



## ARMONIZACIÓN FISCAL Y CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO (y III)

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (\*)

### 7- EL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN COMO PRINCIPIO DE RELACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

En el acercamiento que hemos realizado al principio de armonización fiscal en el apartado 3 de este análisis, hemos puesto de manifiesto la existencia de un tercer y último plano de actuación del mismo que es el que afecta a los sistemas tributarios forales de la CAPV entre sí. Hemos visto, asimismo, como esta competencia armonizadora es residenciada por el EAPV, en su actualización de los derechos históricos, en el Parlamento Vasco, al establecer su competencia legislativa para la coordinación, armonización fiscal y colaboración dentro de la CAPV (art.41.2a) y cómo el ejercicio de esta competencia supone de manera incuestionable una limitación a la plena capacidad normativa de los Territorios Históricos.

Lo cierto es, y ya lo anunciamos cuando calificamos al principio de armonización fiscal como polisémico, que las características y el contenido de la competencia de armonización fiscal intra-CAPV no son coincidentes ni con la armonización fiscal de la Unión Europea ni con la armonización fiscal con el Estado, que hemos analizado hasta ahora, siendo por tanto un principio de características propias aunque, como no podía ser de otra manera, no del todo ajeno a los otros dos.

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

### 7.1. Rasgos definitorios del principio de armonización fiscal en el ámbito interno de la CAPV

Empezaremos por analizar los puntos de coincidencia y divergencia con el principio de armonización de orden comunitario.

En el caso de la Unión Europea afirmamos que las instituciones comunitarias carecen de potestades normativas directas en materia fiscal, sin embargo la constitución de las Comunidades Europeas supuso una cesión de soberanía fiscal de los Estados, que ostentaban la competencia originaria para regular tributos, a las instituciones comunitarias. Por tanto, la Unión Europea puede armonizar los impuestos indirectos en los que se cedió potestad normativa, así como algunos aspectos de la imposición directa. A nuestro juicio, podemos entender que existe una similitud entre la constitución de las Comunidades Europeas y la configuración jurídica de la CAPV, en el sentido de que en este segundo caso, como hemos dejado apuntado al inicio de nuestro estudio, también se produce una cesión de las potestades tributarias de los Territorios Históricos, en la actualización de los derechos históricos forales a través del EAPV, al atribuir la competencia armonizadora a las Instituciones comunes, nuevo actor en esta materia potencialmente limitador del tradicional ejercicio soberano de dicha competencia por parte de las provincias aforadas.

Sin embargo, la Unión Europea requiere la unanimidad de los Estados Miembros para llevar adelante la armonización fiscal, por tanto es una

cesión de soberanía fiscal condicionada, y además la armonización europea tiene naturaleza instrumental puesto que la Unión Europea sólo ejerce sus competencias armonizadoras si ello es necesario para el cumplimiento de sus objetivos especificados en los Tratados constitutivos. En el caso de la armonización fiscal del Parlamento Vasco, no se exige la participación de los Territorios Históricos para aprobar las leyes armonizadoras, sino que la decisión sobre la armonización depende únicamente de la voluntad del Parlamento Vasco.

La ratio dicendi de esta potestad armonizadora del Parlamento Vasco se encuentra, en nuestra opinión, en el particular sistema de financiación del que se dota la CAPV<sup>1</sup> de carácter marcadamente confederal y solidario desde el punto de vista interterritorial, basado en "el riesgo compartido", en el que la principal fuente de recursos de la CAPV está constituida por las aportaciones de las Diputaciones Forales, que son las exclusivas tenedoras del poder tributario, fuente principal de las citadas aportaciones<sup>2</sup>. Salvando todas las distancias, en esta razón también encontramos un cierto paralelismo con el sistema de financiación de la Unión Europea, en el que también encontramos un "riesgo compartido" de menor intensidad, ya que una parte de los recursos comunitarios está constituida por un porcentaje de recaudación de los Estados Miembros por IVA, impuesto sobre el que las Instituciones comunitarias detentan una rotunda competencia armonizadora.

Finalmente otro de los puntos de convergencia entre ambos principios armonizadores, el comu-

<sup>1</sup> FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. "Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca". Civitas. Madrid 1985. En sus palabras "... el funcionamiento de los sistemas tributarios forales no es indiferente para la Comunidad como tal, ya que son parte decisiva de la Hacienda General del País Vasco, que condiciona las restantes fuentes de recursos susceptibles de nutrirlos, con las que, en consecuencia, deben estar estrechamente coordinados".

<sup>2</sup> Artículos 42 a 45 del EAPV y 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.

nitario europeo y el comunitario vasco, es la ausencia de un régimen tributario de referencia, ante la cual lo que se persigue es la convergencia entre sistemas tributarios que se interrelacionan entre sí por pertenecer a una entidad semi-confederado.

El principio de armonización fiscal intra-CAPV también difiere del que rige en las relaciones tributarias con el Estado. Las reglas de armonización con el Estado establecidas en el artículo 3 del Concierto deben ser respetadas por la normativa tributaria de los Territorios Históricos, que, esta vez sí, tienen un término de referencia: la normativa tributaria de Territorio común.

Por otro lado, si la armonización fiscal en la Unión Europea precisa de la unanimidad de los sujetos que van a ser armonizados, en el caso de la armonización fiscal con el Estado se parte de un acuerdo previo Estado-País Vasco (Instituciones comunes y Territorios Históricos) en el seno de la Comisión Mixta de Concierto Económico, acuerdo que posteriormente se materializa en el Concierto Económico, que como hemos analizado contiene las reglas armonizadoras, impidiendo de esta manera que cada parte pueda, de manera unilateral, fijar nuevos criterios armonizadores que afecten a las potestades normativas de la otra parte.

Sin embargo, la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración, que desarrolla el principio estatuario armonizador intracomunitario no prevé esta naturaleza paccionada, constituyendo el único aspecto de las relaciones financieras y tributarias en el 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.

Además, como pasaremos a analizar a continuación, la armonización intra-CAPV se configura de manera más limitativa e intensa que la que se desprende de las reglas de armonización previstas en el Concierto Económico y creemos encontrar su fundamentación en sus modelos de financiación pública diametralmente opuestos,

el de "riesgo compartido", en el caso de las relaciones entre los Territorios Históricos y las Instituciones comunes de la CAPV y el de "riesgo unilateral", en el de las relaciones financieras entre el Estado y la CAPV.

A pesar de que encontramos más diferencias que similitudes entre el contenido de los dos principios armonizadores, ambos comparten el campo sobre el que actúan, es decir, los tributos concertados de normativa autónoma, ya que en ambos supuestos la armonización solamente pueden ser vulnerada en relación con aquellas figuras tributarias que los Territorios Históricos tienen capacidad para regular de manera diferente a la regulación de Territorio común y/o, a su vez, de manera diferente entre sí.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que el principio de armonización intracomunitario vasco es un principio autónomo y de contenido específico que responde a unos fundamentos y objetivos propios y diferenciados. Por ello, entendemos, a diferencia de algunos autores, que la mención estatutaria a las "idénticas finalidades"<sup>3</sup>, recogida en el artículo 41.2 a), es una mera fórmula estilística utilizada por el legislador autonómico para evitar la reiteración de las palabras coordinación, armonización y colaboración pero que de ninguna manera nos puede llevar a interpretar que el contenido de dichas finalidades deba ser idéntico.

## 7.2. El principio de armonización fiscal en la Ley de Territorios Históricos

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 (LTH), diseña la estructura insti-

<sup>3</sup> Artículo 41.2.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."

tucional del sector público de la Comunidad Autónoma Vasca, tanto en lo que se refiere a la asignación de las competencias asumidas estatutariamente por la CAPV 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, ocupando un lugar destacado en el ordenamiento jurídico interno de la CAPV.

Esta Ley también se preocupa por la competencia de armonización fiscal residenciada en el Parlamento Vasco y, en su artículo 14.3, establece:

*"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<sup>4</sup>."*

En un primer acercamiento y al margen de las potestades armonizadoras reconocidas del Parlamento vasco, este precepto parece contener un mandato claro a los Territorios Históricos de uniformización en la regulación foral de los elementos sustanciales de los distintos impuestos, limitando intensamente sus competencias en el ámbito tributario. Sin embargo, dicho mandato se ve matizado, por una parte, por el artículo 7.a).6 de la misma ley que reconoce 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", y, por otro, por lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera, que debilita considerablemente la rotundidad de la dicción del mencionado artículo 14.3.

La Disposición Transitoria Tercera de la LTH complementando al artículo 14.3, establece:

<sup>4</sup> El subrayado es nuestro.

"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 al 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."

Como vemos, esta Disposición transitoria pospone a futuro el mandato del artículo 14.3 LTH dejando en la voluntad del Parlamento Vasco hacer efectivo el mismo e incluso concretar su contenido, determinando, en virtud de sus competencias armonizadoras, los elementos a considerar como sustanciales de las distintas figuras tributarias. Además y en el ínterin, la Disposición Transitoria Tercera sólo habla de coordinación, dice que ésta ha de acordarse en el seno de un órgano, el Consejo Vasco de Finanzas, cuya composición paritaria y forma de adopción de acuerdos, garantiza la posición de los Territorios Históricos, y que, además, las medidas de coordinación que acuerden han de ser posteriormente aprobadas por los Órganos Forales competentes.

Es evidente, que la lectura conjunta de los mencionados artículos 14.3, 7.a).6 y de la Disposición Transitoria Tercera difumina claramente el mandato uniformizador que parece establecer el artículo 14.3 LTH y se traduce en un régimen más respetuoso con la competencia foral.

Sin embargo, una interpretación en sentido contrario dio lugar a 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 radicalmente contrario a la competencia norma-

tiva de aquéllos, reconocida por el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Desafortunadamente, ya que su pronunciamiento hubiera sido de gran valía en la época actual, el Tribunal Constitucional evitó pronunciarse sobre su constitucionalidad<sup>5</sup> y no entró en el fondo de la misma, ni analizó los motivos de inconstitucionalidad alegados, remitiéndose a los términos en que en un futuro se concreten las reglas armonizadoras sobre "coordinación, armonización fiscal y colaboración" entre los Territorios Históricos, mediante Ley que dicte el Parlamento Vasco, para efectuar el análisis de constitucionalidad. Dicha Ley de armonización (3/1989, de 30 de mayo de armonización, coordinación y colaboración fiscal) nunca ha sido recurrida.

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

La norma a la que hacen referencia los artículos 41.2.a) del EAPV, el artículo 14.3 y la Disposición Transitoria Tercera de la LTH y el artículo 2.Uno.Cuarto del Concierto Económico, se ha concretado en la aprobación por el Parlamento Vasco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, sobre armonización fiscal, coordinación y colaboración<sup>6</sup>.

La Ley fue objeto de una reforma posterior en el año 1998, mediante la Ley 4/1998, de 6 de marzo<sup>7</sup>, como respuesta a la ampliación de la

<sup>5</sup> STC 76/1988, (FJ 12) "El análisis de la aducida inconstitucionalidad requiere tener en cuenta que la Disposición adicional tercera L.T.H. en su primer apartado específica 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."

<sup>6</sup> BOPV 109, de 9 de junio de 1989.

<sup>7</sup> BOPV 60, de 30 de marzo de 1998.

capacidad normativa en los impuestos directos que la modificación del Concierto Económico de 1981, mediante la Ley 38/1997, de 4 de agosto, había otorgado a los Territorios Históricos.

La exposición de motivos de la Ley 3/1989, como de muchas otras leyes, contiene importantes pautas interpretativas a la hora de enfrentarnos a su articulado. En ella, se marca como objetivo ejercitar su competencia armonizadora en materia tributaria, dando así cumplimiento a las previsiones legales contenidas en las diferentes leyes que han ido configurando el entramado institucional de la Comunidad Autónoma (41.2 a) EAPV, en la Ley del Concierto y en el artículo 14.3 de la LTH).

A diferencia de la colaboración y la coordinación cuyo significado parece estar claro para el legislador autonómico<sup>8</sup>, éste encuentra mayores dificultades para establecer una clara definición de lo que se entiende 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.”* Consciente de la difícil frontera que separa a ambos conceptos, aclara que *“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.”*

En cuanto a la técnica legislativa para llevar a cabo su misión, la exposición de motivos de la Ley nos indica que existían dos posibilidades: *“Una era regular todos y cada uno de los aspectos llegando en una sola Ley a la regulación con-*

<sup>8</sup> La exposición de motivos de la Ley establece: *“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.”*

*creta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar. La otra fórmula alternativa consiste en la elaboración de una ley marco para el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos.”*

La Ley optó por la segunda porque en esta materia hay que actuar *“de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones”*, y hallar *“un mecanismo ágil y adaptable a la propia dinámica de la normativa tributaria”*. Para conjugar ambos aspectos la adopción de la vía de una ley marco se presentaba como la *“fórmula más idónea para abordar con garantías este proceso de armonización, coordinación y colaboración.”*

Por otra parte, *“para garantizar que las disposiciones que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos se ajusten a lo dispuesto en las normas armonizadoras”* se establece la emisión de un informe preceptivo por parte del Órgano de Coordinación Tributaria, que se crea en esta ley de composición paritaria con una finalidad armonizadora ex ante, que analizaremos en profundidad en nuestro comentario sobre las implicaciones prácticas de este principio en el apartado 8.1.

En suma, la ley armonizadora pretende establecer las bases para lograr el difícil equilibrio entre el respeto a la capacidad normativa de cada uno de los Territorios Históricos y un nivel de armonización suficiente entre los tres sistemas tributarios de la CAPV. Nos enfrentamos por tanto a una articulación del principio de armonización *“sui generis”*, específico de la CAPV y fuertemente vinculado a la ordenación institucional, competencial y financiera del modelo de autogobierno vasco.

7.3.a) El poder armonizador intracomunitario atribuido al Parlamento Vasco

A juicio de algunos autores<sup>9</sup>, el artículo 1 de la Ley 3/1989 establece su naturaleza de ley-marco del

<sup>9</sup> LARREA JUMENEZ DE VICUÑA, J.L. y LAMBARRI GOMEZ, C. *“El Concierto Económico”* IVAP, Oñati, 1995.

régimen tributario de los Territorios Históricos de la CAPV, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco, atribuyendo al Parlamento Vasco el rol de garante de una política fiscal común en la CAPV, a través de la determinación del mínimo contenido normativo al que la armonización debe atenerse pero sin ahogar o eliminar por entero la capacidad normativa de los Territorios Históricos, que podrían seguir aprobando la normativa fiscal en ejercicio de sus competencias dentro del margen que la Ley les concede.

No podemos estar más en desacuerdo con esta interpretación que consideramos contraria a lo establecido en el artículo 41.2.a) del EAPV, que configura a la armonización en manos del Parlamento Vasco como una limitación excepcional de las potestades forales.

Más bien entendemos, junto a otra parte de la doctrina<sup>10</sup>, que a pesar del papel de marco armonizador que se le otorga a esta ley en la exposición de motivos y de su pretensión de tener carácter básico que se puede desprender de la propia redacción del primer párrafo de su artículo 1<sup>11</sup> en conjunción con el primer párrafo de su artículo 2<sup>12</sup>, dicha pretensión no constituye un límite real que se imponga al legislador a futuro, resultando jurídicamente factible que una ley armonizadora aprobada con posterioridad por el Parlamento Vasco se separe de los principios sentados en esta ley, justificando dicha separación en su exposición de motivos.

El segundo párrafo del artículo 2 de la Ley simplemente reproduce lo dispuesto en el artículo 14.3

<sup>10</sup> RUBI CASSINELLO, J, "La armonización fiscal en el País Vasco" Seminario "El 25 aniversario de la Ley de Territorios Históricos". Fundación Sabino Arana. 2008.

<sup>11</sup>a) Establecer 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.

<sup>12</sup>"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."

de la LTH, ya comentado, cuando impone la obligación de uniformización de los elementos esenciales de los distintos tributos. Es en el párrafo tercero en el que encontramos de nuevo la tensión ya mencionada entre las potestades tributarias forales y la competencia armonizadora del Parlamento Vasco, que la Ley 3/1989 intenta resolver introduciendo como baremo de la desarmonización el concepto de "*presión fiscal global equivalente*."<sup>13</sup>

A nuestro entender los problemas, interpretaciones jurisprudenciales, críticas y virtudes que hemos puesto de manifiesto, en el apartado 6.1.b) anterior, al analizar la regla armonizadora relativa a la "*presión fiscal efectiva global equivalente*" del artículo 3 del Concierto Económico, son aplicables a la hora de interpretar este principio, máxime teniendo en cuenta que el principio autonómico nunca ha llegado a ser interpretado por los tribunales.

La diferencia más notable en la formulación de ambos principios consiste en la eliminación del calificativo "efectiva" en la regla contenida en la Ley 3/1989 y la propia letra del artículo 2, "*disposiciones normativas diferentes*", que nos induce a interpretar que se ha pretendido tener en cuenta como parámetro de desarmonización la presión fiscal nominal, a pesar de que no se menciona expresamente, huyendo de la presión fiscal efectiva que es un parámetro que escapa en parte del control del legislador foral. Este razonamiento nos llevaría a establecer como único margen de actuación de cada Territorios Histórico el derivado de la compensación entre las diferencias normativas de unas figuras tributarias con otras dentro de cada sistema foral, de tal manera que la comparación entre la presión nominal global de cada Territorio Histórico ofrezca resultados "equivalentes".

A pesar de la literalidad de este precepto, entendemos que si lo que preocupa en las relaciones

<sup>13</sup>"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."

Estado-País Vasco es el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente entre ambos sistemas tributarios forales, tal y como refleja el principio armonizador del Concierto Económico, con mucha más razón el legislador autonómico debería exigir el mantenimiento de una presión fiscal efectiva equivalente entre los tres sistemas tributarios, que integran la CAPV, en vez de una presión fiscal nominal que, como sabemos, puede derivar en presiones fiscales efectivas dispares. Y decimos esto porque el modelo de financiación intracomunitario vasco, fundamentado en el "riesgo compartido" y en la aportación de las Diputaciones Forales a la Hacienda General del País Vasco, está construido en base a un principio de homogeneidad razonable desde el punto de vista recaudatorio, que exigiría una armonización reforzada, en términos de comparación con el sistema de Concierto Económico, que consideramos que se encontraría garantizada en mayor medida mediante la exigencia del mantenimiento de una presión fiscal equivalente efectiva, en vez de nominal.

Por ello ante la ausencia de adjetivo que la califique en la redacción de la Ley 3/1989 entendemos que sería necesario de *lege ferenda* establecer específicamente a qué presión fiscal se quiere referir el legislador autonómico en este artículo.

Otra de las diferencias que encontramos entre este principio armonizador en el Concierto Económico y en la Ley 3/1989, es la exigencia de esta última de que las disposiciones forales normativas garanticen dicha equivalencia de presión fiscal lo que impone un requisito en el ámbito intracomunitario ausente en las relaciones con el Estado, que por la dificultad de su cumplimiento, ya que es prácticamente imposible evaluar el cumplimiento del mismo ex ante en términos de garantía dadas las dificultades de concreción y medición del mismo, lo que nos lleva a pensar que responde más a un recurso de estilo del legislador autonómico que a otra cosa.

Por tanto concluimos que ambos principios armonizadores, aunque responden a fundamentaciones de naturaleza diversa derivadas de los

diferentes planos de relaciones jurídico públicas sobre los que inciden y, ante la ausencia de jurisprudencia interpretativa de su virtualidad en la Ley 3/1989, son de contenido y significado muy similar.

### 7.3.b) La mayor intensidad en la configuración del principio de armonización atribuido al Parlamento Vasco

Lo que es indudable y razonable, a nuestro parecer, es que la coherencia del sistema de financiación diseñado por el EAPV y la LTH exige un grado de armonización suficiente de las distintas figuras impositivas de los sistemas tributarios forales que proveen al sostenimiento de los gastos comunes. Y que dicho grado a su vez resulta ser más intenso que el que es exigible en el Concierto Económico. El problema es determinar cuál es el nivel idóneo de armonización que permita garantizar el ejercicio de las potestades tributarias sin que se produzca un detrimento en el modelo que posibilita la financiación de dichos gastos.

En nuestra opinión, el esquema establecido por la Ley 3/1989, tras su reforma de 1998, nos ofrece un panorama armonizador de gran intensidad en manos del Parlamento Vasco, puesto que se establece una potencial armonización de todos los elementos de los impuestos concertados de normativa autónoma, salvo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya exclusión no logramos explicar<sup>14</sup>. Lógicamente no se contempla la armonización del IVA ni del resto de impuestos concertados de normativa común. Es decir, este sistema en la práctica equivaldría a la uniformización de los impuestos concertados, cuasi-anulando las potestades normativas materiales de los Territorios Históricos en la práctica.

Por una parte, se diferencian aspectos armonizables con carácter general y otros específicos correspondientes a los distintos impuestos. Respecto a los primeros, el artículo 3 establece que podrán armonizarse los criterios de delimitación de las re-

<sup>14</sup>Es ilustrativa la intervención del Sr. Olaverri en el debate parlamentario.

<http://www.parlamento.euskadi.net>

laciones jurídico-tributarias frente a las Diputaciones Forales, cuando el sujeto pasivo ejerza actividades que supongan un hecho imponible o el nacimiento de una obligación tributaria en más de un Territorio Histórico. Asimismo, se podrán armonizar los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación, que en todo caso serán válidos para declarar ante cualquiera de las Administraciones de los territorios históricos.

En cuanto al grado de armonización en cada figura tributaria específica, la identificación que el legislador autonómico realiza de los elementos sustanciales de cada impuesto a armonizar viene determinada por la capacidad de regulación autónoma que tengan los Territorios Históricos en cada momento. Así, se desprende de la exposición de motivos de la Ley 4/1998, de 6 de marzo, de modificación de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, que establece: *"El contenido de la presente ley delimita las materias que deben ser objeto de armonización en aquellos tributos o aspectos en los que la modificación del Concierto ha otorgado a las instituciones del País Vasco nuevas competencias normativas, y el camino emprendido es el mismo que en 1989, al establecerse un marco general sin ánimo uniformador, pero que afecte a los elementos sustanciales de cada una de las figuras tributarias."*

Es por ello que tras la modificación del Concierto Económico 1981, que tuvo lugar en 1997 y supuso una ampliación cuasi-ilimitada de las competencias normativas de los Territorios Forales en materia de imposición directa, se aprobase la única reforma que ha sufrido la Ley 3/1989, operada por la Ley 4/1998, para ampliar los aspectos armonizables de los sistemas tributarios forales haciéndolos coincidir con las nuevas competencias asumidas por los Territorios Históricos.

A pesar de todo lo anterior, la exigencia de que dicha armonización tenga lugar "cuando proceda", inciso recogido en cada una de los impuestos a armonizar, hace equilibrar la balanza, en parte, hacia el respeto a las potestades forales.

Mucho se ha elucubrado sobre el sentido y la aplicación de este inciso. De todas las interpretaciones posibles hacemos nuestra la que entiende que se está refiriendo a una armonización *ex post* a realizar por el Parlamento Vasco. Es decir, la que procedería ante aquella situación en la que, tras producirse y constatarse una desarmonización contraria a lo dispuesto en la Ley, es necesario adoptar las medidas correctoras oportunas para recuperar el status de armonización idóneo que ha sido vulnerado y garantizar la suficiencia del modelo de financiación autonómica.

Si bien es verdad que la armonización a posteriori parece contraria a la naturaleza armonizadora *ex ante* que claramente se aprecia en el instrumento armonizador por excelencia que la propia Ley crea como garantía de la misma, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, no es menos cierto que en el debate parlamentario de la Ley 3/1989 quedó claro que la armonización podría ser tanto previa como *ex post*<sup>15</sup> y nada parece obstar a que la propia Ley 3/1989 contenga en su articulado mecanismos armonizadores aplicables en ambos momentos temporales.

## **8. LA INCIDENCIA PRÁCTICA DEL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN INTERNO DE LA CAPV EN LA CAPACIDAD NORMATIVA FISCAL DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA**

En la práctica, sin embargo, el modelo descrito, que tanta literatura jurídica ha generado, no se ha llegado a aplicar en estos 22 años, fundamentalmente porque no se ha aprobado ninguna Ley de armonización, no haciéndose efectivo el mandato contenido en la Disposición Adicional de la misma que obligaba al Gobierno a ir remitiendo al Parlamento Vasco el proyecto o proyectos de ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos impuestos. Además, en un plazo no superior a un año desde la aprobación de la Ley 3/1989, el Gobierno Vasco debería haber remitido al Parlamento Vasco los proyectos de ley correspondientes a los aspectos armonizadores de carácter general y a la armonización de los incentivos fiscales en el Impuesto sobre la

<sup>15</sup><http://www.parlamento.euskadi.net>

Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Por eso, si como dice la exposición de motivos de la Ley 3/1989, la coordinación y colaboración habida entre las instituciones del País Vasco por un común propósito de cooperación fueron muy positivas, hasta el momento de su aprobación, para avanzar por el camino de la configuración de unas relaciones estables, lo mismo ha ocurrido desde entonces hasta hoy. Así, el trabajo desarrollado en estos años en aras a la aproximación de las legislaciones por las Diputaciones Forales y del Gobierno Vasco en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria ha resultado ser muy fructífero y ha hecho innecesario el ejercicio de la iniciativa legislativa armonizadora ante el Parlamento Vasco sin que se hayan suscitado conflictos entre las Instituciones Comunes y Forales, al menos hasta épocas relativamente recientes.

### 8.1. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

La Exposición de Motivos de la Ley 3/1989 establece que el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) se crea 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.

Según establece el artículo 16 de la Ley, el OCTE se compone de seis miembros, tres de ellos representantes del Gobierno Vasco y un representante de cada una de las Diputaciones Forales. En cumplimiento del mandato contenido en el mismo artículo, en reunión constitutiva de 22 de setiembre de 1989 se dotó de sus normas de procedimiento y, a pesar de que la Ley 3/1989 determina que sus acuerdos se adoptarán por mayoría absoluta, ha sido práctica habitual en el funcionamiento de este órgano que dichos acuerdos se adopten por unanimidad.

Para garantizar la armonización en la elaboración de la normativa tributaria, el OCTE se en-

carga de emitir informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización. Con este fin las Diputaciones Forales envían a este órgano con carácter previo a su aprobación dichas disposiciones para que se emita un informe dentro del plazo de treinta días, o de diez días en supuestos de urgencia, pasado el cual se entenderá emitido en sentido favorable.

En cuanto a la emisión del informe preceptivo, entendemos necesario hacer una serie de precisiones. Por un lado, llama la atención su naturaleza no vinculante y la ausencia de efectos ex lege en el caso de que este informe sea negativo. A nuestro juicio, la ausencia de fuerza vinculante del informe es muy razonable debido a que la virtualidad del mismo es garantizar que el contenido de los proyectos de disposiciones generales de los Territorios Históricos se sometan a la consideración de los órganos competentes para aprobarlos en condiciones de cumplimiento de las reglas de armonización. Nos encontramos pues ante una armonización ex ante, que intenta prevenir potenciales desarmonizaciones producidas por disposiciones normativas dispares y que, como no podía ser de otra manera, resulta ser respetuosa con las competencias de los órganos forales competentes para la aprobación de la disposición normativa a armonizar según el rango de la misma, las Diputaciones Forales o las Juntas Generales de los Territorios Históricos.

Aunque en contadas ocasiones<sup>16</sup> ha llegado incluso a producirse el caso de que un anteproyecto de Norma Foral, no habiendo sido informado favorablemente por el OCTE, ha sido sometido a las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia y aprobado en sus propios términos, sin que sea posible reacción alguna frente al ataque a la armonización realizado, tal y como ha dispuesto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que considera necesaria la existencia de un desarrollo legislativo que concrete reglas

<sup>16</sup>En el caso de Bizkaia, la última de ellas muy reciente la encontramos en la aprobación de la Norma Foral 1/2012 de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013, y otras medidas tributarias.

objetivas de armonización cuya infracción pueda ser invocada para constatar dicho ataque, sin que sea suficiente una supuesta vulneración de la Ley 3/1989 puesta de manifiesto en el informe del OCTE<sup>17</sup>.

A nuestro juicio y teniendo en cuenta, no tanto lo que dispone el articulado de la Ley 3/1989 sino lo que no dispone, es decir, la realidad del funcionamiento de este órgano, podemos afirmar que ha constituido y constituye un instrumento ágil y eficaz para la armonización normativa entre los sistemas tributarios del País Vasco.

Y esto por diversas razones.

En primer lugar, porque en su seno de manera pacífica y por unanimidad se han pactado los puntos de conexión homogéneos internos para el reparto competencial entre los tres Territorios Históricos, tanto de la capacidad normativa y de inspección como de la exaccionadora, de todas las figuras impositivas que integran los sistemas tributarios forales, lo que en argot fiscal vasco se denomina "intraconcierto".

En segundo lugar, porque todas las reformas tributarias de las figuras de la imposición directa han sido elaboradas y acordadas en su seno dando como resultado, sin traumatismos pero con los avatares propios de los procesos negociadores, proyectos armonizados, informados positivamente, y en los que el grado de identidad en la regulación es elevadísimo.

En tercer lugar, porque el OCTE ha sido respetuoso con las realidades propias de cada Territorio Histórico y los tratamientos fiscales particulares que éstas requieren. A modo de ejemplo mencionamos: en el caso de Bizkaia, la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, que regula los efectos fiscales de la aplicación del Derecho civil foral, propio de éste Territorio Histórico e inexistente en los otros dos; en el caso de Guipuzkoa, el régimen fiscal especial de los trabajadores transfronterizos de aplicación a aquellos residentes en Gipuzkoa que cruzan la frontera a trabajar a Francia; y en

Álava/Araba, el régimen especial de tributación para los agricultores que se dedican al cultivo de la patata o de la vid.

A nuestro juicio lo que ha facilitado el éxito del funcionamiento de este órgano ha sido su carácter fundamentalmente técnico, que posibilita, con un margen muy amplio, el acuerdo y el éxito en las negociaciones, lejos de la exposición mediática mas propia de foros políticos.

Sin embargo, también ha habido contadas y sonoras excepciones al buen funcionamiento de la armonización previa y preventiva llevada a cabo por el OCTE, que pasamos a comentar en el apartado siguiente.

## **8.2. La práctica de la desarmonización entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos**

Dos son los supuestos de desarmonización entre la normativa fiscal de los Territorios Históricos que han abierto el debate, en la práctica, sobre la tensión existente entre el reconocimiento a los Territorios Históricos de una potestad tributaria exclusiva y la atribución al Parlamento Vasco de la competencia para dictar normas de armonización fiscal, que obliga a encontrar el punto de equilibrio que, haciendo posible la segunda, no produzca un vaciamiento de la primera.

El primero es el relativo a la modificación de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que llevaron a cabo los Territorios Históricos en 2007.

Como ha sido y es la práctica habitual seguida por las instituciones vascas desde la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi en 1989, dicha reforma fue el resultado de un proceso de reflexión conjunta y de negociación en su seno. En este caso la negociación fue mas dura, si cabe, ya que Bizkaia tuvo que renunciar a su pretensión de aprobar una reforma mucho mas profunda, que la que finalmente se acordó, con el objeto de acercarse a una reforma de mínimos pretendida por el resto de Instituciones y de esta manera llegar a un acuerdo. Dicho proceso negociador fructificó en tres proyectos de Normas Forales del mismo contenido que fueron

informados favorablemente por el OCTE, en sesión celebrada el 1 de febrero de 2007, en los que como medida más notable se proponía la rebaja del tipo general del Impuesto sobre Sociedades al 28% y del aplicable a las pequeñas y medianas empresas al 24%.

En las semanas siguientes, los Consejos de Gobierno de las tres Diputaciones aprobaron los correspondientes proyectos de Norma Foral y los remitieron a las Juntas Generales para su debate, enmienda y aprobación. Álava/Araba y Bizkaia aprobaron las Normas Forales 13/2007, de 26 de marzo, y 6/2007, de 27 de marzo, respectivamente. En Gipuzkoa, sin embargo, la distinta correlación de fuerzas existente en sus Juntas Generales, en las que diversos grupos junteros se oponían a un tipo, a su juicio, excesivamente bajo hizo imposible tal aprobación, viéndose obligada la Diputación Foral a retirar el proyecto el 26 de marzo de 2007 y quedando pendiente, en consecuencia, la reforma del Impuesto hasta después de las elecciones forales.

Constituido el nuevo Gobierno Foral en Gipuzkoa, 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%. La Diputación Foral de Gipuzkoa argumentó frente a quienes criticaron la separación con respecto al tipo del 28 % que, en la práctica, la diferencia en dos puntos en el tipo se compensaba con otras previsiones y deducciones relacionadas con la innovación y el medio ambiente que favorecían a las empresas, de manera que la diferencia de tipos carecía de entidad significativa en cuanto al tipo efectivamente aplicable. Así lo afirmó el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de Gipuzkoa ante las Juntas Generales del Territorio Histórico, en la comparecencia que efectuó en Comisión el 13 de septiembre de 2007<sup>18</sup>.

Por su parte, las Diputaciones de Álava/Araba y Bizkaia apelaron al cumplimiento de los compromisos forjados en el seno del OCTE y al informe favorable de éste con respecto al tipo del 28% que

<sup>18</sup>[www.jjgg-gipuzkoa.org/](http://www.jjgg-gipuzkoa.org/)

figuraba en los proyectos de Norma Foral, habida cuenta del gran esfuerzo de aproximación de posturas realizado para consensuar la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

La Diputación Foral de Gipuzkoa aprobó el proyecto y, sin remisión para su preceptivo informe por el OCTE, se sometió a tramitación en las Juntas Generales, donde fue rechazado en sesión plenaria de las Juntas Generales de 5 de diciembre y devuelto a la Diputación Foral. El 29 de diciembre el Consejo de Gobierno aprueba un Decreto Foral-Norma en el que se reproduce el contenido del proyecto en su día informado por el OCTE. Se pretende con ello que a 31 de diciembre de 2007, fecha de devengo del impuesto, la situación normativa del Impuesto sobre 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 por la Diputación Foral, resultando en consecuencia que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa difería en el tipo impositivo y en otros elementos nucleares del impuesto de la vigente en los otros dos Territorios Históricos.

A hilo de estos acontecimientos y reacciones se suscitó tanto en el ámbito jurídico, como en el institucional y en el político, un intenso debate sobre la aplicación de los instrumentos jurídicos armonizadores en vigor para lograr que el tipo impositivo fuese el mismo en los tres Territorios. En el centro del debate se sitúa la ya analizada Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, en la que se enuncia el tipo entre los elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades sujetos a armonización (artículo 5) y el artículo 14.3 de la LTH.

Pues bien dicha hipotética intervención armonizadora del Parlamento Vasco nunca llegó a llevarse a cabo y finalmente las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa lograron aprobar una Norma Foral estableciendo el mismo tipo impositivo que en los otros dos Territorios Histó-

cos, aunque mantuvieron parte de sus incentivos fiscales específicos<sup>19</sup>.

El segundo ejemplo de desarmonización que vamos a mencionar es el relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, que generó mucho menor comentario y debate que el anterior, a pesar de que a nuestro juicio la intensidad de la desarmonización fue mucho más elevada. Así lo corroboran las medidas correctoras extraordinarias que en la liquidación del ejercicio 2009 fueron adoptadas en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, en su reunión de 12 de febrero de 2010, a fin de reequilibrar el sistema de aportaciones de los tres Territorios Históricos a la Hacienda General del País Vasco.

Con efectos 1 de enero de 2008 y con una fundamentación común los Territorios Históricos de Álava/Araba y de Bizkaia derogaron el Impuesto sobre el Patrimonio mediante la aprobación de la Norma Foral 22/2008, de 22 de diciembre, por la que se deroga el Impuesto sobre el Patrimonio, y la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009, respectivamente.

Por su parte, el Territorio Histórico de Gipuzkoa derogó dicho Impuesto mediante la aprobación de la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, con efectos desde el 1 de enero de 2009, es decir, un año más tarde.

No vamos a entrar aquí a analizar la actividad normativa de los Territorios Históricos en este caso particular desde la óptica de los principios generales del artículo 2 del Concierto Económico, y, en concreto, del relativo al respeto a la estructura general impositiva del Estado, teniendo en cuenta que el Impuesto sobre el Patrimonio siguió en vigor en Territorio Común aunque sin efectos recaudatorios, por exceder del objeto de nuestro estudio.

<sup>19</sup> Norma Foral 8/2008 de 23 de diciembre, por la que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Nos vamos a centrar en la desarmonización que se produjo durante el ejercicio 2008 entre los tres sistemas tributarios del País Vasco.

Para ello nos parecen relevantes los hechos acaecidos en el seno del OCTE del último trimestre de 2008. Asimismo, resulta interesante observar como la inexistencia de un sistema tributario de referencia provocó, en este supuesto, que la armonización se lograra mediante la presentación de proyectos armonizados por parte de dos Diputaciones a los que no se sumó la tercera, produciéndose la desarmonización de este último territorio<sup>20</sup>.

Tanto la Diputación Foral de Álava/Araba como la de Bizkaia remitieron los proyectos de Norma Foral en los que se contenía la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio a la sesión de 22 de octubre de 2008 del OCTE, que emitió informe favorable en relación con los mismos por considerar que se estaba armonizando la normativa de ambos sistemas tributarios forales. En dicha reunión, el representante de Gipuzkoa manifestó que la Diputación Foral de su Territorio no había adoptado decisión al respecto por el momento.

En la siguiente sesión, ante las manifestaciones del representante guipuzcoano que confirman la ausencia de tramitación de un proyecto de Norma Foral de derogación del Impuesto sobre el Patrimonio en su Territorio Histórico, el resto de miembros del OCT manifiestan su desacuerdo y preocupación por la creciente desarmonización de los elementos estructurales de los principales impuestos, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, particularmente en aquel momento, el Impuesto sobre el Patrimonio. Recordaron asimismo que la supresión del Impuesto fue informada favorablemente por el OCT en la sesión de 27 octubre de 2008, y

<sup>20</sup> A nuestro juicio la decisión del OCTE fue un tanto precipitada ya que no estaba clara la postura del Territorio Histórico de Gipuzkoa, tal y como se constató más tarde. No ha ocurrido lo mismo en el caso de los proyectos de Normas Forales de medidas tributarias para 2012 en los cuales ante dos proyectos idénticos (el alavés y el vizcaíno) y uno diferente (el guipuzcoano) ninguno de los tres proyectos fue informado favorablemente por el OCTE. (Acta 9/2011)

que se encontraba en tramitación en las Juntas Generales de Álava/Araba y Bizkaia.

Fue en la última sesión en diciembre de 2008 en la que Gipuzkoa presentó el proyecto de Norma Foral en el que debería haberse acometido la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio, que no se hizo, aunque sí se modificaban parcialmente otros impuestos. El OCTE ni siquiera tuvo que emitir informe al respecto ya que, como manifestó su Presidente, al haberse enviado el proyecto de Norma Foral al OCTE, una vez aprobado por el Consejo de Diputados, no procede emisión de informe sobre su contenido en virtud del artículo 11 de la Ley 3/1989. Manifiesta asimismo el Presidente que la inexistencia de informe preceptivo del OCTE puede acarrear la nulidad de la Norma Foral. Aspecto sobre el que nos vamos a detener brevemente.

Desde una perspectiva doctrinal, afirma Santamaría Pastor, que: *“la cultura administrativa española acostumbra a dar muy poca importancia a los informes, cuya solicitud y emisión tiende a efectuarse con notable laxitud; pero lo cierto es que la ausencia de solicitud de un informe preceptivo (como es el caso del informe del OCTE) constituye una infracción normativa que, además, priva al órgano decisor de una opinión o dato de hecho que la norma ha considerado de imperativa valoración a la hora de resolver. Por lo demás, no puede considerarse como un mero trámite cuya falta puede convalidarse mediante su solicitud y emisión ex post facto (artículo 67 LRJAP): la única virtualidad del informe es su emisión y consideración con anterioridad a la toma de decisión; un informe a toro pasado es una simple burla”*<sup>21</sup>

Por lo tanto, ante la falta de emisión del informe preceptivo del OCTE por no haber sido solicitado, una disposición normativa fiscal de los Territorios Históricos puede ser declarada nula de pleno derecho por adolecer de un defecto formal insubsanable, tal y como se recoge en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la

<sup>21</sup>SANTAMARIA PASTOR “Principios de Derecho Administrativo” Volumen II, Iustel, Madrid 2004.

conculcación de la normativa sobre procedimientos de elaboración de las disposiciones de carácter general<sup>22</sup>.

Un comentario final, nos sorprende que la exposición de motivos de la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que finalmente se derogó el Impuesto sobre el Patrimonio, ni invoque ni tan siquiera mencione el principio de armonización como fundamento de dicha derogación, a pesar de que este tema ocupó gran parte del debate previo que tuvo lugar en las Juntas Generales de Gipuzkoa<sup>23</sup>.

## 9. CONCLUSIONES

Las conclusiones que se extraen del estudio realizado son las siguientes:

- **Primera:** La potestad de mantener, establecer y regular el régimen tributario que el artículo 41.2.a) EAPV reconoce a los Territorios Históricos, como derecho histórico que es, integra el núcleo intangible de la foralidad garantizado por la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978.
- **Segunda:** La actualización del citado derecho histórico en el marco institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el que se integran los Territorios Históricos, supone que el artículo 41.2.a) EAPV habilita al Parlamento Vasco para dictar, mediante ley, normas de armonización fiscal que han de ser atendidas por las Instituciones Forales cuando elaboren sus Normas Forales sobre tributos concertados.
- **Tercera:** La capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios, reconocida por el EAPV y por el Concierto Económico, se encuentra limitada por una triple armonización fiscal: la derivada del ordenamiento jurídico comunitario, la derivada del ordena-

<sup>22</sup>STS de 19 de febrero de 1999 y STSJN de 26 de junio de 2002, STS de 5 de junio de 2006 y SSTS de 13 de noviembre de 2007.

<sup>23</sup>[www.jjgg-gipuzkoa.org/](http://www.jjgg-gipuzkoa.org/)

miento jurídico estatal y la derivada del ordenamiento jurídico autonómico de la CAPV. En consecuencia, el contenido, alcance y efectos del principio de armonización fiscal difiere sustancialmente según el plano en el que nos encontremos: comunitario, estatal o intracomunitario vasco.

• **Cuarta:** La armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea no constituye en sí misma un objetivo comunitario sino que es un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios de los Estados Miembros sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

- Cuarta. Uno. En el ámbito comunitario la armonización fiscal, *stricto sensu*, está expresamente prevista en el artículo 113 del TFUE para el ámbito de la imposición indirecta y, en la actualidad, el proceso de armonización fiscal entre los Estados Miembros está en un estadio muy avanzado y ofrece resultados satisfactorios. Por el contrario, en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal no está expresamente previsto y el título competencial utilizado por las Instituciones comunitarias para impulsarlo es la aproximación de legislaciones, artículo 115 del TFUE, arrojando escasos y lentos avances y limitándose a aspectos puntuales vinculados fundamentalmente al respeto a las libertades fundamentales del Tratado. Lo anterior ha propiciado la aparición de instrumentos de armonización fiscal negativa (legislación judicial, Código de Conducta, política de ayudas de estado...)

- Cuarta. Dos. Tras la sentencia del Tribunal de Justicia europeo de setiembre de 2008, la capacidad normativa de los Territorios Históricos encuentra un claro acomodo en el ordenamiento jurídico comunitario, no considerándose territorialmente selectiva y, por tanto, quedando excluida del concepto de ayuda de estado del artículo 107 del TFUE, siendo considerado el País Vasco, a fecha de hoy, como una de las regiones europeas con competencias fiscales verdaderamente autónoma.

- Cuarta. Tres. El Concierto Económico prevé, en su artículo 2.Uno.Quinto, expresamente el respeto de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. En la imposición indirecta, ante la ausencia de capacidad normativa por parte de los Territorios Históricos en virtud del Concierto, éstos deben transponer las Directivas comunitarias en idénticos términos que el Estado. En la imposición directa, ámbito en el que los Territorios Históricos tienen capacidad normativa, éstos pueden transponer las Directivas comunitarias de aproximación de legislaciones en términos diferentes al Estado con respeto al marco del Concierto Económico y de las propias Directivas.

- Cuarta. Cuatro. El innegable impacto que el proceso de armonización europea, en sus dos vertientes positiva y negativa, produce en el ejercicio de las capacidades fiscales del Territorio Histórico de Bizkaia establecidas en el Concierto Económico, nos deja multitud de ejemplos prácticos relacionados con el ejercicio de las competencias de la Diputación Foral de Bizkaia.

- Cuarta. Cinco. Tras más de 20 años de incumplimiento por parte del Estado de la previsión contenida en el Concierto, la Comisión Mixta de Concierto aprobó en 2010 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 grupos de trabajo del ECOFIN en los que se trata cuestiones de normativa fiscal de competencia de los Territorios Históricos; la asistencia a los mismos por parte de representantes del País Vasco comenzó en abril de 2011.

• **Quinta:** El principio de armonización, como principio general a respetar por los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en su relación con el sistema tributario de Territorio Común, es de procedencia estatutaria (artículo 41.2 a) EAPV), está enunciado en el artículo 2 del Concierto Económico, y concretado, en su artículo 3, en una serie

de reglas de armonización que los Territorios Históricos deben de tener en cuenta en la elaboración de la normativa tributaria. La concurrencia de varios sistemas tributarios generales que coexisten en el Estado español, cuya armonía viene exigida por la necesidad de garantizar la unidad de mercado dentro del Estado, no implica una intención uniformizadora de estos principios armonizadores, que sería contraria precisamente a la propia existencia de regímenes diversos reconocida estatutaria y constitucionalmente.

- Quinta. Uno. El principio de armonización, como principio limitador de la capacidad normativa de los Territorios Históricos, sólo tiene sentido en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, en los que el legislador foral tiene margen de decisión para separarse del sistema tributario común y, de esta manera, vulnerar cualesquiera de las cuatro reglas armonizadoras que impone el artículo 3 del Concierto Económico, no siendo aplicable lógicamente en relación a los tributos concertados de normativa común.
- Quinta. Dos. El principio de armonización descansa en cuatro reglas armonizadoras de diferente relevancia, siendo las contenidas en las letras b) *"mantenimiento de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado"* y c) *"respeto y garantía de 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"* del artículo 3 del Concierto Económico las de mayor peso.
- Quinta. Tres. La formulación general de estas reglas armonizadoras con estructura de norma de principios y su supuesta vulneración por parte de los Territorios Históricos ha dado origen a numerosos recursos contra la normativa fiscal vasca ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa. En

consecuencia, existe una sólida jurisprudencia al respecto que determina la necesidad de ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden derivarse de las reglas armonizadoras para las potestades tributarias forales y que interpreta la aplicación de las mismas de manera muy restrictiva.

- Quinta. Cuatro. La litigiosidad contra la normativa fiscal de los Territorios Históricos, que en la mayor parte de los casos se basaba en una diferente interpretación de las reglas de armonización fiscal, alcanzó su punto álgido a finales de la década de los 90 del siglo pasado y originó los Acuerdos de la Comisión Mixta de Concierto de 18 de enero de 2000. En ellos, la Administración del Estado se comprometió a la retirada de 75 recursos contra la normativa fiscal vasca y, a cambio, las Diputaciones Forales se comprometieron a modificar o derogar una serie de medidas contenidas en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades que eran consideradas por el Estado como vulneradoras de las reglas de armonización fiscal.
- Quinta. Cinco. La Comisión de Coordinación y Evaluación normativa es un órgano regulado en el Concierto Económico de composición paritaria, cuatro representantes del Estado y cuatro de las Instituciones Forales, en el que participa la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas. Entre otras competencias, se encarga de velar del cumplimiento de las reglas armonizadoras por parte de la normativa foral, mediante un procedimiento de intercambio de proyectos normativos entre ambas Administraciones. Debido a las facultades que se le atribuyen, a la naturaleza de sus funciones y a las contadas ocasiones en que se ha reunido, su efectividad es escasa.
- **Sexta:** El principio de armonización interno que afecta a los sistemas tributarios de la CAPV es un principio estatutario, autónomo y de contenido específico que responde a unos fundamentos y objetivos propios y dife-

renciados, aunque comparte ciertas características con el principio armonizador en el ámbito de la Unión Europea y con el principio armonizador del Concierto Económico. Es un principio de armonización reforzada en comparación con los otros dos, cuya mayor intensidad se justifica por el particular sistema de financiación del que se dota la CAPV, basado en el principio de "riesgo compartido" y de carácter marcadamente confederal y solidario desde el punto de vista interterritorial, en el que la principal fuente de recursos de la CAPV está constituida por las aportaciones de las Diputaciones Forales, que son las exclusivas tenedoras del poder tributario, fuente principal de dichos recursos. El problema reside en determinar cuál es el nivel idóneo de armonización que permita garantizar el ejercicio de las potestades tributarias, sin que se produzca un detrimento en el modelo que posibilita la financiación de los gastos correspondientes a las competencias de que es titular la CAPV.

- Sexta. Una: El artículo 14.3 de la LTH contiene un mandato de armonización tendente a la regulación uniforme de los elementos sustanciales de los tributos concertados por parte de los Territorios Forales, que quedó debilitado por el establecimiento del régimen transitorio que posponía su aplicación al momento en que se aprobara una ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal, estableciendo mientras tanto un mecanismo de coordinación en el seno del Consejo Vasco de Finanzas.
- Sexta. Dos: La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal no es una norma armonizadora stricto sensu sino que su virtualidad es la de servir de marco para la armonización propiamente dicha de los impuestos concertados, establecida en futuras leyes del Parlamento Vasco, siendo apreciable en ella un trasfondo uniformizador análogo al del artículo 14.3 LTH. El artículo 2 de la Ley 3/1989 admite la diversidad de regulaciones forales siempre que se garantice una presión fiscal global

equivalente en toda la Comunidad Autónoma y la Disposición Adicional pretende establecer un programa legislativo que cubra todos los impuestos. No obstante, esta ley carece de fuerza vinculante con respecto al legislador futuro el cual puede abordar la armonización en el marco de los principios estatutarios, sin sujetarse necesariamente a los criterios fijados en ella.

- Sexta. Tres: La Ley 3/1989 esta impregnada de la fuerte tensión existente entre el respeto a las potestades tributarias forales y la competencia armonizadora del Parlamento Vasco, que obliga a encontrar el punto de equilibrio que, haciendo posible la segunda, no produzca la anulación de la primera. En su intento de aligerar dicha tensión, la Ley introduce ciertos mecanismos, a modo de válvulas de escape, tales como el establecimiento del concepto de "presión fiscal global equivalente", como baremo de desarmonización, y el inciso "cuando proceda" contenido en cada uno de los impuestos armonizar, indicador de la posibilidad de armonizar ex post, una vez que la desarmonización ya haya sido constatada.

- **Séptima:** La creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi por la Ley 3/1989, que reúne a los representantes de las Instituciones Comunes y Forales, y debe informar preceptivamente los proyectos de disposiciones generales sobre impuestos concertados, mitiga en parte la tendencia uniformizadora de la Ley y supone un instrumento de garantía para la armonización previa. En sus más de 20 años de andadura ha resultado ser un instrumento ágil y efectivo para la armonización normativa de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos. Buena prueba de ello es que el Parlamento Vasco nunca ha considerado necesario ejercitar su competencia armonizadora mediante la aprobación de nuevas leyes, tras la de 1989, y que ni siquiera el Gobierno vasco ha procedido a aprobar el desarrollo reglamentario de la misma. La realidad es que, a fecha de hoy, la regulación de los sistemas tributarios de los tres Territorios Históricos se encuentra

armonizada contando con un elevadísimo grado de identidad en el contenido de sus disposiciones. Esta armonización es fruto del trabajo de negociación y del acercamiento de los proyectos de disposiciones normativas de los tres Territorios Históricos que se ha desarrollado en el seno del OCTE.

- **Octava:** En los últimos años se han producido dos supuestos de desarmonización entre la normativa fiscal de los tres Territorios históricos, que a pesar de su importante repercusión mediática y del debate que han generado en los ámbitos jurídicos, institucionales y políticos, no han producido ningún movimiento legislativo por parte del Parlamento Vasco. Nos referimos a las desarmonizaciones producidas en los ejercicios 2007 y 2008 en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Patrimonio del Territorio Histórico de Gipuzkoa. En el segundo supuesto sus efectos sobre el modelo de financiación interna de la CAPV fueron cuantificados y originaron una corrección extraordinaria en la liquidación de las aportaciones del ejercicio 2009.

- **Novena:** En el marco de la Ley 3/1989, cualquier intento del Parlamento Vasco de armonizar diferencias normativas entre los sistemas tributarios forales mediante Ley debe fundamentarse en la ausencia de una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma provocada por las mismas. La complejidad de la determinación de los parámetros para su medición hacen inviable dicha fundamentación. Ante un escenario de desarmonización y un deseo de intervención por parte del Parlamento Vasco, una nueva ley de armonización debería justificarse en necesidades objetivas, por ejemplo la pérdida de una homogeneidad razonable de los recursos obtenidos por los Territorios Históricos derivada de diferencias normativas suficientemente acreditada, y debería dejar el mayor margen de actuación a las potestades de los Territorios Históricos. Como técnica legislativa se podría seguir el modelo establecido por las Directivas comunitarias de armonización.

