

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

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

I. INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene por objeto analizar las implicaciones del principio de armonización fiscal, en sus diferentes formulaciones y ámbitos y con sus distintos contenidos y efectos, en el ejercicio de las potestades normativas tributarias de los Territorios Históricos del País Vasco. El análisis se efectúa desde dos perspectivas diferentes y complementarias entre sí: por un lado, se analizarán los aspectos teóricos, que serán ilustrados con la jurisprudencia y la doctrina pertinente en cada caso, y, por otro, se presentarán las implicaciones prácticas que dicho análisis teórico conlleva, centrándonos fundamentalmente en los efectos que el principio de armonización fiscal produce en el ejercicio de su capacidad normativa para el Territorio Histórico de Bizkaia. Como apartado final, se extraen una serie de conclusiones del análisis efectuado.

II. PUNTO DE PARTIDA: LA COMPETENCIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO EN MATERIA TRIBUTARIA.

Sin perjuicio de que los fundamentos que vamos a exponer como punto de partida puedan resultar en cierta medida innecesarios por ser de sobra conocidos, resulta con-

veniente comenzar el presente análisis por la constatación de que las competencias de los Territorios Históricos del País Vasco en materia tributaria constituyen uno de los más claros exponentes de los derechos históricos de los Territorios Forales, que, amparados por la Disposición Adicional 1ª de la Constitución española de 1978, han sido actualizados en virtud del Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979 y de otras leyes específicas, entre las que destaca notablemente el Concierto Económico.

El ordenamiento jurídico vigente configura estos derechos históricos como derechos constitucionales, que la Constitución de 1978 ampara y respeta, pero cuyo origen es preconstitucional, por ser preexistentes a la aprobación de la Constitución y no creados por ella, y cuya titularidad es atribuida a los territorios de Álava/Araba, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra en virtud de su régimen tradicional foral de autogobierno territorial.

Esta garantía constitucional no supone en ningún caso el aseguramiento de unas potestades concretas ejercidas por dichos territorios con contenidos variables a lo largo de la historia, sino que lo que preserva es una institución de autogobierno territorial evolutiva

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

identificada como tal en cada momento histórico.²

Así en palabras del propio TC: *“Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la Disposición adicional primera C.E., lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su «foralidad», pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981, de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una Institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar (fundamento jurídico 3º)”*.

Por tanto, desde un punto de vista práctico, la dificultad reside no en determinar si los derechos históricos de los territorios forales se han integrado en el vigente ordenamiento jurídico instaurado tras la Constitución de 1978, cuestión sobre la que la Disposición

Adicional Primera despeja cualquier género de duda, sino en precisar su grado de reconocimiento, actualización e integración en dicho ordenamiento.

Es indudable que uno de los elementos más destacables en este núcleo identificable de la foralidad lo constituye el tradicional sistema foral de “conciertos económicos” que, históricamente, ha constituido el régimen económico-financiero privativo de las provincias aforadas. Sin embargo, no es menos cierto que este sistema tradicional de concertación debe ser objeto de *“actualización en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*, tal y como dispone la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

En el caso de los derechos históricos de los territorios forales de Álava/Araba, Bizkaia y Gipuzkoa, esta actualización a la que se refiere el legislador constituyente se ha llevado a cabo fundamentalmente a través del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 2/1979, de 18 de diciembre, (EAPV) que incorpora a su articulado instituciones de naturaleza foral, siendo su artículo 41.1 el que determina que: *“Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.”*

La integración de los territorios forales de Álava/Araba, Bizkaia y Gipuzkoa en una nueva realidad jurídica, la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV), en el proceso de configuración del Estado español como Estado de las autonomías que realiza la Constitución de 1978, origina que en el ámbito tributario se atribuyan a las Instituciones comunes de la CAPV ciertas competencias en relación a las potestades tributarias, que tradicionalmente correspondían con carácter exclusivo a las provincias aforadas, produciéndose tal y como lo expresa la doctrina acreditada una novación jurídica parcial mediante la conser-

² A estos efectos véanse, entre otras: STC 11/1984, de 2 de febrero, (F.J.4º), STC 76/1988, de 26 de abril (F.J.4º), a la que pertenece la cita que se reproduce a continuación, y STC 86/1988, de 3 de mayo, (f.j.5º). El subrayado es nuestro.

vación del modelo tradicional adaptado a la nueva organización autonómica³.

Es de destacar que si bien todos los derechos históricos han sido actualizados en el marco del EAPV, el legislador estatutario ejerció otras opciones de actualización distintas a la comentada, de tal manera que en relación a otros derechos históricos, como policía o educación, se asignó la competencia de raíz foral en exclusiva a las Instituciones de la CAPV, no haciendo sujetos activos a los Territorios Históricos en la actualización de los mismos.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 41 del EAPV establece las bases y principios que debe respetar y a los que se debe acomodar el contenido del régimen de Concierto.

En primer lugar, atribuye con carácter exclusivo a las instituciones de los Territorios Históricos plenas potestades normativas (41.2a “mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario”) y de aplicación de sus sistemas tributarios (41.2b “la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los Monopolios Fiscales”).

Si bien condiciona el ejercicio de dichas potestades al respeto de una serie de principios, entre los que destaca el principio de armonización fiscal, que juegan en dos planos diferenciados.

Así distinguimos, por un lado, el plano que relaciona e integra los sistemas tributarios forales con el sistema tributario estatal, con las obligaciones para los regímenes tributarios forales de:

- atender a la estructura general impositiva del Estado (art.41.2a)
- a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto (art.41.2a)
- aplicar en sus respectivos territorios 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. (art.41.2c)
- respetar el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución. (art.41.2f)

Por otro lado, se encuentra el plano de relación e integración de los sistemas tributarios forales entre sí, residenciando en el Parlamento Vasco la potestad legislativa para la coordinación, armonización fiscal y colaboración dentro de la CAPV (art.41.2a). Son éstas las competencias que, en virtud de la actualización de los derechos históricos en materia fiscal efectuada por el EAPV, han sido asignadas a la CAPV y cuyo ejercicio supone de manera incuestionable una limitación a las plenas potestades tributarias que los Territorios Históricos tradicionalmente han ejercido.

No podemos finalizar el marco de actualización estatutaria de los derechos históricos en materia fiscal sin hacer una breve referencia al artículo 37.2 del EAPV que establece: “Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración alguna de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico”, y a la interpretación que del mismo ha realizado el Tribunal Constitucional en su ya citada Sentencia 76/1988, de 26 de abril (F.J.6º).

En esta sentencia, el Tribunal Constitucional ratificó la circunstancia de que el Estatuto

³ HERRERO DE MIÑON, M. “Idea de los derechos históricos”, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid 1991.

pueda limitar el régimen foral históricamente definido, ya que si éste no fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente llevar a cabo ninguna actualización de los derechos históricos y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias, como la que contiene el artículo 41.2 en materia fiscal que nos ocupa, que supongan una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales. Y a su vez, el Tribunal afirmó que lo que el artículo 37.2 del Estatuto viene, en consecuencia, a establecer es que, tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean -las Instituciones comunes- como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y de las competencias inherentes a los Territorios Históricos que el EAPV determina.

De esta manera, el Tribunal Constitucional entiende que estamos ante una regla de garantía e interpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado.

Aparece así definido lo que el Alto Tribunal denomina como *núcleo intangible de la foralidad*, que el mismo Estatuto precisa en los apartados 3 y 4 del artículo 37, intocable por los poderes autonómicos o estatales.

En lo que al objeto de los presentes comentarios interesa, el apartado 3 del artículo 37 al enumerar las materias en las que los Territorios Históricos tienen competencias exclusivas, remite en su letra f) a las competencias que se especifiquen en el propio Estatuto, que en su artículo 41.2 recoge, tal y como acabamos de ver, la potestad normativa de los Territorios Históricos para "mantener, establecer y regular el régimen tributario", de lo que claramente podemos concluir que dicha competencia forma parte del núcleo intangible de la for-

alidad, tal y como ha sido configurado por la jurisprudencia constitucional, como actualización de los derechos históricos al objeto de integrarlos en el ordenamiento jurídico vigente.

Bajo estas premisas, el ordenamiento jurídico y el entramado institucional actual configuran la CAPV, desde el punto de vista financiero y tributario, como una confederación de los tres Territorios Históricos, en la que las Instituciones comunes para afrontar sus competencias de gasto se nutren fundamentalmente de las aportaciones que realizan éstos, titulares de la principal fuente de ingresos, derivados de los sistemas tributarios forales, sin que puedan transferir sus competencias normativas al Parlamento Vasco, ya que dicha transferencia supondría una vulneración de la Constitución y del EAPV, aunque vean en cierta manera limitadas sus potestades por la competencia armonizadora del Parlamento Vasco.

III. ACERCAMIENTO AL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN FISCAL COMO PRINCIPIO LIMITADOR DE LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

Constatado el hecho de que la actualización de los derechos históricos llevada a cabo por la Constitución y el EAPV residencia la capacidad normativa para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios en los Territorios Históricos del País Vasco, no es menos cierto que dicha competencia se ve limitada por una triple armonización fiscal: la que deriva de la integración de España en la Unión Europea (ordenamiento jurídico comunitario), la que deriva del Concierto Económico (ordenamiento jurídico estatal) y la que deriva de la integración de los Territorios Históricos en la CAPV (ordenamiento jurídico autonómico).

Por ello, todo parece indicar que nos encontramos ante un principio, el de armonización fiscal, cuyo contenido, alcance y efec-

tos diferirá sustancialmente según el plano en el que nos encontremos: comunitario, estatal o intracomunitario vasco.

En un acercamiento a dicho principio, la primera dificultad con la que topamos es la inexistencia de definiciones legales del concepto de armonización, lo que propicia su utilización polisémica y su confusión en ocasiones con conceptos colindantes al mismo, tales como el de coordinación, el de colaboración o el de aproximación de legislaciones, o con otros no tan cercanos como el de uniformización.

Sin embargo, la concreción de su contenido resulta ser de gran importancia si tenemos en cuenta que el establecimiento de principios armonizadores origina siempre un límite competencial para los titulares soberanos de la competencia a armonizar, resultando que la teoría de la armonización y coordinación fiscal a nivel internacional es uno de los aspectos más complicados de la financiación pública⁴.

Es por ello que la doctrina jurídica ha destinado importantes esfuerzos para precisar el contenido y alcance de este principio, que, como vamos a analizar en los siguientes apartados, resulta ser variable en función de la intensidad del proceso armonizador y de los diferentes planos y objetivos que se pretenden lograr mediante su aplicación.

A continuación pasamos a identificar el contenido y finalidad del principio de armonización, que deben respetar los Territorios Históricos en el ejercicio de su potestad normativa tributaria en los tres ámbitos que hemos diferenciado, cada uno de los cuales será analizado con mayor profundidad en los apartados siguientes de este estudio.

⁴ FUNDACIÓN BBV e INSTITUTO EUROPEO DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. "Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico". Madrid 1997.

Centrándonos en el contexto comunitario, en el proceso de construcción europea la transferencia de competencias fiscales por parte de los Estados en materia tributaria se inició, en un primer momento, por la política aduanera, pasando, en un segundo momento, al ámbito de los impuestos indirectos, concretamente de los impuestos sobre el volumen de negocios y sobre consumos específicos, en la medida en que dicha armonización fuera necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Por tanto, en el contexto europeo la armonización fiscal tiene un mero carácter instrumental al servicio del mercado único y sólo tiene sentido, tal y como establece el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), cuando su finalidad pretende evitar distorsiones en la creación y funcionamiento del mismo, no siendo su objetivo en ningún caso la creación de un sistema fiscal único para todos los Estados Miembros.

En cuanto al principio de armonización como inspirador de las relaciones tributarias entre Estado y el País Vasco, vista ya su procedencia estatutaria, se encuentra desarrollado por los artículos 2 y 3 del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Desde la aprobación del Concierto Económico de 1981, se configura este principio como fundamental para la relación e integración de los sistemas tributarios forales con el sistema tributario estatal. Además, en su articulado se concreta su contenido en un conjunto de normas armonizadoras formuladas de manera abstracta, como normas de principios que establecen los objetivos a los que han de dirigirse necesariamente las normas fiscales armonizadas, y cuyo respeto por parte de la normativa de los Territorios Históricos ha originado gran parte de las controversias judiciales relacionadas con la normativa tributaria vasca, siendo los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa los que han ido interpretando y dotando de

contenido este conjunto de normas al tener que resolver sobre su posible vulneración por parte de medidas tributarias concretas aprobadas por los Territorios Históricos.

Finalmente el tercer campo de juego del principio de armonización fiscal, a los efectos de nuestro estudio, se localiza entre los sistemas tributarios forales de la CAPV. Como hemos comentado esta competencia armonizadora es residenciada por el EAPV, en su actualización de los derechos históricos, en manos del Parlamento Vasco, originando que los Territorios Históricos tengan que ceder en cierta medida una parcela de la tradicional competencia exclusiva para mantener, establecer y regular su sistema tributario a este nuevo protagonista, al estar sometidos a su armonización.

La razón última de este principio de relación entre los tres sistemas fiscales creemos encontrarla en el propio diseño competencial y financiero del País Vasco, basado en un modelo de riesgo compartido o bolsa común de recursos procedentes de la recaudación total por los impuestos concertados. Este sistema de participación en los ingresos derivados del Concierto Económico fundamenta un interés en asegurar la homogeneidad y la suficiencia de los mismos, tanto por parte de las Instituciones Comunes, acreedoras de la mayor parte de dichos ingresos con los que deben afrontar el 70 por 100 del gasto público presupuestario de la CAPV, como de los propios Territorios Históricos.

IV. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

La existencia de un proceso de armonización fiscal en el seno de la Unión Europea ha supuesto una autolimitación de las competencias legislativas de los Estados Miembros así como de las entidades territoriales en que estos se organizan.

Los Tratados constitutivos de la Unión Europea no atribuyen a las instituciones comunitarias potestades normativas directas en materia fiscal. Sin embargo, los Estados Miembros en el proceso de construcción europea cedieron parte de su soberanía fiscal a las instituciones comunitarias que surgieron como consecuencia de los Tratados constitutivos. Las competencias fiscales así asumidas se limitan al ámbito de la armonización fiscal en determinados impuestos o en aspectos concretos de los mismos, teniendo en cuenta que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones, cualquiera que sea su magnitud, en el mercado interior europeo.

En el caso del Estado español, organizado desde el punto de vista fiscal y financiero según el, denominado por la teoría del federalismo fiscal, modelo de distribución asimétrica de competencias, la autolimitación derivada del principio de armonización fiscal europeo afecta no sólo al poder tributario normativo central, sino también a los poderes tributarios de los territorios forales, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas del sistema de Concierto Económico, teniendo éste que subordinarse al marco jurídico comunitario⁵.

IV.1. Armonización fiscal versus aproximación de legislaciones.

A los efectos de nuestro estudio resulta especialmente relevante precisar la diferencia entre armonización fiscal y aproximación o convergencia de legislaciones.

⁵ Véanse la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º), la STS de 13 de octubre de 1998 (f.j. 5º), la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (f.j. 8º).

Así, el artículo 113 TFUE, dentro del capítulo dedicado a las disposiciones fiscales, establece que⁶:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”

Por su parte, el artículo 115 TFUE, dentro del capítulo dedicado a la aproximación de legislaciones, dispone que⁷:

“Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.”

Como se observa, en ambos casos se requiere la unanimidad de los Estados Miembros pero mientras que el concepto de armonización fiscal juega en el marco de la imposición indirecta y está prevista expresamente en el TFUE, la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido el título competencial utilizado por la Comisión y el Consejo para lograr los escasos y lentos avances en la armonización de los impuestos

directos con los que se cuenta en la actualidad.

La labor de armonización fiscal, plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados Miembros, ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos (en argot comunitario “accisas”) y de los impuestos que gravan la concentración de capitales. En los dos últimos casos, la labor armonizadora de la Unión Europea afecta, en los sistemas fiscales del Estado español, a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre Operaciones Societarias.

La armonización fiscal en el IVA ha dado como resultado la fijación de una base imponible estandarizada, la desaparición de las fronteras interiores en el comercio intracomunitario y el establecimiento de una horquilla de tipos impositivos donde los Estados Miembros tienen cierta libertad de elección.

Por el contrario, la acción comunitaria amparada en el artículo 115, base jurídica para las Directivas sobre imposición directa, ha encontrado muchas dificultades para desarrollarse, entre otras razones, porque afecta directamente a la cada vez mas mermada soberanía en manos de los Estados Miembros y porque las diferencias normativas derivadas de la coexistencia de regímenes fiscales distintos en los Estados no constituyen *per se* una violación de los principios comunitarios.

Es por ello que la armonización de la imposición directa ha sido mínima y se encuentra limitada por los objetivos de la Unión. De esta forma, se han regulado mediante Directivas comunitarias aspectos puntuales de la imposición directa, como por ejemplo, las relaciones entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos Estados o las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, absorciones y escisiones a nivel comunitario, mereciendo especial mención el proceso de

⁶ El subrayado es nuestro.

⁷ El subrayado es nuestro.

aproximación de legislaciones que se esta llevando a cabo en la actualidad para el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades.

En tanto las disposiciones fiscales de los Estados Miembros no afecten a las competencias propias de la Unión Europea, es decir, a las libertades fundamentales o al mercado único, el margen de maniobra de las Instituciones europeas es muy estrecho, lo que ha originado la irrupción de un fenómeno que cada vez tiene mayor relevancia, el denominado proceso de armonización negativa, del que nos vamos a ocupar a continuación.

En suma, frente a una armonización fiscal generalizada de la imposición indirecta, en los impuestos directos el margen de acción positiva para la aproximación de legislaciones de las Instituciones europeas es muy limitado, por lo que éstas han optado por impulsar una armonización o una coordinación de aspectos concretos y ello a medida que lo exija el avance hacia objetivos comunitarios no fiscales, como son el respeto a las libertades fundamentales o el mercado único.

IV.2. El proceso de armonización fiscal positiva.

El Capítulo III del Título III de la Constitución de 1978 se dedica a los Tratados Internacionales, a su vez, el artículo 1.5 del Código Civil establece que las normas jurídicas contenidas en los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno.

Por su parte el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, tradicionalmente

contenido en el Concierto, al incluir en su artículo 2.Uno.Quinto un segundo párrafo, en referencia expresa a la materia tributaria, estableciendo que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos *“deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea”*. Este principio añade además una regla competencial de carácter procedimental que establece que los Territorios Históricos deberán asumir las devoluciones que proceda practicar a los no residentes como consecuencia de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición y las normas de armonización europea.

A la vista de las consideraciones realizadas en el apartado anterior, entendemos que la redacción de este precepto es técnicamente mejorable ya que los sistemas tributarios forales no sólo habrán de adecuarse a las normas de armonización fiscal *stricto sensu*, sino también a las dictadas en el ámbito fiscal tomando como título competencial la aproximación de legislaciones.

Conviene destacar que la transposición al ordenamiento interno de las normas sobre armonización fiscal dictadas por la Unión Europea no puede ser efectuada, directamente, por los Territorios Históricos, sino que esta transposición obligatoria se encuentra supeditada a la intervención normativa del Estado en el caso de los impuestos indirectos, ámbito en el que los Territorios Históricos, en virtud del Concierto Económico, carecen de cualquier competencia normativa.

Ello significa que las Directivas de armonización habrán de ser transpuestas al ordenamiento tributario español por las instituciones estatales sin que la inacción u omisión de éstas pueda ser suplida por actos normativos de los Territorios Históricos, lo que deriva no del ordenamiento jurídico comunitario sino del reparto competencial que realiza el or-

denamiento jurídico interno del Estado español en materia tributaria.

Como hemos analizado, la aplicación del concepto de armonización a los impuestos indirectos es clara conforme el artículo 113 del TFUE, de tal manera que el artículo 2.Uno.Quinto del Concierto Económico sólo puede interpretarse en este sentido. Por tanto, entendemos que la especificación puede resultar a estos efectos, redundante, puesto que basta observar los artículos correspondientes del Concierto para comprobar cómo el IVA, el Impuesto sobre Operaciones Societarias y los Impuestos Especiales de fabricación son tributos concertados en los que los Territorios Históricos habrán de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común, careciendo de cualquier margen de decisión legislativa.

Curiosamente, el único problema que se plantearía en la imposición indirecta vendría dado por el hecho de que el Estado no transpusiera correctamente en su sistema tributario las Directivas de armonización comunitarias, de forma que los Territorios Históricos se encontrasen en la disyuntiva de respetar el artículo 2.Uno.Quinto o los preceptos del Concierto, que niegan su capacidad normativa en esta materia. No nos encontramos ante una mera hipótesis de trabajo sino que contamos con ejemplos reales y concretos en el IVA, que analizaremos mas adelante, en los que el Estado español, y por ende los Territorios Históricos que han seguido la adaptación de las Directivas realizada por las instituciones del Estado, han sido cuestionados a la hora de incorporar a su ordenamiento interno normas armonizadoras comunitarias.

Cuestión distinta es determinar si en la imposición directa, en relación a la cual los Territorios Históricos son titulares de una ca-

pacidad normativa cuasi-ilimitada⁸, cuando se dicten normas comunitarias de aproximación de legislaciones, los Territorios Históricos pueden anticiparse a la reacción normativa del Estado para incorporar aquellas a la regulación de sus tributos o las pueden incorporar de manera diferente a la efectuada por el Estado, respetando el marco de la Directiva comunitaria y del Concierto Económico.

En este sentido, y sin perjuicio de los principios generales del Concierto, en especial el relativo a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, que mas adelante analizaremos, parte de la doctrina interpreta que solamente es posible una actuación autónoma de los Territorios Históricos en aquellos aspectos que, determinados de forma imperativa por las Directivas comunitarias, incidan en impuestos concertados de normativa autónoma, no en aquellos otros donde dichas Directivas concedan un cierto margen de libertad a los Estados Miembros⁹.

Apartándonos de esta interpretación, nos atrevemos a afirmar, siguiendo una abundante doctrina de nuestro Tribunal Constitucional¹⁰ en torno a esta cuestión, que es posible

⁸ El vigente Concierto Económico define como impuestos concertado de normativa autónoma, los siguientes: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Sociedades y algunas figuras de la imposición indirecta, fundamentalmente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

⁹ DE LA HUCHA CELADOR, F. "El Régimen Jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam 2006.

¹⁰ Sirva por todas, SSTC 236/1991, fundamento jurídico 9º y 79/1992, fundamento jurídico 1º. Esta jurisprudencia determina que la ejecución del Derecho Comunitario corresponde a quien materialmente sea titular de la competencia según las reglas del Derecho interno por no existir una competencia específica para la ejecución del Derecho Comunitario, estableciendo la obligación de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas, criterios que no resultaron alterados ni por el ingreso de España

una adaptación diferente del Derecho Comunitario en materia fiscal por parte de los Territorios Históricos siempre que ésta respete las reglas internas de delimitación competencial entre el Estado y la CAPV, es decir, el Concierto Económico.

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha interpretado en diversas sentencias¹¹ que una regulación distinta por parte de los Territorios Históricos es admisible siempre que no se vulneren los principios generales del Concierto Económico. Sin embargo, el Tribunal Supremo interpretó en 1999, en una única sentencia que nosotros conocemos, que una transposición del Derecho comunitario por parte de los Territorios Históricos diferente a la realizada por el Estado supone automáticamente el incumplimiento de los principios de armonización y coordinación fiscal con el Estado exigidos por el Concierto Económico¹².

IV.3. La denominada armonización fiscal negativa.

Como se ha indicado la acción normativa a través de Directivas de aproximación de legislaciones en el ámbito de la fiscalidad directa, conocida como armonización fiscal positiva, ha sido muy limitada y de escasa intensidad, lo que ha originado la aparición de lo que la doctrina denomina armonización fiscal negativa¹³, que consiste en la obligación de no hacer impuesta tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia europeo a

través de sus sentencias como por la Comisión mediante decisiones. Otra parte de la doctrina prefiere denominar a este fenómeno como armonización de segundo grado, reconociendo el primer grado a la armonización normativa por medio de Directivas.

A todo lo anterior añadiríamos otra vías de armonización, en una acepción amplia del término, como son la coordinación de las acciones de política fiscal, la integración de las políticas fiscales y el *soft law*, esto es, los criterios contenidos en las comunicaciones interpretativas, directrices o recomendaciones de la Comisión Europea y en las directrices o recomendaciones de la Comisión o del Consejo.

En relación al efecto producido por la jurisprudencia comunitaria, también conocida como legislación judicial, hay que indicar que ésta ha supuesto en estos últimos años un avance en la armonización de las legislaciones fiscales estatales sobre todo en relación a la fiscalidad empresarial de resultados bastante notables, como consecuencia de la interpretación que el Tribunal comunitario ha seguido del principio de no discriminación y de las normas del Tratado prohibitivas de las restricciones a las libertades comunitarias. Sin embargo, esta armonización es errática y adolece de sistemática lo que ha originado cierta inseguridad jurídica en relación a cómo debe realizarse la translación de los criterios jurisprudenciales consolidados en las sentencias por parte de los Estados Miembros a sus ordenamientos jurídicos internos.

Otra de las vías de armonización negativa utilizadas es la de la acción política conjunta uno de cuyos ejemplos mas destacables es la aprobación, el 1 de diciembre de 1997, por el Consejo ECOFIN de una Resolución relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas¹⁴, en la que se acordó la crea-

en la Comunidad Económica Europea ni por la promulgación de normas comunitarias.

¹¹ Véanse la STSJPV de 11 de mayo de 1994 (f.j. 3º), la STSJPV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 21 de julio de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 30 de abril de 1999 (f.j. 2º).

¹² Véase la STS de 4 de diciembre de 1999 (f.j. 6º y 7º).

¹³ HERRERA MOLINA, P. y VILLAR EZCURRA, M "Ayudas fiscales y Derecho Comunitario" *Derecho & empresa: revista de estudios jurídicos y de empresa*. 2005.

¹⁴ Resolución del 1 de diciembre de 1997, Diario Oficial C 2 de 6.1.1998.

ción de un Grupo de evaluación de aquellas medidas fiscales que provocasen una competencia fiscal perniciosa entre los Estados Miembros. Esta Resolución fue adoptada no sólo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los Estados Miembros, reunidos en el seno del Consejo. El Código de Conducta afecta a una competencia primaria de los Estados miembros, la fiscalidad directa de las empresas, por lo que no se utiliza un instrumento jurídicamente vinculante sino que se trata de un compromiso político formal de los gobiernos de los Estados Miembros sin fuerza vinculante.

Dicho Grupo, conocido como Grupo Primarolo en su inicio, dio traslado al Consejo de su informe final, en noviembre de 1999¹⁵, que contenía un análisis sobre el listado de medidas que podían ser consideradas potencialmente perniciosas por afectar de manera decisiva a la localización de las actividades económicas dentro de la Comunidad, identificando 66 medidas fiscales como perniciosas, las cuales se encuentran derogadas por los Estados Miembros a fecha de hoy y entre las que, como veremos más adelante, se encontraba un régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades específico del Territorio Histórico de Bizkaia. En la actualidad el Código de Conducta sigue operativo con idéntica finalidad como grupo de trabajo dentro del ECOFIN y finalmente desde 2011 representantes del País Vasco participan en el seno del mismo, como analizaremos más adelante en este estudio.

¹⁵ Informe final del Grupo sobre el Código de Conducta presentado al Consejo en el ECOFIN de 29 de noviembre de 1999.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

IV.4. La política de ayudas de estado como instrumento indirecto de armonización fiscal y su especial incidencia en el régimen de Concierto Económico.

A pesar de que el régimen de ayudas de estado contemplado en el TFUE busca una finalidad ajena a la tributaria, en estos últimos años se ha convertido en un instrumento más de armonización fiscal negativa.

Los artículos 107 y 108 del TFUE, que regulan esta materia, constituyen una potente herramienta en manos de la Comisión Europea para poner coto a aquellas intervenciones de los Estados Miembros que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Aunque excede de nuestro cometido realizar un estudio integral y detallado de la política comunitaria de ayudas de estado y su relación con la fiscalidad, resulta imprescindible realizar un acercamiento a esta materia desde la óptica de la capacidad normativa de los Territorios Históricos en fiscalidad directa.

La calificación de ciertos elementos sustanciales de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos como ayudas de estado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, puso en entredicho la capacidad de las Instituciones forales para separarse, siquiera mínimamente, de la normativa tributaria del resto del Estado en el Impuesto sobre Sociedades. La errónea utilización de parámetros de Derecho Comunitario llevó al Tribunal Supremo a anular ciertos tratamientos fiscales, al considerarlos ayudas de estado incompatibles con el ordenamiento jurídico comunitario por incurrir en el elemento de selectividad territorial propio de éstas, debido al hecho que eran únicamente aplicable en una parte del territorio del Estado, en el País Vasco.

Tras la anulación como consecuencia de la referida sentencia de gran parte de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos, tipo impositivo general de gravamen del 32,5% incluido, en 2005 los tres Territorios Históricos del País Vasco aprobaron una serie de medidas en el ámbito de la tributación empresarial entre las que destacaban el restablecimiento del tipo impositivo general en el 32,5 por 100 y la aprobación de ciertos beneficios fiscales similares a los anulados. La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el resto del territorio del Estado establecía un tipo impositivo general más elevado, del 35 por 100, y no contemplaba los beneficios fiscales mencionados.

Las Normas Forales por las que se aprobaron tales medidas fueron recurridas por las Comunidades Autónomas de La Rioja y de Castilla y León, así como por el sindicato UGT, ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. A la vista de la sentencia conocida como Azores dictada por el Tribunal de Luxemburgo y de su posible aplicación al País Vasco, el Tribunal Superior presentó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia europeo el 20 de septiembre de 2006. En ella, el Tribunal planteaba si las medidas fiscales forales debían considerarse ayudas de Estado selectivas por otorgar una ventaja a ciertas empresas o producciones, y por tanto incompatibles con el mercado único, por el mero hecho de que no se aplicaban en todo el territorio del Estado español.

En líneas generales en su resolución de esta cuestión prejudicial sobre el régimen de Concerto Económico dictada en 2008, el Tribunal de Justicia europeo, y la Abogada General Kokott que emitió sus conclusiones en el asunto,¹⁶ confirmaron el contenido de la senten-

¹⁶ Conclusiones de la Abogada General Kokott de 8 de mayo de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a 434/06 Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) v Juntas Generales del Territorio

cia Azores, ratificándose en la novedosa construcción jurídica propuesta por el Abogado General Geelhoed¹⁷, que dio lugar a dicha sentencia.¹⁸ En este sentido, el Tribunal volvió a negar, en una situación de descentralización asimétrica, la concurrencia del elemento de selectividad territorial, propio de las ayudas de estado, de una medida tributaria adoptada por una autoridad regional, por el mero hecho de que su ámbito de aplicación se limite al territorio de dicha autoridad y no sea de aplicación en la totalidad del Estado Miembro. Para ello la autoridad regional que adopta la medida tiene que hacerlo en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, que el propio Tribunal europeo identifica con la concurrencia de tres tipos de autonomía: institucional, procedimental y económica.

La consecuencia que se deriva de la superación del triple test de autonomía es la afirmación de que el territorio relevante a la hora de enjuiciar la medida, desde la óptica de la disciplina de ayudas de estado, es el de la propia región que adoptó la medida y no la totalidad del Estado al que la región pertenece, en contra de la opinión de la Comisión en estos asuntos y del Abogado General Saggio que en 1999 fue el primero que abordó la controvertida cuestión de la selectividad territorial en relación a las medidas fiscales adoptadas por entidades infraestatales de los Estados Miembros, en otra cuestión preju-

Histórico de Bizkaia y otros ECR 2008 I-06747. Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C 428/06 a C434/06 Unión General de Trabajadores de la Rioja y otros ECR I6747

¹⁷ Conclusiones del Abogado General Geelhoed de 20 de octubre de 2005. República de Portugal v Comisión Europea. Acción de nulidad. Decisión de la Comisión 2003/442/CE- C-88/03. ECR 07115

¹⁸ C-88/03. República de Portugal v Comisión Europea 6 de septiembre de 2006. ECR 07115

dicial planteada en el marco de un procedimiento contra otras Normas Forales vascas¹⁹.

En nuestra opinión, este triple test de autonomía parece pensado expresamente para la situación jurídica, competencial y financiera del País Vasco y de su régimen de Concierto Económico.

Desde el punto de vista de la "autonomía institucional", la región que adopta la medida debe gozar de un status político e institucional propio y diferenciado del de la autoridad central del Estado del que forma parte. La situación institucional del País Vasco responde a un origen histórico, su tradicional régimen de Concierto Económico con más de 130 años de historia, y goza de un reconocimiento constitucional, la Disposición Adicional 1ª de la Constitución española. Por su parte, las competencias normativas en materia de fiscalidad se ejercitan en parlamentos regionales, las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Bizkaia, Álava y Gipuzkoa, que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Desde el punto de vista de la "autonomía de procedimiento", las decisiones normativas de la autoridad regional deben adoptarse sin intervención de la autoridad estatal y sin que ésta pueda determinar su contenido.

En el País Vasco, las decisiones normativas se adoptan en las Juntas Generales de cada Territorio Histórico sin que autoridad estatal alguna pueda intervenir directa o indirectamente en su contenido. No sólo eso sino que el propio régimen de Concierto tiene un carácter pactado, de manera que su contenido, su ámbito competencial, no puede alte-

rarse por la voluntad unilateral de una de las partes, reconociendo a los Territorios Históricos las más amplias competencias legislativas. Por un lado, el propio Concierto es objeto de acuerdo entre los representantes del País Vasco y los del Estado, siendo objeto de ratificación en el parlamento español en procedimiento de lectura única sin que pueda alterarse su contenido y, por otro, cuantas Comisiones se encargan de la aplicación de las facultades reconocidas en el Concierto tienen una composición estrictamente paritaria.

Desde el punto de vista de la "autonomía económica", el ente regional debe asumir las consecuencias económicas de las decisiones que adopte en materia de fiscalidad sin que éstas sean directamente compensadas por la autoridad estatal. El hecho de que las instituciones del País Vasco dispongan de la totalidad de los recursos públicos que se generan en su territorio, obliga a que se establezcan los mecanismos oportunos que aseguren que cada una de las administraciones que asume competencias a desarrollar en el mismo disponga de los medios necesarios para afrontarlas. Este mecanismo es el llamado "sistema de cupo". Así, la cuantía del cupo se determina únicamente con variables y parámetros que exclusivamente quedan bajo el poder de decisión de la Administración central del Estado al aprobar sus Presupuestos generales, sin que el País Vasco pueda influir, directa ni indirectamente, en la fijación de su importe y sin que tenga ninguna incidencia en la cuantificación del mismo las decisiones adoptadas por los Territorios Históricos en materia fiscal.

En consecuencia 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, en la ac-

¹⁹ Conclusiones del Abogado General emitidas el 1 de julio de 1999. Administración General del Estado v Juntas Generales de Gipuzkoa y Diputación Foral de Gipuzkoa. – Cuestión prejudicial remitida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97. ECR (2000) I-01073

tualidad, como una de las regiones europeas con competencias fiscales verdaderamente autónomas.

En virtud de lo anterior, consideramos necesario recalcar que las decisiones de la Comisión Europea y los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo, que se han producido en estos últimos años, en relación con los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades por vulnerar, bien las libertades fundamentales, bien la regulación comunitaria de ayudas de estado, en lo que a la selectividad material o sectorial se refiere, no suponen la negación del Concierto, ni de las facultades normativas que éste reconoce a los Territorios Históricos; simplemente suponen un juicio negativo en esos supuestos concretos sobre el ejercicio concreto de estas potestades en relación a un impuesto en particular y en unas circunstancias específicas. Juicio similar al que han sufrido y sufren los Estados Miembros, que nunca se ha interpretado como negación de la capacidad normativa en relación con su sistema tributario.