayudas de estado al transporte marítimo (DO C 205 de 03.07.97) y Directrices comunitarias sobre ayudas al transporte marítimo. Comunicación C13/3 de 17 de enero de 2004.*

⁸ *Un extenso e interesante estudio de esta materia se desarrolla en la obra "Crisis y Renovación" de Enrique LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Ad Concordiam 2003.*

en el proceso de concertación de 1997 y, en la medida en que la internacionalización de las relaciones económicas va en aumento y que la armonización fiscal en el ámbito europeo es una realidad de evolución lenta pero constante, adquiere cada vez una mayor relevancia.

Esta participación ya se recogía expresamente en el artículo 5.Tres del Concierto de 1981 al establecer que "El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico"; cuestión distinta es que la puesta en funcionamiento de dichos mecanismos por parte del Estado no fuese arbitrada y que ello propiciara la posición de los negociadores vascos ante el nuevo Concierto de 2002. De hecho, el artículo 4.Dos del vigente Concierto reproduce de forma literal lo dispuesto en el Concierto anterior y, por ello, hemos estimado siempre que no estamos ante un problema jurídico sino de voluntad política por parte del Estado a la hora de arbitrar dichos mecanismos de participación. Como veremos a continuación el tiempo nos ha dado la razón.

No hay que negar la evidencia de que siendo los Territorios Históricos del País Vasco soberanos en materia tributaria se torna imprescindible su presencia, a través de los cauces que se acuerde o que se estimen oportunos, en aquellos foros bien de ámbito comunitario o de ámbito internacional en los que se traten cuestiones o materias que incidan en el contenido del Concierto Económico, fundamentalmente en aquellos en los que se traten cuestiones de fiscalidad directa.

En cualquier caso, el País Vasco no demandó nada en el proceso negociador del Concierto de 2000 de lo que el Estado no fuera consciente o sobre lo que existiesen obstáculos jurídicos para su puesta en marcha.

Por una parte, no hay obstáculo constitucional, estatutario o derivado del Concierto que impida la presencia de representantes de los Territorios Históricos, junto con representantes estatales, en las negociaciones tendentes a la adopción de

medidas sobre armonización fiscal o sobre aproximación de legislaciones en el ámbito de la Unión Europea; por otra, la posibilidad de dicha presencia es usual en Estados de estructura federal como Alemania, donde representantes de los Länder participan en cuestiones de su interés junto a los representantes federales.

Tal y como ya puse de manifiesto con ocasión de la aprobación del Concierto Económico en 2002⁹, existían a mi entender, dos vías para hacer efectiva dicha participación. Nueve años después, ha sido la segunda de ellas, que ya en aquél momento consideramos más apropiada, la que ha sido utilizada para hacer efectiva, a partir de abril de 2011, la participación de representantes del País Vasco en algunos de los grupos de trabajo del ECOFIN, en los que se tratan cuestiones relacionadas con las competencias fiscales de los Territorios Históricos.

Así en el acuerdo de apoyo a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 alcanzado por el EAJ-PNV y el PSOE, como hemos comentado el componente político de esta cuestión es innegable, se contempló expresamente la puesta en marcha de esta cuestión. Como consecuencia de dicho acuerdo político, la Comisión Mixta de Concierto aprobó en reunión celebrada en noviembre de 2010¹⁰ un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participen directamente, integrando la delegación del Estado español, en los siguientes grupos de trabajo del ECOFIN: D4- Cuestiones tributarias, D5- Código de Conducta y D-8 Lucha contra el fraude, en los cuales el representante del Estado será el que manifieste la posición española, sin perjuicio de la participación vasca en la formación de la misma.

Como consecuencia de lo anterior, la Diputación Foral de Bizkaia fue nombrada por acuerdo del

⁹ MARTINEZ BARBARA, G. "Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales". *Forum Fiscal de Bizkaia*. Marzo 2003.

¹⁰ Ver Acta de la Comisión Mixta del Concierto Económico 2/2010, de 22 de noviembre.

Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para representar al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D5-Código de Conducta, cuya virtualidad como instrumento de armonización fiscal ya ha sido analizada. Asimismo, las otras dos Diputaciones Forales han delegado su representación en la Hacienda Foral de Bizkaia en uno de los grupos de Fiscalidad Directa (D4) mas relevantes de la actualidad, que es aquél en el que se esta analizando la propuesta de Directiva realizada por la Comisión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS)¹¹ Por ello, desde abril de 2011, personal técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia asiste a dichos grupos de trabajo en representación del País Vasco.

VI. EL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO COMO PRINCIPIO INSPIRADOR DE LAS RELACIONES TRIBUTARIAS ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO.

Tal y como hemos analizado al ver el marco jurídico de la capacidad normativa de los Territorios Históricos en materia fiscal, el principio de armonización está configurado como uno de los principios generales inspiradores de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de procedencia estatutaria, artículo 41.2 a) EAPV, enunciado en el artículo 2 del Concierto Económico, que posteriormente es concretado en una serie de reglas de armonización que los Territorios históricos deben de tener en cuenta en la elaboración de la normativa tributaria.

La propia existencia de reglas de armonización y la constatación de su necesidad supone el reconocimiento de la concurrencia de varios sistemas generales que coexisten en el Estado español, 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 reconocida estatutaria y 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).”

Asimismo, entendemos, junto con parte de la doctrina¹², que en el Concierto además se establece una obligación de armonización mucho mas intensa, en realidad una obligación de uniformización, que la contenida en el artículo 3 del Concierto Económico, que es la derivada de la diferenciación entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común. Así, en el caso de estos últimos, la armonización impuesta por el Concierto es, en realidad, una homogeneización total con la normativa estatal en tanto en cuanto los Territorios Históricos han de aplicar las mismas reglas vigentes en cada momento en territorio común, negando el poder normativo material o el poder de innovación a los Territorios Históricos y reduciendo sus facultades normativas a una exclusiva perspectiva formal, en la medida en que las Normas Forales y los Decretos Forales se limitan a transponer la normativa estatal.

En consecuencia, si depuramos el concepto de armonización como principio limitador de la ca-

¹¹ COM(2011) 121 final de 16 de marzo de 2011. Propuesta de Directiva al Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

¹² DE LA HUCHA CELADOR, F. “El Régimen Jurídico del Concierto Económico” Ad Concordiam 2006

pacidad normativa de los Territorios Históricos, dicho concepto sólo tiene sentido en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, ya que es imposible que un impuesto concertado de normativa común pueda vulnerar cualesquiera de los cuatro principios armonizadores que impone el artículo 3 del Concierto Económico.

Al analizar los antecedentes normativos del artículo 3 del vigente Concierto Económico¹³, observaremos que el artículo 4 del Concierto de 1981, dedicado a la armonización fiscal, en su primera redacción, contenía 12 reglas armonizadoras¹⁴, la mayoría de las cuales no eran tales sino que

¹³ El artículo 3 del vigente Concierto Económico dispone:

"Los Territorios Históricos 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 actividades 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."

¹⁴ 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

constituían auténticas limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos.

Fue la reforma del Concierto Económico operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, la que redujo las reglas de armonización fiscal a las cuatro que están en vigor en la actualidad y la que produjo que éstas vinculen directamente a los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria y dejen de estar configuradas como normas armonizadoras con una vinculación más genérica que recaía sobre los sistemas tributarios del País Vasco.

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."

VI.1. Las reglas de armonización contenidas en el artículo 3 del Concierto Económico.

Como nota previa y común a su análisis destacamos que estos principios armonizadores debido a su formulación general han suscitado gran parte de las controversias relacionadas con la normativa tributaria de los Territorios Históricos, en el sentido de que en no pocas ocasiones se ha cuestionado el respeto de los mismos por parte de ésta. En consecuencia, han sido los Tribunales los que les han ido dando forma y les han dotado de contenido al tener que resolver sobre su vulneración por medidas tributarias concretas.

En este sentido, el Tribunal Supremo examinando el principio general de armonización de ordenamientos declara que: "...en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen en el artículo 4º (actual 3º) del Concierto Económico"¹⁵. De esta manera, establece la necesidad de ser cautelosos al imponer limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos, acudiendo al obligado respeto a la misma a la hora de aplicar las normas armonizadoras.

Por su parte el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha establecido que: "Las reglas armonizadoras del artículo 4 (actual 3) contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuando su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común."¹⁶

El principio de armonización fiscal descansa en las cuatro reglas que pasamos a analizar, no teniendo todas ellas la misma relevancia a efectos armonizadores. Así, mientras la regla contenida en la letra a) persigue un efecto armonizador a nivel conceptual y de principios generales de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y la contenida en la letra c) persigue un objetivo de

armonización de la información con fines estadísticos, son las reglas previstas en las letras c) y d) del artículo 3 las que pueden llegar a constituir verdaderas limitaciones de la capacidad normativa de los Territorios Históricos.

VI.1.a) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos:

La primera regla de armonización establece que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto Económico. Su formulación en estos términos procede de la modificación del Concierto de 1981, operada por la Ley 38/1997.

Así, la primera redacción de este principio de armonización en el Concierto de 1981 limitaba en mayor medida la capacidad normativa de los Territorios Históricos al establecer que eran de aplicación, y no una mera adecuación a la misma, la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollaban como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se opusiera a lo específicamente establecido en el Concierto Económico.

Tengamos en cuenta que esto suponía la aplicación de la sistemática, terminología y conceptos, tanto de los principios jurídicos tributarios básicos y comunes a todos los tributos contenidos en el sistema tributario estatal, como de toda la regulación que, en desarrollo de la Ley General Tributaria, determinaba los procedimientos de gestión, inspección, revisión y recaudación.

Este principio armonizador se veía incluso reforzado por el contenido de la Sección 9ª del Capítulo I del Concierto de 1981, en cuyo artículo 35 se establecía que las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarían la normativa sancionadora común, prevista en la Ley General Tributaria, a las infracciones cometidas en tributos de su competencia.

¹⁵ STS de 12 de septiembre de 1996.

¹⁶ STS de 24 de julio de 1998.

Formulado en estos términos, nos encontrábamos ante un principio que más que armonizador era altamente limitativo de la competencia de las Instituciones de los Territorios Históricos para establecer y regular su régimen tributario y para determinar cómo gestionan, recaudan e inspeccionan los tributos integrantes de sus sistemas tributarios.

A pesar de una redacción aparentemente tan restrictiva, fijémonos en la interpretación que tanto los tribunales ordinarios como el Tribunal Constitucional han hecho de la capacidad de los Territorios Históricos para regular sus procedimientos tributarios: "Las Haciendas Forales son plenamente competentes para regular los aplazamientos de las deudas tributarias, sin contradicción alguna con la previsión del artículo 4.1 del Concierto Económico, que no supone una obligación para las Haciendas Forales de regular la gestión y recaudación de los tributos de forma idéntica a las previsiones de la Ley General Tributaria, al contrario, tienen perfecta autonomía en esta materia, si bien la Ley General Tributaria será el hilo conductor para su sistemática y concepción."¹⁷

Tanto en la redacción originaria de esta regla de armonización como en la vigente, de nuevo nos encontramos ante elementos de contenido indefinido (terminología y conceptos), sin embargo cabe concluir que la jurisprudencia en relación a este principio hace una interpretación estricta del mismo determinando un ámbito restrictivo para su aplicación y hasta el momento los Tribunales nunca han declarado la vulneración del principio de armonización por la normativa tributaria de los Territorios Históricos en virtud del incumplimiento de la presente regla¹⁸.

VI.1.b) Mantenimiento de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado:

Dicen los expertos en materia económica que la expresión "presión fiscal" es normalmente utilizada como indicativo del esfuerzo económico a que son sometidos los ciudadanos por parte de los poderes públicos por la vía de la recaudación, bien a través del pago de tributos o bien de otro tipo de contribuciones, entre las que destacan la seguridad social y el desempleo. Y que además este esfuerzo económico puede venir originado por dos grandes grupos de factores de distinta naturaleza: el conjunto de las normas que integran los sistemas tributarios y la gestión y la aplicación de dichos sistemas¹⁹.

Por ello, hay algo que llama la atención en la formulación actual de este principio armonizador y es que solamente afecta a la elaboración de la normativa tributaria olvidándose del otro gran grupo de factores, que influye directamente en la configuración de la "presión fiscal efectiva" y que escapan del control de legislador puesto que se residencian en la actividad de aplicación de los tributos (gestión, recaudación, lucha contra el fraude fiscal...). De tal manera que nos podríamos encontrar ante la paradoja de que idénticas regulaciones tributarias produzcan presiones fiscales no equivalentes y, viceversa, que regulaciones tributarias normativamente dispares condujesen a presiones fiscales equivalentes.

En éste mi desconocimiento de la materia económica y sus metodologías y a simple vista, la redacción de este principio en el Concierto Económico entre 1981 y 1997 me parecía mas coherente con el fin perseguido, aunque extendiese su aplicabilidad a todo el sistema tributario y por ello fuese mas limitativa, ya que se establecía como una norma de armonización a respetar por "el sistema tributario de los Territorios Históricos" y cuyo cumplimiento debía derivarse de la

¹⁷ STSJVP de 18 de mayo de 1994 y STC de 21 de octubre de 1993.

¹⁸ STSJVP de 31 de diciembre de 1998

¹⁹ Para profundizar en esta materia véase, "Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico" Parte B. Instituto Europeo de Administración Pública: Fundación BBV 1997.

aplicación de todo el contenido del Concierto Económico.

Sin embargo, la realidad es que el principio está invocado como un principio a respetar por la normativa tributaria con lo que sus efectos sobre la presión fiscal efectiva global, término económico, pueden ser relevantes pero no necesariamente exclusivos ni decisivos.

En cualquier caso, la remisión que el Concierto Económico realiza al concepto económico "presión fiscal efectiva global equivalente" presenta a juicio de los expertos económicos importantes ambigüedades en el texto del Concierto, tanto en relación a cuáles deben ser sus parámetros de medición, como a qué intensidad en las diferencias de presión fiscal resultan ser equivalentes²⁰.

En relación con el cambio de adjetivos calificativos del término "presión fiscal" que se produjo en la concertación de 1997, que paso de "efectiva global inferior" a "efectiva global equivalente", aunque reconocemos que el principio constitucional de igualdad se respeta en mayor medida impidiendo tanto desigualdades por exceso como por defecto, nos encontramos ante un término de difícil definición. Claro está que tal vez sea el único adecuado, teniendo en cuenta que en ningún caso se podría pretender una presión fiscal efectiva global "idéntica", cuando estamos hablando de normativa tributaria emanada de potestades tributarias diferentes y que del cumplimiento del principio de armonización tal vez sea resultado lógico la "equivalencia".

En cualquier caso, las diferentes interpretaciones de este concepto están garantizadas y así lo han puesto de manifiesto los innumerables recursos interpuestos contra la normativa tributaria, fundamentalmente la relativa a incentivos fiscales a la inversión, de los Territorios Históricos invocando la vulneración de este principio.

Centrémonos en el adjetivo "global", ya que va a ser éste el que aporte en gran medida la pauta en la medición y aplicación de este principio. Así, la jurisprudencia establece que el hecho de que en unos impuestos determinados se concedan bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en Territorio Común.

En este sentido, los tribunales entienden que la amplitud y la indefinición con que está redactado este concepto jurídico y económico indeterminado propicia múltiples interpretaciones, y que se torna fundamental el análisis de su adjetivo global que nos indica que la presión fiscal efectiva a tener en cuenta es la producida por todo el sistema tributario, no por uno solo o por varios de sus tributos y, que en la mayoría de los supuestos las diferencias normativas analizadas solamente originarían, en caso de que se aportasen suficientes datos económicos para que fuese demostrada, una presión efectiva parcial inferior o no equivalente. Asimismo, señala la jurisprudencia que el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas, que establece el principio de presión fiscal efectiva global equivalente, no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema²¹.

Concluyen los tribunales señalando como única vía interpretativa para la medición de la presión fiscal efectiva global la de comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal.

Sin embargo esta tesis jurisprudencial pacífica y constantemente invocada por nuestros tribunales sufrió un quiebro, cuestionado por la doctrina debido a su fondo argumental, como consecuencia de los fallos del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998 y de 13 y 22 de octubre de 1998.

²⁰ ZUBIRI, I. "El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea". *Círculo de empresarios vascos*. 2000

²¹ STS de 17 de mayo de 1999, STS de 7 de febrero de 1998 y STS de 3 de mayo de 2001.

En ellos, obviando la tesis jurisprudencial expuesta, se declaró que las medidas de apoyo a la inversión, establecidas en 1988 en los sistemas tributarios de los tres Territorios Históricos, produjeron una presión fiscal efectiva global inferior a la del Territorio Común, acudiendo a argumentos de Derecho Comunitario y desviándose de los argumentos basados en derecho interno, que interpretan este principio en el sentido comentado y que permiten la existencia de diferencias en la presión global.

La traslación mimética de las reglas comunitarias a un ámbito que se rige por principios análogos pero no idénticos es el origen de este cambio jurisprudencial, en el cual el Tribunal Supremo, tras la Decisión 93/337/CEE, que declaró que dichos incentivos fiscales vulneraban las libertades básicas de libre circulación y establecimiento y las normas sobre libre competencia empresarial del Derecho Comunitario, entendió que dicha vulneración tenía que lesionar necesariamente los principios que con análogo fin y similar formulación establece el Concierto Económico. Y para que la infracción se pudiera hacer patente el Tribunal Supremo se vio en la tesitura de separarse de su doctrina sobre el significado del principio relativo a la presión efectiva global y consideró suficiente atender a las variaciones realizadas por las Normas Forales en un impuesto concreto en lugar de hacerlo con respecto al conjunto del sistema tributario.

VI.1.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:

Esta tercera regla de armonización con la redacción vigente desde 1997 tiene su origen en las reglas segunda y once del artículo cuatro dedicado a la armonización en el Concierto de 1981. En ella se condensan una serie de principios constitucionales que afectan a la unidad de mercado, la libre competencia y la igualdad en materia tributaria y tienen gran similitud con los recogidos en los artículos 38, 138.2 y 139.2 de la

Constitución española puestos en relación con el artículo 31.1 de la misma.

A pesar de que este principio recuerda en su formulación a los principios de Derecho Comunitario recogidos en el Título III del Tratado de Roma que garantizan la libre circulación de personas, derechos y capitales y el derecho de establecimiento dentro de la Unión Europea, este principio es solamente de aplicación en el ámbito del ordenamiento constitucional interno y no en el del ordenamiento jurídico comunitario, en el que desempeñan un rol diferente.

Son numerosos los conflictos que han llegado a los tribunales poniendo en cuestión el respeto a este principio de armonización por parte de ciertas medidas tributarias de los Territorios Históricos, especialmente en lo que a la tributación de las empresas se refiere. A ello han contribuido de manera decisiva las Comunidades Autónomas limítrofes, en especial La Rioja, que han sido muy beligerantes con el denominado "efecto frontera". Y los tribunales lo han tenido que interpretar en relación con la potestad normativa originaria de los Territorios Históricos o de Navarra sino también en relación a la potestad normativa cedida a las Comunidades Autónomas ya que la LOFCA establece un principio armonizador de contenido similar al que estamos analizando.

Es por ello que contamos con numerosos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Constitucional en esta materia, que sientan las bases de la línea jurisprudencial elaborada por los tribunales ordinarios y que son reiteradamente invocados por éstos al analizar este principio²².

Y en el análisis de la compatibilidad entre el principio de unidad económica y la diversidad jurí-

²² El Tribunal Constitucional en sentencia de 2 de junio de 1987 señala que: "...nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se sigue de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de una indiscutible competencia autonómica (foral), llevando la argumentación contraria, mas bien, a una inadmisibile constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad

dica que deriva de la autonomía, el Tribunal Constitucional señala que es necesario buscar un equilibrio entre ambos principios y que dicho equilibrio admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico siempre que se reúnan las siguientes características:

- Que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad.
- Que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso resulte proporcionada al objetivo que persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas.
- Que quede a salvo en todo caso el principio constitucional de igualdad.

Así, los criterios económicos y de política fiscal que se sigan por los Territorios Históricos en la elaboración de su normativa no tiene que ser uniformes con los del Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado y, por ello, no todas las incidencias en el mercado son un obstáculo ni vulneran la igualdad básica a que se refiere el artículo 139.2 de la CE, salvo que "intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no solo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin que aquellas persiguen."

Esta tesis jurisprudencial del Tribunal Constitucional ha servido de fundamentación jurídica para que en diversas ocasiones el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco o el Tribunal Supremo

de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado." y en sentencia de 1 de julio de 1986 señala que: "...la unidad de mercado no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos."

hayan considerado que la normativa tributaria de los Territorios Históricos no vulnera el principio objeto de análisis²³.

En buena lógica los mismos argumentos jurídicos han producido el efecto contrario y han llevado a los Tribunales en diversas ocasiones a concluir que ciertas medidas tributarias vulneran esta regla de armonización. De entre ellas destacamos la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de setiembre de 1999²⁴.

Como se observa hay pronunciamientos para todos los gustos y es harto difícil concretar en la

²³ Recordamos sentencias como la del TSJPV de 24 de julio de 1998 que declara conforme a derecho el concepto de PYME diferente al existente en territorio común; la de 20 de mayo de 1999 que declara la posibilidad de que las cooperativas especialmente protegidas puedan aplicar ciertas deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades sin que se produzca una distorsión de la asignación de recursos, ni menoscabo de la competencia empresarial; la de 3 de diciembre de 1999 que declara conformes a Derecho ciertos preceptos del régimen fiscal de fundaciones de Bizkaia por entender que no produce efectos distorsionadores en la asignación de recursos; o la del TS de 14 de diciembre de 1999 y la sentencia firme del TSJPV de 18 de mayo de 1994 que declaran no contrarias al presente principio las exenciones, contenidas en el sistema tributario guipuzcoano y vizcaíno respectivamente, para el cónyuge y los parientes en línea recta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones... Y muchas más.

²⁴ EL TSJPV declara conforme a derecho el contenido de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, salvo la reducción de la base imponible de este impuesto para las empresas de nueva creación. Así, entiende respecto a esta reducción que consiste en una acusada exoneración de gravamen que "...afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptibles de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitivas inasumibles." y concluye estableciendo que "...para la sola y legítima invitación a que se creen nuevas empresas en los territorios forales, se instrumentan mecanismos tan intensamente desgravadores de su renta imponible, que la desproporción y el desajuste deriva del empleo de un instrumento fiscal, la excepción o la quiebra del principio de igualdad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por razones de justicia distributiva o similares y que propicia consecuencias notorias en la posición competencial y en el sistema de asignación de recursos."

práctica en qué consiste la vulneración de este principio armonizador. Y para constatar lo anterior les presento dos sentencias del mismo tribunal, TSJPV, pronunciadas en un lapso de 6 meses, que en el análisis del mismo incentivo fiscal a la inversión, contenido tanto en el sistema tributario de Bizkaia como en el sistema tributario de Guipúzcoa, y utilizando la misma línea argumental, llegan a conclusiones radicalmente opuestas.

Me refiero a las sentencias de 24 de julio de 1998 y de 29 de enero de 1999. En ellas se analiza la adecuación a esta regla de armonización del crédito fiscal del 45 por 100 del importe por inversiones en activos fijos aplicable en la cuota a pagar del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Incentivo fiscal derogado en la actualidad y que ha sufrido todo tipo de avatares jurídicos sobre todo en el ámbito comunitario que podrían ser objeto de otro extenso análisis²⁵.

En la primera de ellas relativa a la regulación vizcaína, el Tribunal haciendo suya la tesis constitucional expuesta, afirma la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para el establecimiento de dicho incentivo y declara la no existencia de falta de proporcionalidad y adecuación de la medida aprobada, que no supone una reducción drástica de la carga impositiva, ni quiebra los principios de igualdad básica ni de unidad de mercado. Además considera que la Administración del Estado no ha justificado cuáles son los efectos distorsionadores de la asignación de recursos producidos por la aplicación de este incentivo fiscal y que los mismos no pueden ser meras especulaciones de futuro sino que deben ser comprobados o al menos previsibles. Por todo lo anterior, desestima el recurso del Abogado del Estado y declara conforme a Derecho el incentivo en cuestión.

Seis meses después y en relación con la normativa guipuzcoana, el mismo Tribunal utilizando idénticos argumentos constitucionales llega a la con-

clusión contraria. Añade además, los cuestionables argumentos, ya comentados, que sirvieron de base al Tribunal Supremo para la anulación de los incentivos de 1998 en los tres Territorios Históricos, y declara no conforme a derecho este incentivo fiscal por producir efectos discriminatorios, no guardar proporción con el objetivo legítimo que se persigue, atentar contra el principio de igualdad básica y ser muy superior a los previstos en la normativa de Territorio Común. Nótese además que en esta ocasión el Tribunal elude cualquier pronunciamiento sobre la justificación suficiente por parte de la Administración demandante de los efectos distorsionadores producidos por la aplicación del incentivo en cuestión.

VI.1.d) Utilizarán la misma clasificación de actividades 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:

A nadie se le escapa la menor entidad que este último principio de armonización presenta en comparación con los tres anteriores. Vigente desde 1981 fue el cuarto de entre los doce originarios que se mantuvo tras la concertación del 1997. Su aplicación ha sido pacífica y las pocas controversias surgidas al respecto han refrendado la potestad tributaria de los Territorios Históricos en esta materia para efectuar un mayor desglose de la Actividades Económicas plasmado en las Tarifas de este Impuesto.

La fundamentación del mismo parece residir en la naturaleza censal del Impuesto sobre Actividades Económicas que con la utilización de criterios uniformes en la clasificación de las actividades económicas ejercidas tanto en los Territorios Históricos, como en Navarra y en Territorio Común, basándose en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) aprobada por la Administración estatal, se convierte en un instrumento utilizable con fines estadísticos para el análisis de toda la actividad económica que se desarrolla en el Estado.

VI.2. Las implicaciones prácticas del principio de armonización del Concierto Económico en la ca-

²⁵ ALONSO ARCE. I. "La ejecución de la Decisión de la Comisión sobre crédito fiscal del 45% de las inversiones". *Forum Fiscal Bizkaia*, 2011.

capacidad normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

VI.2.a) La “paz fiscal”: los acuerdos de la Comisión Mixta de Concierto de 18 de enero de 2000:

Como hemos puesto de manifiesto el contenido, la interpretación y la aplicación práctica de las reglas de armonización que afectan a la capacidad normativa de los Territorios Históricos generó, fundamentalmente en la década de los 90 del siglo pasado, infinidad de conflictos entre la Administración del Estado y las Instituciones vascas, que en la mayor parte de los casos se resolvieron en sede judicial.

Tal era el grado de desacuerdo en la aplicación y cumplimiento de los criterios de armonización fiscal y tal era el número de recursos presentados por la Abogacía del Estado ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, invocando la vulneración de dichos criterios por la normativa tributaria de los Territorios Históricos, que la Comisión Mixta de Concierto, el 18 de enero de 2000²⁶, alcanzó un acuerdo expreso en relación al contenido y aplicación de este principio dentro del paquete de acuerdos conocido como “paz fiscal”.

En la propia exposición de motivos del Acta 1/2000 se recoge: “...la mayor parte de los recursos interpuestos por las distintas administraciones se basa en una diferente interpretación de la armonización fiscal regulada en el propio Concierto.”

De este modo, el Acuerdo Tercero establecía que, a efectos de la actuación futura en materia tributaria entre el País Vasco y el Estado, se consideraría adecuada a los principios de armonización fiscal la normativa que se adaptase a las siguientes bases de cooperación:

- a) Las medidas fiscales reguladas por las Instituciones Competentes serán proporcionadas a

los objetivos de política económica perseguidos en cada caso.

- b) Las Administraciones tributarias representadas en la Comisión Mixta de Cupo se abstendrán de adoptar y proponer medidas fiscales potencialmente perjudiciales para las otras Administraciones.

Si bien no podemos alabar estas bases de cooperación desde la perspectiva de que se siguen estableciendo mediante elementos generales e indeterminados (“proporcionadas”, “no potencialmente perjudiciales”), valoramos como altamente positiva la adopción de este acuerdo. Y la razón no es otra que en él se establecen medidas limitadoras de carácter recíproco, de tal manera que son ambas Administraciones las que deben respetar dichas bases de cooperación para que se entienda adecuada la normativa emanada de cada una de ellas a los principios de armonización, no limitando en exclusiva a los Territorios Históricos en la elaboración de su normativa tributaria, como ocurre en la formulación vigente de este principio.

Llama la atención que estos principios recíprocos de proporcionalidad y no perjudicialidad, acordados en fechas tan cercanas a la aprobación del Concierto Económico 2002 no fueran incorporados como principios armonizadores en el artículo 3; al parecer, esta no incorporación trajo su causa en el rechazo expresado por la Administración del Estado a pesar de la petición expresa de la Administración vasca de que fuesen incluidos en los términos en que fueron acordados.

Desde nuestro punto de vista, en el “intercambio de cromos” entre la Administración del Estado y las Administraciones vascas, que suponen los acuerdos de 2000, la capacidad normativa de los Territorios Históricos resultó gravemente afectada si bien es verdad que en aquél momento resultaba necesario dicho sacrificio en aras a poner fin, de aquí el nombre de “paz fiscal”, a la grave litigiosidad existente contra los sistemas tributarios y a la inseguridad jurídica que ésta estaba generando fundamentalmente para el sector empresarial.

²⁶ Acta de la Comisión Mixta de Cupo 1/2000, de 18 de enero.

En concreto y en relación a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia, la Administración del Estado retiró 26 recursos contra 26 Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de Bizkaia y plenamente en vigo²⁷. A cambio, la Diputación Foral de Bizkaia²⁸ se comprometió a tramitar a la mayor brevedad posible ante las Juntas Generales un proyecto de Norma Foral en el que se derogaban ciertas medidas tributarias y se rebajaba a un 10 por 100 la intensidad de ciertos incentivos fiscales, fundamentalmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, que vio la luz como Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los Acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, y produjo efectos desde el 5 de abril de 2000.

La otra limitación competencial que se acordó con carácter transitorio la recoge el Acuerdo Sexto, en su segundo párrafo, que establece el compromiso de las Diputaciones Forales de limitar su capacidad normativa para regular el Impuesto sobre Sociedades, equiparando los incentivos fiscales regulados en la normativa tributaria de Bizkaia al porcentaje del 10 por 100 exigido por la Administración del Estado hasta la aprobación del Concierto económico de 2002.

VI.2.b) La participación de la Diputación Foral de Bizkaia en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa:

La Comisión de Coordinación y de Evaluación Normativa (CCyEN), regulada en los artículos 63 y 64 del Concierto Económico vigente, es el órgano encargado de asistir, desde el punto de vista técnico, a ambas administraciones estatal y vasca en orden a la mejor aplicación y ejecución del propio Concierto Económico²⁹.

²⁷ En el Anexo I del Acta 1/2000, se recogen las 75 Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco, de las cuales 26 pertenecen a Bizkaia.

²⁸ En el Anexo II del Acta 1/2000, se recogen las modificaciones tributarias que los Territorios Históricos debían acometer en sus diferentes Normas Forales.

Su composición obedece al tradicional principio de bilateralidad que subyace en las relaciones entre la Administración fiscal del Estado y las Administraciones fiscales del País Vasco, siendo en consecuencia paritaria y estando formada por cuatro representantes de la Administración del Estado y otros cuatro de la Comunidad Autónoma, de los cuales uno será a propuesta del Gobierno Vasco y los otros tres a propuesta de cada una de las Diputaciones Forales, asistiendo, en el caso de los Territorios Históricos, los Diputados Forales de Hacienda y Finanzas.

Los antecedentes de la CCyEN los encontramos en otras dos comisiones que funcionaron durante la vigencia del Concierto de 1981: la Comisión Coordinadora, prevista en el artículo 40 del mismo y la Comisión de Evaluación Normativa creada por la Comisión Mixta de Cupo en el Acuerdo Segundo de la referida "paz fiscal", con la finalidad de evaluar la adecuación al Concierto Económico de la normativa tributaria, con carácter previo a su promulgación.

Si bien la CCyEN no es un órgano de exclusiva competencia armonizadora, ya que el Concierto le atribuye otras funciones de distinta naturaleza y ni siquiera menciona expresamente el principio de armonización, el ejercicio de la capacidad normativa de los Territorios Históricos se va a ver necesariamente analizada en su seno desde este parámetro, junto con otros, al evaluarse en su seno la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación, competencia que se le atribuye en la letra a) del artículo 64 del Concierto.

Como procedimiento preliminar a que esta evaluación se lleve a cabo, el artículo 4 del Concierto establece, en el marco del principio de colaboración, lo siguiente: "Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de

²⁹ Un extenso e interesante estudio de los órganos del Concierto Económico lo encontramos RUBI CASSINELLO, J "Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco" Ad Concordiam 2003

disposiciones normativas en materia tributaria. De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones”.

Cabe precisar aquí que, si bien no se especifica el rango formal de los “proyectos de disposiciones” sujetos a la obligación de intercambio de información, de los términos del artículo 64 se deriva que únicamente quedan sujetos a ella las disposiciones de carácter general, en materia tributaria, por cuanto que la evaluación de la normativa se debe realizar con carácter previo a su publicación, no estando sujetas a la necesidad de publicidad las disposiciones administrativas que no gocen de dicha característica.

La interpretación que la Diputación Foral de Bizkaia ha realizado hasta el momento es la de remitir a la Administración del Estado los proyectos de Norma Foral, en fase de anteproyecto en el momento en que son aprobados por su Consejo de Gobierno y los Decretos Forales, en el momento previo a ser aprobados por su Consejo de Gobierno.

En este sentido, a pesar de que la obligación de intercambio de información se establece con carácter recíproco, en lo que afecta al compromiso estatal consideramos que tiene un menor contenido, ya que las limitaciones contenidas en Concierto Económico afectan en mayor medida a las Diputaciones forales, sobre todo si tenemos en cuenta que la práctica totalidad de las cuestiones conflictivas se refieren al respeto a los principios generales y normas de armonización contenidas en los artículos 2 y 3 del propio Concierto Económico .

Siguiendo con el procedimiento de evaluación, una vez notificado el proyecto de disposición, cualquiera de las administraciones representadas en la CCyEN podrá solicitar, si entiende procedente formular observaciones, la convocatoria de la misma mediante escrito motivado, que deberá reunirse en un plazo no superior a los quince días desde la solicitud. Lógicamente la motivación del escrito de solicitud únicamente puede referirse a la adecuación del contenido de la dis-

posición notificada al Concierto Económico, evaluación que deberá analizar la Comisión que “intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria.”

La debilidad de las facultades otorgadas a la CCyEN, intentar propiciar un acuerdo, unida a la ausencia de previsión de las consecuencias derivada de la falta de acuerdos entre las partes, deja a la buena voluntad de ambas administraciones la eficacia de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en esta materia.

La inexistencia de una obligación periódica de reunirse, exigida por el artículo 40 del Concierto 1981 y nunca respetada, y la escasa litigiosidad actual por parte de la Administración tributaria en relación a la normativa vasca, que ha sido sustituida en la primera década del siglo XXI por las CCAA limítrofes y residenciada en los tribunales comunitarios, ha producido, entre otras razones, que la CCyEN solamente se haya reunido en una ocasión desde la entrada en vigor del Concierto Económico de 2002.

