



30 AÑOS DE OCTE: BALANCE

JUAN MIGUEL BILBAO GARAY (*)

1. CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL

El término armonización es una expresión sobre la que la doctrina ha discutido ampliamente, intentando concretar su significado. La fijación con claridad de su sentido es una cuestión de gran importancia, ya que este concepto es utilizado en varios preceptos, tanto en el Tratado de la Unión Europea como en el Estatuto y el Concierto Económico, con un alcance y efectos de gran relevancia.

No cabe duda de que el establecimiento de principios armonizadores supone un límite al ejercicio de competencias por quien ostenta su titularidad. Por tanto, el contenido de una Ley de armonización debería quedar limitado al establecimiento de principios generales con el suficiente grado de abstracción como para permitir el normal ejercicio de la competencia legislativa autónoma al ente que la tenga reconocida.

En el ámbito europeo se ha pretendido su definición por confrontación con el término unificación. De esta forma se considera que el fin de la armonización fiscal europea no es, en ningún caso, la creación de un sistema fiscal europeo único para todos los Estados miembros. Por otro lado se ha intentado separar este término de otros como aproximación o coordinación o colaboración fiscal.

En el contexto europeo, la armonización fiscal tiene un mero carácter instrumental al servicio del mercado único y solo tiene sentido en la medida que trata de evitar distorsiones en la creación y funcionamiento de ese mercado único. No trata de suplantar la capacidad tributaria de los Estados miembros ni de unificar los tributos fiscales existentes en la Unión europea. La armonización fiscal europea no es un fin en sí misma y hay que justificar su necesidad en razones objetivas. En estos últimos años la armonización fiscal de la imposición directa ha tenido también como objetivo evitar la erosión de bases imponibles (BEPS), la aproximación de las bases imponibles en el impuesto sobre sociedades (proyecto BICIS) y el desarrollo de las obligaciones de intercambio de información entre Estados miembros con el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

Por tanto, la armonización fiscal debe tener un principio inspirador, estar fundamentada jurídicamente a favor del órgano que pretenda dictar la norma armonizadora y tener una finalidad que la justifique. Asimismo las normas armonizadoras que se aprueben deben estar regidas por el principio de proporcionalidad.

2. PRINCIPIOS ARMONIZADORES DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

2. 1. Principios armonizadores generales

En el artículo 2 del vigente Concierto Económico se enumeran los principios generales que deberán inspirar el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos. Entre ellos:

(*) Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia. Presidente del OCTE en los períodos 1995-2009 y 2013-2017

- Principio de solidaridad.
- Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado de acuerdo con lo establecido en el propio Concierto.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos, según las normas que a tal efecto dicte el Parlamento Vasco.
- Sometimiento a Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español.

El artículo 3 de la Ley del Concierto Económico, han sistematizado en cuatro los principios armonizadores aplicables a las relaciones tributarias con el Estado.

- Adecuación de la normativa foral a la L.G.T. en cuanto a terminología y conceptos.
- Respetar la libertad de circulación y establecimiento de personas y libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el estado español.
- Utilización de la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agrícolas, etc.
- Mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

2. 2. Normas armonizadoras concretas

Además de estos principios armonizadores generales de los artículos 2 y 3 que hemos citado, el texto del Concierto Económico contiene normas armonizadoras concretas

Así, en relación con los impuestos *directos* hay que señalar los siguientes:

Artículo 8. uno: En la exacción de retenciones e ingresos a cuenta (por rendimientos profesionales), las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 9.dos: En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta (rendimientos del capital mobiliario), las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 10.dos. En la exacción de las retenciones correspondientes al Gravamen especial sobre premios a determinadas loterías y apuestas, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

En relación con los impuestos *indirectos* se establecen normas de armonización específicas para cada impuesto. Frente al principio general de autonomía en los impuestos directos concertados, los impuestos indirectos tienen normas armonizadoras más estrictas, al igual que ocurre en el contexto de la Unión Europea. Podríamos denominar la armonización de los impuestos indirectos, como una armonización fiscal de alta intensidad. Así, tenemos que se definen como tributos concertados "que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado" los siguientes impuestos indirectos:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Impuestos Especiales de fabricación
- Impuesto sobre primas de seguro

En cuanto a los *tributos locales* contemplados en la sección 15 del Concierto, los principios armonizadores son de baja intensidad.

3. LA ARMONIZACIÓN INTERNA EN LA C.A.E.

3.1. Fundamento jurídico

En primer lugar hay que referirse al propio EAPV, en su artículo 41.2. a) establece la capacidad de los Territorios Históricos para mantener, establecer

y regular, dentro de su territorios, 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.

Se puede apreciar cómo las normas armonizadoras, de coordinación y colaboración se hallan presentes tanto para la relación con el Estado, como para la propia interrelación de los Territorios Históricos, a través del Concierto Económico y de las leyes que dicte el Parlamento Vasco. El Estatuto residencia en sede del Parlamento Vasco esta potestad armonizadora.

La siguiente referencia legal a la armonización, coordinación y colaboración la encontramos en la Ley del Concierto Económico. El artículo 3.1.4º dice:

“El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que a tal efecto dicte el Parlamento Vasco”.

Por último llegamos a la Ley 27/1983, conocida como Ley de Territorios Históricos (LTH), la cual recoge esta previsión en el artículo 14.3:

“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 41.2a) 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”.

Aquí la LTH utiliza una redacción más contundente en el sentido de que utiliza la expresión de que los Órganos Forales “regularán de manera

uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos” y remite al Parlamento el ulterior desarrollo de normas de armonización fiscal.

Esta mayor intensidad de la LTH se explica quizás, aparte de la coyuntura política del momento en que se aprobó la Ley, porque la LTH estableció, en el año 1983, por primera vez en el contexto interno de la CAE un modelo de distribución de recursos tributarios de “riesgo compartido” o “bolsa común de recursos” alimentada con la recaudación de todos los tributos concertados (se excluyen los tributos locales) que por primera vez se establece legalmente en el interior de la CAE.

El título II de la LTH, es una cuestión clave para entender el modelo de distribución de recursos tributarios “de riesgo compartido” que tenemos en la CAE desde 1983 desarrollado posteriormente por las sucesivas Leyes Quinquenales de Aportaciones.

Este modelo de riesgo compartido, junto con la asimetría entre las competencias de recaudación y las competencias de gasto público que se da en la CAE, trae causa del legítimo interés recíproco de todas las instituciones en la armonización de los sistemas tributarios forales por razones económicas.

Desde el punto de vista de la configuración interna de los recursos tributarios disponibles, la ley de Armonización Coordinación y Colaboración Fiscal es el corolario lógico de la Ley de Territorios Históricos y de las Leyes Quinquenal de Aportaciones y forma junto a estas dos leyes una auténtica “constitución interna” o al menos una “constitución financiera interna” tal como señala el profesor DE LA HUCHA, el cual se muestra partidario de unificar las tres leyes en un único texto legal que regule la distribución competencial y financiera del entramado institucional de la CAE.

3.2 La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal

En virtud de las previsiones estatutarias y legales que acabamos de citar, se dictó la Ley 3/1989

de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal entre los Territorios Históricos.

Se daba de este modo un paso fundamental en la configuración del entramado institucional de la CAE, paso que a su vez adquirió especial relevancia en el ámbito de las relaciones tributarias entre las diferentes instituciones afectadas.

La ley 3/1989 tiene un conjunto de objetivos inspiradores que son el eje fundamental de la misma. Estos objetivos, como señala la exposición de motivos, son:

- la simplificación de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- coordinar las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante planes conjuntos de inspección e intercambio automático de información entre las Diputaciones Forales del País Vasco.
- armonización de la normativa tributaria, con especial referencia a la relativa a incentivos fiscales.

En cuanto a la parte dispositiva la Ley tiene 5 Capítulos, 17 artículos, una Disposición adicional y tres disposiciones finales.

En cuanto a su contenido, la Ley dedica los 7 primeros artículos a la armonización de la normativa tributaria foral y enumera los elementos sustanciales susceptibles de ser armonizados por el Parlamento Vasco, "*cuando proceda*". En este sentido, La ley se limita a establecer un marco para la armonización de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en lo que se refiere a la normativa propia de los mismos. Se trata pues, de una ley marco que diseña los límites en los que se iban a desarrollar las leyes armonizadoras de las diferentes materias que en cada momento estableciera el Parlamento Vasco. Tal y como la ley indica, la necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones, así como la búsqueda de un mecanismo ágil y

adaptable a la propia dinámica de la normativa tributaria ha aconsejado la adopción de la vía de una ley marco como fórmula más idónea para abordar con garantías este proceso de armonización, coordinación y colaboración.

Los artículos 8, 9 y 10 de la Ley contemplaban una especie de centralización del cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al IS al IVA y a las retenciones a ingresos por contribuyentes que operasen en más de un Territorio Histórico. En base a estos artículos, se desarrollaron Ordenes Forales que permitían a grandes contribuyentes centralizar en una sola Hacienda Foral, la del domicilio fiscal, los pagos por obligaciones tributarias y luego se transferían o compensaban los cobros realizados entre la Haciendas Forales. Estos artículos también han quedado superados por el transcurso del tiempo. Hay que tener en cuenta que en 1989, no existía Internet, ni existía la Administración electrónica, ni las plataformas informáticas para pago de impuestos.

Más relevancia o trascendencia han tenido los otros 7 artículos de la Ley 3/1989, es decir del artículo 11 al 17, que mantienen hoy día su razón de ser y que han sido el soporte jurídico de la armonización coordinación y colaboración desarrollada a lo largo de estos 30 años.

El artículo 11 regula el Informe preceptivo que el OCTE debe emitir y la obligación de las Diputaciones Forales de remitir los proyectos normativos antes de su aprobación. El OCTE debe emitir su Informe en el plazo 30 días o de 10 días en caso de urgencia. Se trata de una armonización "ex ante" y no vinculante, pero que permite a las otras dos DD.FF. y al Gobierno Vasco conocer y analizar los proyectos normativos de cualquiera de los Territorios antes de su aprobación.

El artículo 12 se refiere a la coordinación y el artículo 13 habla de los Planes de Inspección conjunta. El artículo 14 regula la emisión del Informe del OCTE en relación con las Consultas Vinculantes presentadas por los contribuyentes ante las Haciendas Forales, a efectos de coordinar una respuesta homogénea. Esta armonización de las consultas tributarias permite también la apli-

cación de criterios homogéneos en la gestión tributaria.

Hay que decir que estas funciones se han desarrollado con regularidad y sistemática durante estos 30 años.

El artículo 15 hace referencia a la coordinación e intercambio de datos en orden a la exacción de los tributos concertados y el establecimiento de intercomunicación técnica necesaria. Este mandato de la Ley también se ha desarrollado formalmente a través de Convenios de Colaboración firmados por las Diputaciones Forales entre sí y entre estas y el Gobierno Vasco a efectos de intercambio de información, Convenios que están recogidos en las Actas del OCTE.

Por último, los artículos 16 y 17 se refieren a la propia creación del OCTE, a su composición y funciones. También son artículos que han desplegado sus efectos mantienen su plena efectividad práctica.

3.3 El Órgano de Coordinación Tributaria. La coordinación y la colaboración.

El artículo 16 del Capítulo III de la Ley 3/1989, constituye el Órgano de Coordinación Tributaria y establece su composición y el artículo 17 establece sus funciones. Es un órgano consultivo.

La composición de este Órgano es paritaria entre el Gobierno Vasco, con tres representantes nombrados a propuesta del Consejero de Hacienda y Administración Pública, uno de los cuales será el presidente, y las Diputaciones Forales, con un representante por cada una de ellas. Posteriormente, la composición del OCTE, ha sido modificada, tras la modificación de la Ley 3/1989, mediante la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi que prevé la incorporación de tres representantes de los municipios vascos, uno por cada Territorio Histórico, que se incorporan al OCTE cuando se tratan asuntos relacionados con los tributos locales.

Se dice, también en la Ley, que el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco debe asegurar al Órgano de

Coordinación Tributaria el apoyo técnico y administrativo necesario para su funcionamiento.

Sus funciones son:

- impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones en el ejercicio de sus competencias tributarias, en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión.
- emitir informes en relación a los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativas a materias objeto de armonización.
- emitir cuantos informes le sean solicitados por las Instituciones Comunes de la CAPV o por los Órganos Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria.
- elaboración y seguimiento de los planes conjuntos de inspección.
- informes sobre consultas vinculantes.
- publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda vasca donde se proporcione información relativa a la gestión e inspección.

4. POSICIÓN JURÍDICA DEL PARLAMENTO VASCO Y LOS TT.HH. EN LA ARMONIZACIÓN FISCAL INTERNA.

4.1. Posición jurídica del Parlamento Vasco

En coherencia con la potestad exclusiva de los TT.HH. para regular el sistema tributario y por otra parte con la necesidad de armonización interna, el Estatuto de Autonomía atribuye al Parlamento Vasco la competencia de dictar normas de armonización coordinación y colaboración fiscal.

Ahora bien, la potestad armonizadora está sujeta a límites. El Parlamento Vasco no puede sustituir a las Juntas Generales, ni regular de forma genérica o con carácter global los impuestos concertados en cuestión. El problema se centra por tanto en definir el alcance o contenido de la norma armonizadora y en justificar su necesidad.

La propia Ley 3/1989 de 30 de mayo, de Armonización Coordinación y Colaboración fiscal, que la armonización no es unificación y que es compatible con las diferencias de regulación normativa siempre que se garantice una presión fiscal global similar. La potestad armonizadora estaría, por tanto, limitada por la existencia previa de diferencias normativas, que afecten a los elementos sustanciales de los impuestos establecidos en la Ley 3/1989 y no a otros elementos posibles en la estructura del impuesto en cuestión.

La armonización debe ser en todo caso excepcional y no sustituye la competencia de las Juntas Generales para regular los tributos concertados.

Asimismo, una ley armonizadora debería tener como destinatarias a las propias Juntas Generales de los TT.HH. y no a los contribuyentes. La regulación y establecimiento y aplicación de los tributos concertados, incluidas las supuestas normas armonizadoras que eventualmente dictara el Parlamento, siempre deberá realizarse por los propios Órganos Forales que son los titulares de la competencia.

Por tanto, es evidente que el Estatuto y el Concierto Económico residen en el Parlamento Vasco la potestad armonizadora pero no está delimitado ni su contenido ni su alcance.

4.2. Posición jurídica de los TT.HH.

Es también el propio Estatuto de Autonomía el que recoge la capacidad exclusiva de los TT.HH. para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario. Los TT.HH. disfrutan de autonomía fiscal, lo cual quiere decir, entre otras cosas, que sus respectivas Juntas Generales aprueban su propia normativa sobre la materia y sus correspondientes Diputaciones Forales la ejecutan. Ninguna otra institución puede suplantarles en estas actividades.

Obviamente, cualquiera de los TT.HH. podría plantear la cuestión de competencia ante la Comisión Arbitral, ante un eventual proyecto armonizador del Parlamento Vasco. La present-

ación de esta cuestión de competencia supondría la suspensión del proyecto de ley armonizador hasta que se pronunciara la citada Comisión Arbitral.

Ahora bien, las potestades tributarias de los TT.HH. están también limitadas como hemos señalado anteriormente. Esta sujeta a una doble armonización. Se ejercen en un marco normativo externo delimitado por el Tratado de la Unión Europea y la armonización fiscal derivada de las directivas y reglamentos comunitarios y los principios armonizadores con el sistema tributario del Estado establecidos en el Concierto Económico y a los que nos hemos referido en el apartado 2.

Por otra parte, estas potestades tributarias se ejercen también en un marco normativo interno de la Comunidad Autónoma de Euskadi, consecuencia obviamente de la integración de los TT.HH. vascos en la Comunidad Autónoma de Euskadi. Este marco o bloque normativo es el que podríamos denominar la *constitución interna* de la Comunidad y está definido por la Ley de Territorios Históricos, Las Leyes de Aportaciones y la Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal. Una exigencia derivada de este marco normativo interno es la de que los sistemas tributarios forales deben estar armonizados entre ellos.

5. NECESIDAD DE ARMONIZACIÓN, COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN FISCAL INTERNA.

5.1. Razones de orden económico: Sistema de Riesgo compartido establecido por la LTH en 1983. Leyes de Aportaciones y el Fondo de garantía. La asimetría del modelo en el ingreso y gasto de los recursos tributarios concertados.

Las Diputaciones Forales son las titulares de la potestad de recaudar los tributos concertados y en consecuencia asumen la responsabilidad de garantizar la suficiencia financiera del conjunto de las Instituciones de la CAE, tanto de los municipios (tutela financiera) como del Gobierno Vasco que tiene asignadas las principales competencias y cargas presupuestarias de las políticas de gasto público en la Comunidad.

En el orden económico la necesidad de armonización coordinación y colaboración fiscal, resulta imprescindible, desde la aprobación de la LTH en 1983. Las medidas tributarias adoptadas por cualquiera de las tres Diputaciones Forales afectan directamente a los recursos disponibles de las demás Administraciones (las otras Diputaciones Forales, el Gobierno Vasco y las entidades locales). Ello es consecuencia del sistema de participación conjunta en un sistema de riesgo compartido en la distribución de los recursos derivados del Concierto, sistema establecido por la LTH en 1983.

En efecto, en un modelo de riesgo compartido como el establecido por la LTH y las sucesivas Leyes Quinquenales de Aportaciones se produce lo que podríamos llamar los impactos o efectos colaterales de las medidas tributarias incentivadoras adoptadas (menor recaudación) por una Hacienda Foral en los recursos disponibles de las otras dos Haciendas Forales y del Gobierno Vasco. Por tanto, como estamos en un modelo de bolsa común de recursos a compartir, la Diputación Foral que propone una medida incentivadora tiene la capacidad de centrifugar gran parte del coste recaudatorio de la medida propuesta al resto de los Territorios, al Gobierno Vasco y a las entidades locales. Lo mismo ocurre con las medidas tributarias destinadas a aumentar la recaudación. El incremento de recursos obtenido por la medida propuesta por una Diputación Foral se distribuye en el sistema, resultado afectadas por el impacto colateral las otras dos Diputaciones, el Gobierno Vasco y las entidades locales.

Por otra parte, tal como está configurada la CAE, hay una gran asimetría entre la atribución de las competencias de recaudación tributaria (DD.FF.) y la asignación de obligaciones de gasto público (Gobierno Vasco).

Por tanto, cabe señalar la suficiencia financiera del conjunto de las instituciones públicas de la C.A.E., como causa que pueda justificar una eventual actuación armonizadora, para garantizar, en su caso, dicha suficiencia financiera del conjunto de las instituciones públicas de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

5.2. Razones de técnica tributaria: coherencia y eficiencia en la aplicación los sistemas tributarios forales. El denominado “intraconcierto”.

Desde el punto de vista de técnica o práctica tributaria, la armonización se justifica en la necesidad de evitar distorsiones y problemas de encaje en la aplicación de las distintas figuras tributarias y de simplificación de la gestión tributaria en diversos aspectos:

- Puntos de conexión internos homogéneos entre Territorios Históricos para la aplicación tanto de la normativa como de la inspección y gestión de los tributos.
- Contribuyentes comunes que operan en más de un territorio dentro del País Vasco.
- Intercambio de información. Planes de inspección, lucha contra el fraude, etc.

La necesidad de que los sistemas tributarios forales estén armonizados se justifica técnicamente en la necesidad de evitar contradicciones o solapamientos que pudieran darse entre las normas forales, en cuestiones como la ubicación del domicilio fiscal, el ámbito de aplicación territorial de los tributos concertados, los contribuyentes en volumen de operaciones que tributan a varias Diputaciones, etc...).

Esta sería una armonización basada en razones de técnica tributaria derivada de lo que denominamos como “intraconcierto”

Hasta el momento no ha sido necesario desarrollar una ley armonizadora del *intraconcierto* debido a la armonización voluntaria “ex ante” que se ha logrado en la redacción de las propias normas forales. Desde este punto de vista hay que decir que los sistemas tributarios forales están armonizados en estas materias, sin que haya sido necesaria la intervención del Parlamento Vasco. No obstante es necesario señalar que la ley de armonización carece de un mecanismo de resolución arbitral de conflictos de titularidad entre Diputaciones Forales, en relación con actuaciones o liquidaciones tributarias concretas

ante los mismos contribuyentes o contribuyentes compartidos.

Por último, la norma armonizadora también puede justificarse en la aplicación de normativa tributaria de obligada aplicación derivada de la Unión Europea o de los Tratados Internacionales, o de la normativa común, así como de la adopción de nuevos compromisos con el Estado que pueda asumir la Comisión Mixta del Concierto Económico. Sería esta una armonización sobrevenida que hasta el momento tampoco ha sido necesaria su ampliación o desarrollo.

6. CONCLUSIONES.

1. Hablar de armonización fiscal no ha sido ni es una cuestión pacífica. La dificultad se presenta porque la armonización afecta a determinadas facultades propias de un órgano diferente del que dicta la normativa armonizadora.

En este sentido resulta necesario ser respetuoso con la autonomía fiscal de los TT.HH. que son competentes para mantener, establecer y regular los tributos concertados de normativa autónoma particularmente el IRPF e Impuesto sobre Sociedades.

2. La normativa tributaria foral está sometida a varios niveles de armonización: (i) la armonización fiscal europea (ii) la armonización fiscal contenida en la propia ley del Concierto. (iii) la armonización fiscal interna que eventualmente pueda aprobar el Parlamento Vasco. En la situación actual la Ley 3/1989, es una ley marco que se limita a detallar los elementos sustanciales de los distintos tributos susceptibles de armonización "cuando proceda". No existen normas armonizadoras concretas aprobadas por el Parlamento Vasco.

3. La necesidad de una armonización en la materia tributaria que afecta a los tres territorios integrantes de una misma Comunidad, está justificada tanto por razones de práctica tributaria (encaje del ámbito de aplicación de las normas forales, la existencia de contribuyentes compartidos por las tres Diputaciones en el IVA y en el I.S.

etc...), como por razones económicas derivadas del modelo de distribución de recursos del que se dotó la CAE en 1983.

Es evidente que los sistemas tributarios forales no pueden ser muy diferentes y deben estar armonizados, tanto en normativa como en gestión, teniendo en cuenta el sistema de distribución de recurso de riesgo compartido establecido en 1983 en la LTH, el Fondo de Garantía establecido en la vigente Ley Quinquenal de Aportaciones o la propia redistribución trimestral interna de la recaudación del IVA y de los Impuestos Especiales que se realiza entre DD.FF a coeficientes horizontales.

4. La legislación constitutiva de la CAE (Estatuto, Concierto Económico y LTH) atribuye o residencia la competencia armonizadora en materia fiscal en el Parlamento Vasco, potestad armonizadora que puede afectar a las facultades originarias de establecer, regular y mantener los tributos que tienen atribuidas los Territorios Históricos.

La armonización "ex post" vía legislativa por el Parlamento Vasco, de una norma foral previamente aprobada en las Juntas Generales, resultaría casi siempre traumática y más que resolver una discrepancia tributaria sería el reflejo de un conflicto institucional. En todo caso la norma armonizadora "ex post" debería ser limitada, excepcional, justificada y proporcional al fin que se pretendiera. Una ley armonizadora tampoco puede suplantar la elaboración normativa general sobre tributos concertados que corresponde en todo caso a las Juntas Generales.

En mi opinión esta potestad de armonización "ex post" vía legislativa constituye más un mecanismo de cierre de los sistemas tributarios forales, potestad que el Estatuto residencia en el Parlamento Vasco, como máximo representante de la soberanía vasca, y su aplicación se justificaría en casos de discrepancias internas de calado en el propio sistema tributario o en la suficiencia financiera del sistema.

La situación de la fiscalidad es distinta a la que existía en 1989. Creo que actualmente estamos

lejos de la necesidad de aplicar una armonización "ex post" vía legislativa por el Parlamento Vasco. La propia tramitación de una ley armonizadora en el Parlamento Vasco tendría un futuro incierto en función de las mayorías políticas posibles y se entrecruzarían el debate sobre fiscalidad y el modelo de organización territorial del CAE. Siendo necesario que los sistemas tributarios estén armonizados, la vía del Parlamento Vasco no es la más adecuada. Por tanto, la necesaria armonización de los sistemas tributarios forales debe lograrse por otras vías.

5. Vista la evolución práctica que ha tenido la Ley 3/1989 de Armonización Coordinación y Colaboración Fiscal, las consecuencias más relevantes en estos 30 años han sido la constitución del propio OCTE, como órgano consultivo, cuya actividad ha hecho posible:

- La emisión sistemática y regular de Informes preceptivos por parte del OCTE que constituyen una especie de armonización normativa "ex ante" y no vinculante de los proyectos normativos.
- La homogeneización de las respuestas a las Consultas Vinculante presentadas por los contribuyentes ante las Haciendas Forales.
- La coordinación en la elaboración y redacción de la normativa tributaria, a través del Grupo de trabajo estable de normativa tributaria que funcionado todos estos años.
- La colaboración en el intercambio de información para mejorar la gestión tributaria y los objetivos de inspección.
- La incorporación de los representantes municipales al OCTE a partir de 2016, cuando se tratan asuntos relacionados con los tributos locales.

6. Una última reflexión para manifestar que el modelo interno de relaciones tributarias ha funcionado razonablemente bien. Hay que reconocer el importante papel que en este modelo ha desempeñado el OCTE, que a pesar de su

naturaleza de órgano consultivo y el carácter no vinculante de sus informes, es el único instrumento legal y formal existente para la coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las instituciones vascas en la aplicación interna del Concierto Económico. El OCTE, ha sido un órgano permanente en la armonización de la normativa tributaria facilitando la coordinación entre instituciones y ha constituido un elemento de estabilidad en las relaciones institucionales

El modelo de relaciones tributarias y financieras internas en la C.A.E., que se fundamenta en el dialogo y el acuerdo entre Administraciones, adolece de mecanismos de cierre, arbitraje y resolución de conflictos en casos en que no se alcanza un resultado satisfactorio del través del consenso. Ello genera cierta conflictividad inter-institucional recurrente, tanto en materia tributaria como en materia de distribución de recursos.

La complejidad del entramado institucional vasco, como la distinta visión de los partidos políticos sobre la estructura institucional de la C.A.E., hace que resulte difícil, en la coyuntura actual, abordar con los consensos políticos necesarios, cualquier renovación de lo que hemos denominado la *constitución económica interna* de Euskadi de la cual la Ley de Armonización es una de sus piezas.

1. INTRODUCCIÓN.

Es cierto que los ordenamientos jurídicos, por lo general, tienden a asemejarse. Sin embargo, la particularidad de la mayoría de los ordenamientos es que no tienen por qué hacerlo, sino que su parecido con respecto a otros es fruto de la decisión de cada legislador, que ejerce libremente su soberanía.

Sin embargo, existen otros ordenamientos que están condenados a entenderse, o dicho de otro modo, a acercarse entre sí, no ya por voluntad propia, sino porque así está establecido. Es aquí cuando podemos empezar a hablar de armonización, o incluso hasta de uniformización. Ambas requieren, como punto de partida, de diferentes ámbitos de poder, tanto a nivel horizontal como a nivel vertical.

Así, a nivel horizontal, es necesario que existan diferentes ordenamientos (en este caso tributarios) iguales entre sí, que serán los que van a tener que armonizarse. No es posible la armonización, por tanto, si no existe otro territorio similar al nuestro o, en definitiva, un territorio con el que armonizarse.

Sin embargo, también es necesaria la vertiente vertical, principalmente porque el mandato de armonizarse viene impuesto, generalmente, por el ente verticalmente superior, común al resto de entes. En este sentido, la armonización, para que sea tal, debe de estar ordenada y regulada, y normalmente será este ente común quien la ordene.

Si trasladamos este esquema a las instituciones vascas, enseguida identificaremos a las entidades iguales como los 3 Territorios Históricos y al ente armonizador como la Comunidad Autónoma Vasca (CAV). Ahora bien, este esquema

que acabamos de identificar se repite no sólo en las instituciones vascas, sino en muchos otros ámbitos. Podemos destacar, en este sentido, la armonización que existe entre el Estado y el País Vasco, prevista en el Concierto Económico. Pero no sólo eso, ya que también existe un grado de armonización, cada vez mayor, dicho sea de paso, entre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, impuesto desde la Unión Europea, que en este caso ejerce de ente armonizador.

Así pues, como punto de partida, la armonización tiene sentido en el ámbito de Estados descentralizados (Estado con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, o el Estado con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen foral), pero este mismo esquema puede reproducirse en el ámbito de entidades supranacionales con un fuerte poder sobre los Estados que las integran (UE) o en el ámbito de la CAV, como Comunidad Autónoma que, a su vez, tiene una descentralización en los Territorios Históricos.

Si observamos todo lo anterior, podemos concluir que cuando hablamos de armonización, o de uniformización, siempre nos estamos refiriendo a ordenamientos jurídicos y, por tanto, de normativa, ya que es ésta la que se armoniza. De este modo, para que un ente pueda proceder a la armonización es necesario que ostente la competencia normativa, y por el contrario, no es posible que un territorio se armonice con la normativa de otro si no ostenta dicha capacidad normativa. A día de hoy no estaríamos hablando de armonización si los Territorios Históricos no ostentasen esta capacidad normativa.

Para poder seguir avanzando, es necesario ahora separar aún más la armonización de la uniformización, ya que la primera de ellas hace referencia a un acercamiento entre ordenamientos, mientras que la segunda se refiere a ordenamientos idénticos. Dicho de otro modo, mientras

(*) Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Foral de Gipuzkoa

que en la armonización los entes territoriales que se armonizan tienen capacidad decisoria siguiendo unas reglas de armonización, en el caso la uniformización estos entes no tienen libertad de poder regular su propio ordenamiento, que viene impuesto por otras instancias.

Esto es lo que sucede, por ejemplo, en el ámbito de los Territorios Históricos, con respecto al IVA, que debe regularse por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, lo cual elimina cualquier margen de maniobra y capacidad normativa con respecto a este impuesto a los Territorios Históricos.

Con todo, y a modo de resumen, podemos que concluir que existen tres formas de confluencia de poder:

- La uniformización: que requiere de entes superiores o territorialmente más amplios con potestad plena sobre entes inferiores o territorialmente menores, que no tienen potestad ninguna.
- La armonización, que es la que nos ocupa, donde el ente inferior es quien tiene la competencia normativa y, sin embargo, el ente verticalmente superior se ha reservado un control sobre la misma, dirigido precisamente a que los ordenamientos autónomos se asemejen.
- Los ordenamientos separados, en los que los Estados son soberanos, autónomos y libres para decidir, dentro de su ámbito, sin intromisión alguna, el ordenamiento que desean, sin perjuicio de que, por voluntad propia, decidan asemejarse a otros.

Pues bien, una vez aclarados estos tres conceptos, y perfilado el concepto de armonización, vamos ahora a proceder a analizar en qué términos se regula la armonización fiscal en los diferentes ámbitos territoriales a los que hemos hecho referencia.

2. ARMONIZACIÓN FISCAL ENTRE TERRITORIOS HISTÓRICOS.

Para abordar la armonización existente en el ámbito de los Territorios Históricos con respecto a la Comunidad Autónoma Vasca, es necesario analizar el artículo 41.2.a) EAPV, que establece lo siguiente:

«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.»

La primera de las cuestiones es que la potestad tributaria la ostentan los Territorios Históricos, que *podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario*. Así pues, la CAV quedaría vacía de poder tributario, en principio. Y digo en principio porque acto seguido, el EAPV establece condiciones de cómo esos Territorios Históricos deben ejercitar esa potestad o, dicho de otro modo, los límites de la misma, y lo hace a través de 3 principios:

- Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- Atención a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el Concierto.
- Atención a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Llama la atención que las primeras dos cuestiones ya vienen reguladas en el Concierto Económico (artículos 2.Uno.Segundo y 3), por lo que podría sorprendernos su aparición en el Estatuto, ya que

no haría falta que el Estatuto regulase algo que ya viene regulado en el propio Concierto. Ahora bien, esto quizá tenga su lógica en que cuando se aprobó el Estatuto de Autonomía (Diciembre de 1979), aún no se había aprobado el Concierto Económico (Mayo de 1981). Quizá esto nos haga entender mejor la existencia de los guiones primero y segundo, pero lo cierto es que una vez aprobado el Concierto Económico, su existencia no añade nada nuevo con respecto a éste.

El tercer guion constituye la reserva competencial que ejercen la CAV sobre los Territorios Históricos, ya que se reserva la capacidad de dictar leyes para la coordinación, armonización y colaboración, que el Estatuto no describe, ni aclara, ni acota.

El siguiente hito temporal es la LTH (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), cuyo 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.»

La LTH da un paso más con respecto al Estatuto. Bien es cierto que en primer lugar se ratifica en la facultad del Parlamento Vasco de dictar normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, lo cual no añade nada nuevo puesto que ya se había establecido en el art. 41.2.a) EAPV, pero lo cierto es que introduce un aspecto novedoso y es que los THH regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.

Llama poderosamente la atención el empleo del término "uniforme" que, recordemos, es una

forma de aproximación de los ordenamientos mucho mayor que la "armonización", ya que "uniforme" no permite fisuras, es decir, supone una regulación que debe ser idéntica.

Llegados a este punto, cabe destacar que la doctrina señala como elementos sustanciales del tributo los siguientes: hecho imponible, devengo, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen y cuota íntegra.

Para entender la novedad introducida por la LTH, hay que proceder al último de los hitos en este ámbito, que lo constituye la propia Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, y que completa el mandato del EAPV que posteriormente ratificó la LTH. Resultan destacables los siguientes párrafos de su Exposición de Motivos:

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

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

De entrada, el primer párrafo de los citados argumenta que no se trata de alcanzar la armonización por la vía de la uniformización, y esto nos puede llevar a pensar que esta Ley va a separarse de lo que dijo anteriormente la LTH, donde se decía que los elementos esenciales de los impuestos debían de regularse de modo uniforme en los 3 Territorios Históricos. Y lo cierto es que la idea que subyace en este primer párrafo de la

Exposición de Motivos obedece más al concepto de armonización que la regulación prevista en el artículo 14.3 de la LTH.

Sin embargo, ya el segundo párrafo de la Exposición de Motivos abandona esa idea de armonización para volver a utilizar la uniformización, retomando nuevamente el sentido del art. 14.3 LTH. Se trata, por tanto, de un viaje de ida y vuelta, iniciado en la uniformización del 14.3 LTH, para ir hacia la armonización del primer párrafo de la Exposición de Motivos de la Ley 3/1989, y volver después, a través del segundo párrafo, a la uniformización desde la cual habíamos partido.

Si analizamos el articulado de la Ley, debemos detenemos en el art. 2 que establece lo siguiente:

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

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

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

Este artículo regula todas las cuestiones posibles, incluso contrapuestas, sin aclarar ni tomar parti-

do por una claramente. De este modo, recoge en un mismo artículo y aplica en el mismo ámbito las ideas de armonización, uniformización y ordenamientos diferentes que hemos abordado al principio de este artículo.

Así pues, se remite en primer lugar a las normas establecidas en el Concierto (ya en vigor) y a otras futuras leyes de armonización fiscal, lo cual deja en evidencia la idea de ley marco que constituye esta Ley 3/1989, en virtud de su Exposición de Motivos. De este modo, podemos considerar que esta Ley viene a regular los principios por los que se regulará la armonización. Y entendido así es cuando cobran sentido los artículos 4 y siguientes de la Ley, donde el mandato, con respecto a cada impuesto, es que "se armonizarán **cuando proceda...**".

El segundo de los párrafos vuelve a la idea de la uniformización, que creímos en un momento abandonada en virtud de la Exposición de Motivos, y que finalmente se formula exactamente en los mismos términos que los abordados en la LTH. Podemos afirmar, por tanto, que no se regula nada nuevo en este aspecto con respecto a aquella y que, en consecuencia, no se añade nada con respecto a lo que ya teníamos en vigor desde 1981.

Por último llama la atención, por su carácter novedoso y por su contradicción con respecto al párrafo interior, la irrupción de un tercer párrafo que permite la coexistencia de disposiciones normativas diferentes siempre y cuando se garantice la presión global efectiva equivalente de los tributos.

Este párrafo choca frontalmente con el anterior, que establecía que los elementos esenciales de los impuestos debían de ser uniformes, y resulta llamativo ya que ahora sí que se permite que existan normativas diferentes.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma Vasca y de los Territorios Históricos lo cierto es que todos los principios armonizadores y la regulación relativa a la armonización terminan con esta ley que, como vemos, es de 1989. En este sentido,

hay que destacar que esta ley apenas ha sufrido modificaciones sustanciales, y que por tanto el contenido principal de la misma, que reproducimos ahora, se ha mantenido intacto durante 30 años.

Una de las razones por las cuales ésta ha sido la práctica a seguir es precisamente que se trata de una materia muy sensible, y constituye prueba de ello la contradicción evidente que existe en las tres disposiciones que han procedido a regular esta materia y que acabamos de analizar, donde se reproducen ideas contrapuestas en párrafos contiguos, tal y como se acaba de ver.

Otra de las razones que ha propiciado que no haya avances legislativos posteriores a esta Ley ha sido que ella misma creó el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) en su artículo 16, y a partir de esta fecha ha sido dicho órgano el que ha acogido la función armonizadora en el ámbito de la CAV y los Territorios Históricos, lo que ha supuesto el abandono, al menos de momento, de aquellas “futuras” leyes armonizadoras del Parlamento Vasco que se previeron en un primer momento.

Para concluir, y aunque no se ha abordado aún, resulta de extrema importancia el ámbito al que se ciñe esta armonización fiscal, que no es otro que el previsto en el Concierto Económico. Y es que como se ha adelantado anteriormente, cuando se habla de armonización (o uniformización), la competencia clave que subyace detrás de todo esto es la competencia normativa que, por otro lado, el Concierto Económico no atribuye a las Diputaciones Forales con carácter general en todos los impuestos concertados.

Por tanto, los Territorios Históricos tendrán capacidad de armonizarse entre sí en aquéllos impuestos concertados de normativa autónoma, sobre los que tengan una capacidad normativa plena o casi plena. Por el contrario, en aquéllos impuestos concertados que se regulan por las mismas normas sustantivas y formales que las previstas en cada momento por el Estado, difícilmente podrán los Territorios Históricos proceder a la armonización fiscal.

En base a ello, estos son los impuestos concertados de normativa autónoma sobre los que existe regulación en la Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Tasa Fiscal sobre el juego.
- Tributos Locales.

Sin embargo, no todos los casos suponen competencia plena, ya que existen limitaciones, como por ejemplo en algún tipo de retenciones en el IRPF y en el IS, determinados conceptos que guardan relación con el régimen de consolidación fiscal en el IS, las operaciones societarias y letras de cambio en el ITPAJD.

3. ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL CONCIERTO ECONÓMICO.

Quizá en el ámbito del Concierto Económico es donde mejor se encuentran regulados los principios de la armonización fiscal, ya que el Concierto destina 3 artículos a esta cuestión. Así, sus artículos 2, 3 y 4, abordan los principios generales, la armonización fiscal, y la colaboración fiscal, respectivamente.

Ahora bien, ya hemos señalado en el epígrafe anterior que estos principios se refieren tan sólo a determinados impuestos, que constituyen básicamente la imposición directa (y no a toda ella), ya que el Concierto Económico, en los artículos destinados a la concertación de cada uno de los impuestos, se reserva en muchos casos la potestad normativa exclusiva. Ello sucede por ejemplo en el ámbito del IVA, los Impuestos Especiales, las operaciones societarias del ITPAJD, o la tributación relativa a los no residentes sin es-

tablecimiento permanente. En este sentido hay que destacar que los últimos impuestos que se han concertado han seguido esta línea, es decir, que el Estado se ha reservado la capacidad normativa exclusiva, quedando las instituciones forales sin potestad normativa.

Los Impuestos concertados que deben regirse por las mismas normas sustantivas y formales que el Estado son las siguientes:

- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuestos Especiales.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (parcialmente: operaciones societarias y letras de cambio).
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes (parcialmente: no residentes sin establecimiento permanente).
- Impuesto sobre Actividades de Juego.
- Impuesto sobre las Primas de Seguro.
- Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica.
- Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.
- Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.
- Impuesto sobre el valor de la Extracción de Gas, Petróleo y condensados
- Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
- Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito.

Por tanto, con respecto a todos estos impuestos, no cabe hablar de armonización, ya que en estos supuestos lo que se produce es una uniformización total con respecto al Estado, prevista así en el Concierto Económico, no con carácter global en un artículo, sino individualmente de forma separada para cada uno de dichos impuestos.

Así pues, en estos impuestos, los Territorios Históricos son vaciados de su potestad normativa, que es ejercida unilateralmente de modo uniforme por el Estado para todos ellos, y se produce la quiebra de la armonización de la que hablábamos al principio, sobre la que expusimos que requería de una potestad normativa compartida.

Dicho esto, podemos empezar ahora el análisis de los principios generales establecidos en el Concierto precisamente el artículo 2, que son cinco:

«Artículo 2. Principios generales.

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá 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, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.»

Veamos uno a uno, y de forma somera, estos principios generales.

En lo que respecta a la solidaridad hay que decir que este artículo no añade nada nuevo, ya que este mandato ya se prevé en el Estatuto y en la Constitución. Además, el Concierto es posterior a ambas normas. No obstante, y ya que se regulan aquí todos los principios generales, desde un punto de vista sistemático parece lógica su inclusión.

El segundo de los principios resulta mucho más relevante ya que exige atención a la estructura general impositiva del Estado. Sin embargo, esta expresión resulta muy vaga, en primer lugar porque no resulta nada sencillo interpretar a qué se refiere con esa "atención", y en segundo lugar, porque tampoco queda claro que es la estructura general impositiva del Estado.

En ese sentido se viene aceptando que la estructura del ordenamiento tributario foral debe seguir la estructura general del Estado, es decir, que se trate de los mismos impuestos. El TC ha perfilado este concepto en sentido negativo en su Sentencia de 1 de diciembre de 2016, es decir, diciendo más bien lo que no es:

«Aquellos territorios han de establecer unos impuestos en los que sea "identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal" [SSTC 110/2014, de 26 de junio FJ 3; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 a)]; sin que quepa exigir una identidad regulatoria completa que llegue al punto de considerar que cualquier elemento contenido en la

norma estatal reguladora de cada una de las figuras tributarias que integran dicho sistema sea un elemento configurador de la estructura general impositiva del Estado.»

Así pues, podríamos decir que los ordenamientos forales deben tener impuestos que puedan identificarse o guardar relación con los impuestos existentes en el Estado, pero a su vez tienen margen para introducir cambios con respecto a estos, es decir, que no deben de regular cada uno de sus elementos en el mismo sentido que el Estado.

Otra vertiente de este principio se refiere a la posibilidad de crear nuevos tributos, y es que si bien es cierto que no está expresamente prohibido, no es menos cierto que los Territorios Históricos no tienen un artículo que permita hacerlo de forma expresa, cómo sí sucede en el Convenio Navarro, donde se permite la creación de nuevos impuestos, diferentes a los existentes en territorio común. En este sentido destaca el impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales, creado en Navarra en 2001, eliminado posteriormente en 2013, y recientemente instaurado nuevamente en 2019.

El tercero de los principios no es sino ratificarse en la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado de acuerdo con las normas del Concierto, lo cual no aporta demasiado, pues de la aplicación de las normas del Concierto se producirá precisamente esa coordinación, armonización fiscal y colaboración. No obstante, su inclusión aquí puede resultar lógica desde un punto de vista sistemático.

El cuarto de los principios es la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos, siguiendo para ello las leyes de armonización que apruebe el Parlamento Vasco. Nuevamente este principio queda bastante vacío de contenido *per se*, en primer lugar porque ya se recoge en el EAPV y en la LTH y en la Ley de Armonización, y en segundo lugar porque queda supeditado a lo que apruebe el Parlamento Vasco en este sentido. Así pues, no añade nada nuevo a lo que ya exis-

tía, salvo el refrendo por parte de territorio común a esas leyes de armonización.

El quinto de los principios sería el sometimiento a los tratados y convenios internacionales, lo cual tampoco supone una novedad ya que los Territorios Históricos estarían obligados a respetarlos aun cuando no lo estableciese así el Concierto Económico.

El último principio, regulado en el apartado dos, separado de los cinco principios que acabamos de analizar, supone que la interpretación de las normas del Concierto, debe de hacerse de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria.

Hasta aquí los principios generales previstos en el artículo 2 del Concierto. Ahora bien, una vez finalizado esto, el artículo 3 se dedica la armonización fiscal, materia que nos ocupa, y enumera cuatro nuevos principios, que son los siguientes:

«Artículo 3. Armonización fiscal.

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

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

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

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

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y ar-

tísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.»

Observamos nuevamente cómo la armonización fiscal queda supeditada solamente al ámbito normativo, ya que la entrada del artículo se refiere precisamente a la "elaboración de la normativa tributaria", y no a ninguna otra potestad.

El primero de los principios, que puede parecer baladí a simple vista, no ha resultado serlo tanto, ya que en base a este principio se ha declarado la nulidad e inconstitucionalidad de un precepto del IRPF (de las Normas Forales 8/1998 y 10/2006, respectivamente) en virtud del cual se estipulaba que la estimación objetiva no podía dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica.

Para llegar a esa conclusión, tanto Tribunal Supremo como el Constitucional se ampararon en este principio regulado en el art. 3.a). del Concierto. En particular, la STC 203/2016, argumentaba de este modo:

«Si bien es cierto que el contenido de la estimación objetiva por signos, índices y módulos del territorio histórico puede ser diferente al establecido en el territorio común, las normas forales sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas deberán en todo caso –y porque así lo exige el art. 3 a) de la Ley del concierto– respetar las características intrínsecas del concepto de estimación objetiva ofrecido por la Ley general tributaria. En este sentido, la estimación objetiva por signos, índices o módulos de la base imponible de un tributo por su propia naturaleza sólo puede arrojar un resultado estimativo a diferencia de lo que acontece con la estimación directa. Por ello, no puede considerarse que respeta el concepto de estimación objetiva contenido en la Ley general tributaria aquel régimen que obliga al contribuyente, en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva, «a proceder al ingreso o

devolución de la cuota resultante» (art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006), pues la inamovilidad de la cuantía derivada de la correcta aplicación de la estimación objetiva es una característica intrínseca de aquel régimen de determinación de la base del tributo. En este mismo sentido se pronunció la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 octubre 2014 (recurso de casación núm. 230-2012), al resolver un recurso frente a una norma foral fiscal distinta (el artículo 26.2 de la Norma foral del territorio histórico de Gipuzkoa 8/1998, de 24 de diciembre), pero de contenido similar a la enjuiciada en el presente proceso.

El apartado 2 del art. 30 de la Norma foral 10/2006 configura un régimen de determinación de la base imponible que no es alternativo a la estimación directa, sino que se superpone a la misma, permitiendo que ambos métodos puedan aplicarse sucesivamente para el cálculo de una misma obligación tributaria. El precepto impugnado configura así una estimación directa que se puede denominar como «impropia» dado que en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva se debe proceder al correspondiente ingreso o devolución de la cuota resultante. Se vulnera con ello la regla de armonización impuesta en el art. 3 a) de la Ley 12/2002 que obliga a los territorios forales a adecuar su normativa a la Ley general tributaria en cuanto a terminología y conceptos, lo que determina la nulidad del precepto foral por desfigurar el concepto de estimación objetiva contenido en este último texto legal del Estado, sin que existan especialidades o peculiaridades en la Ley del concierto que permitan, ex art. 3 a) de la Ley 12/2002, apartarse del mismo.»

El segundo de los principios lo constituye la presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el Estado. Este principio choca con su antecesor, regulado en la Ley 12/1981, que exigía a los Territorios Históricos una presión fiscal

efectiva global no inferior a la existente en territorio común. Este principio ha venido interpretándose de forma que la presión fiscal efectiva global debe de medirse para el conjunto del sistema tributario.

El tercer principio invoca una serie de principios generales del Derecho, como son el respeto a las libertades de circulación y establecimiento y la no restricción de la competencia empresarial, todos ellos propios del ordenamiento comunitario. Sin embargo, se estipulan aquí con respecto al ámbito interno, es decir, no entre Estados miembros, sino en el ámbito territorial español.

Por último, el cuarto principio se trata más bien de una exigencia, que nos lleva a tener que utilizar la misma clasificación de actividades económicas, o lo que se viene a llamar la CNAE, aprobada por territorio común.

Como última reflexión, cabe destacar que en la redacción original del Concierto Económico, aprobada en 1981, este mismo artículo constaba de 12 apartados, que además resultaban más estrictos que los que ahora se encuentran en vigor, por lo que podemos concluir que el mismo ha sufrido una variación considerable precisamente en aras a su flexibilización.

4. ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.

La armonización en el ámbito de la UE tiene como protagonistas a los Estados miembros, que armonizan sus legislaciones en virtud de lo establecido por la UE, que en este caso ejerce de ente armonizador.

En el ámbito fiscal, existen dos vertientes bien diferenciadas (al igual que existían en el ámbito interno) entre la fiscalidad directa y la indirecta. De este modo, mientras la segunda ha sufrido una gran armonización, la primera apenas ha empezado el proceso armonizador.

Y ello es así porque la armonización en la UE requiere de unanimidad en el Consejo, aspecto que la hace aún más difícil. Y si bien en el ámbito

de la imposición indirecta se asumió sin mucha dificultad que era necesario armonizar dicha imposición de cara a establecer las reglas comunes de un mercado único, sin embargo esto no ha sucedido así en el ámbito de la imposición directa, que los Estados miembros han considerado su ámbito de poder, no mostrándose por lo general muy propensos a renunciar a él.

La armonización fiscal se regula en el artículo 113 TFUE, que establece lo siguiente:

«Artículo 113 (antiguo artículo 93 TCE)

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.»

Así pues, tal y como hemos dicho, la armonización fiscal se regula específicamente en el ámbito de la imposición indirecta (los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos). Y es en este artículo en el que se ha basado toda la armonización que ha sufrido la imposición indirecta en el ámbito de la Unión Europea, que se ha hecho utilizando la figura de la Directiva, que es precisamente una fuente del Derecho comunitario tendente precisamente a esa armonización, ya que permite a los Estados cierto margen de maniobra, mientras que el Reglamento comunitario sería más propio de la uniformización, al ser de aplicación directa para todos los Estados miembros.

En este sentido, el primer impuesto en armonizarse fue el IVA, cuya armonización se inició en 1967 (hace ya más de 50 años). Así, la primera directiva fue la 67/227/CEE, siendo la primera gran referencia la sexta directiva, la 77/388/

CEE, a través de la cual se produjo, por un lado, la armonización de la Base Imponible y, de otro, el establecimiento de los tipos mínimos del Impuesto. En este momento, la última directiva general relativa al IVA es la Directiva 2006/112/CE.

En el ámbito de los impuestos especiales también se ha producido esta armonización desde un principio, ya que los inicios se remontan a 1972 (tan sólo 5 años más tarde que el IVA), si bien la misma ha tardado más tiempo en conseguirse. Y es que no es hasta 1992 hasta que se sientan las bases. Posteriormente, en 2003 se armonizó la estructura y se fijaron los tipos mínimos.

Con estos datos, cabe extraer una conclusión inicial, y es que la armonización en el ámbito comunitario no ha sido un camino fácil, y prueba de ello es que los procesos armonizadores se han prolongado bastante en el tiempo. Esta misma conclusión cobra más fuerza aún, si cabe, si la extrapolamos al ámbito de la imposición directa, que ha sido prácticamente nula hasta hace bien poco.

En este ámbito, ya no es el artículo 113 del TFUE el que se utiliza como base, sino el 115, que establece lo siguiente:

«Artículo 115 (antiguo artículo 94 TCE)

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.»

Lo primero que se observa de este artículo es que no se refiere al ámbito tributario, sino que es un artículo abierto a cualquier materia, "siempre y cuando incida directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior". Es, por tanto, una vía abierta para la UE, que no tiene más límite que ese principio.

Por otro lado, resulta curioso que este precepto no nos hable de armonización propiamente dicha, sino que utiliza la palabra "aproximación". Quizá esta aproximación de legislaciones obedece más a la idea inicial que hemos utilizado al inicio de este trabajo: los ordenamientos separados. Pues bien, quizá este artículo 115 podría estar hablando de aproximar precisamente esos ordenamientos separados, si bien lo cierto es que lo que caracterizaba a esos ordenamientos separados era la no intromisión de un ente jerárquicamente superior, aspecto que quiebra en este artículo 115, al permitir que la UE entre a "aproximar", a través de sus propias fuentes del Derecho (directivas), los ordenamientos de sus Estados miembros.

Con todo, lo cierto es que la UE ha utilizado esta "aproximación" en el ámbito de la imposición directa, a través de varias directivas. Choca la escasa producción de directivas en este ámbito, y que las mismas han venido aprobadas en grupos de dos, dos directivas en 1990 y otras dos en 2003, y es que las únicas directivas que se habían dictado en 50 años eran las siguientes:

- Directiva operaciones de reestructuración. 90/434/CE (Sustituida por la 2009/133/CE).
- Directiva matriz-filial. 90/435/CE (Sustituida por la D. 2011/96/UE).
- Directiva de intereses y cánones entre asociadas. 2003/49/CE.
- Directiva del ahorro. 2003/48/CE (derogada tras las DAC).

Ahora bien, esta tendencia cambió con la aparición de la DAC (Directiva de Cooperación Administrativa) y posteriormente de la ATAD (Directiva anti elusión fiscal), las cuales se debieron a razones como el fuerte impacto que ha tenido la crisis económica en los Estados miembros y en su recaudación, la elusión de bases imponibles, la creación del plan de acción BEPS por parte de la OCDE, y a su vez la creciente concienciación fiscal en el ámbito internacional, marcado con asuntos como los *Panama papers*.

Pues bien, en 2011 se aprueba la DAC, Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que derogó a su vez la directiva del ahorro y que incluía la obligación de informar sobre determinados bienes y rentas entre países miembros de la UE. Pero es en 2014 cuando la UE toma conciencia y se produce un enorme crecimiento de la armonización de la imposición directa, que si bien aún se hace en pequeños pasos, lo cierto es que mientras en 50 años a duras penas se habían aprobado 4 directivas, en 4 años se han producido 8 Directivas.

Los pilares de esta armonización han sido la Directiva de cooperación administrativa y la de antielusión fiscal, que han sido las herramientas utilizadas, si bien hay que tener en cuenta que las BEPS (y su origen FATCA) han marcado el inicio de este proceso armonizador, que la UE ha hecho suyo y ha incorporado en el ordenamiento comunitario. Las directivas han sido las siguientes.

DAC: Directive on Administrative Cooperation.

- DAC 1: Directiva 2011/16/UE: cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
- DAC 2: Directiva 2014/107/UE: CRS. Intercambio información bancaria.
- DAC 3: Directiva (UE) 2015/2376: Tax ruling.
- DAC 4: Directiva (UE) 2016/881: Informe CbC.
- DAC 5: Directiva (UE) 2016/2258: Acceso información sobre blanqueo de capitales.
- DAC 6: Directiva (UE) 2018/822: Mecanismos de planificación fiscal agresiva.

ATAD: Anti Tax Avoidance Directive.

- ATAD 1: Directiva (UE) 2016/1164.
- ATAD 2: Directiva (EU) 2017/952.

Sin embargo, los dos proyectos más importantes en el ámbito de la armonización de la imposición

directa se están trabajando en la actualidad, y se trata de los proyectos BICIS y BICCIS (Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades y Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente).

Mientras el primer proyecto supone una armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades, el segundo supone un proyecto más ambicioso, que permitiría a las multinacionales el cálculo de un impuesto sobre sociedades, cuya cuota se repartiría entre los Estados miembros en función de magnitudes como el volumen de negocios o el número de trabajadores.

Con todo, parece que la UE ha iniciado con fuerza un camino en el que aún queda mucho que recorrer y, de mantenerse esta tendencia, constituye sin duda el campo de actuación más importante en futuro, máxime teniendo en cuenta que la armonización a nivel europeo de la imposición directa supone directamente la necesidad por parte de los Territorios Históricos de adaptarse a ella.

I. INTRODUCCIÓN.

Hablar de armonización fiscal en el ámbito interno vasco es analizar las relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y las Instituciones Forales de los Territorios Históricos en materia, fundamentalmente, del ejercicio de la potestad normativa para regular los diferentes tributos que conforman el sistema tributario de cada territorio foral.

Hablar de armonización fiscal es, básicamente y en el ámbito señalado, responder a la siguiente pregunta: ¿hasta qué punto las Instituciones Forales, a la hora de elaborar la normativa tributaria, están, o pueden estar, condicionadas o afectadas por reglas armonizadoras aprobadas por el Parlamento Vasco?

II. PUNTO DE PARTIDA: ESTATUTO DE AUTONOMÍA, CONCIERTO ECONÓMICO Y LEY DE TERRITORIOS HISTÓRICOS.

De forma esquemática se puede dibujar el siguiente marco jurídico en el que se va a aprobar, por el Parlamento Vasco, la ley de armonización fiscal¹.

Tanto el Estatuto de Autonomía, como el Concerto Económico señalan que la capacidad para legislar y establecer el régimen tributario corresponde a las Instituciones Forales, pudiendo el Parlamento Vasco dictar normas con finalidad armonizadora. Además, el Concerto Económico concreta las normas de armonización entre el Estado y el País Vasco.

Los términos utilizados tanto en el Estatuto de Autonomía, como en el Concerto Económico plantean la cuestión de si el contenido armoni-

zador entre el País Vasco y el Estado debe ser similar, o guardar una cierta similitud, con la armonización "Comunidad Autónoma y Territorios Históricos".

A este respecto parece razonable señalar que los principios armonizadores con el Estado y entre los Territorios Históricos deben tener una cierta relación en cuanto su formulación. Esto es, parece difícil justificar que frente a una relación concreta y detallada, en cuanto a su especificación, de las normas armonizadoras con el Estado, la armonización entre los Territorios Históricos pueda alcanzar tal grado de detalle que anule, o conculque de forma importante, la capacidad legislativa de las Instituciones Forales.

En este sentido, Tomás Ramón Fernández² señala que "la posición del Parlamento Vasco en este punto no difiere sustancialmente, por tanto, de la que es propia de las Cortes Generales y está definida en el apartado 2.a) del artículo 41 (se refiere al Estatuto de Autonomía), de acuerdo con los mismos parámetros..." y a las que dicte el Parlamento vasco para idénticas finalidades (coordinación, armonización fiscal y colaboración) dentro de la Comunidad Autónoma". Su función es, por consiguiente, del mismo signo que la estatal y la valoración de su legitimidad debe hacerse, en consecuencia, con arreglo a idénticos criterios. Ni el Parlamento Vasco, ni las Cortes Generales pueden pues suplantar a los Territorios Históricos en el ejercicio de su competencia privativa de mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. Sus poderes se limitan a asegurar una cierta armonía sobre la base de unos principios comunes y a garantizar unas determinadas relaciones que hagan posible la imprescindible homogeneidad técnica de unos sistemas tributarios peculiares que, sin mengua de su eventual singularidad, constituyen pie-

¹ Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

² FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T. R. "Los derechos históricos de los Territorios Forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca". Editorial Civitas. Madrid. 1985.

zas de un conjunto destinado a funcionar como tal (la Hacienda autonómica en un primer nivel y la estatal en un segundo nivel), sin distorsiones ni contradicciones internas. Eliminar éstas y asegurar el necesario engarce de las distintas piezas ha de ser el objetivo de estas normas."

También conviene destacar el contenido de la doctrina del Tribunal Supremo³ que, al examinar el principio de armonización con el Estado, señala que "en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden tener su origen en el artículo 4⁴ del Concierto Económico". En efecto, continúa señalando el Tribunal Supremo, la aplicación de estos principios armonizadores no pueden menoscabar o eliminar la capacidad normativa de que disponen las Instituciones Forales de tal forma que conviertan a éstas en meros amanuenses de la legislación de régimen común.

Por su parte, la ley de Territorios Históricos⁵ establece que el Parlamento Vasco aprobará normas armonizadoras si bien, y sin perjuicio de ellas, las Instituciones Forales regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos Impuestos. Señalado lo anterior, se aplaza la operatividad de esta medida hasta el momento en que así lo disponga la ley armonizadora que apruebe el Parlamento Vasco.

Esta ley da un paso importante en la cuestión que nos ocupa toda vez que hace referencia a la regulación uniforme, por parte de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos, de los elementos sustanciales de los Impuestos. El contenido de este artículo conduce, o es proclive a concluir, que el sistema de los Territorios Históricos debe ser uniforme, esto es, prácticamente igual. Si bien también hay que señalar que lo anterior

queda un tanto desactivado al señalar que ello será de aplicación a partir de la fecha que expresamente disponga la ley que, sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco.

Ahora bien, esta redacción deja abierta la puerta a la polémica respecto al concepto de elemento sustancial de los Impuestos. De hecho se interpuso un recurso de inconstitucionalidad⁶ al considerarse que se limitaba la capacidad normativa de las Instituciones Forales.

A este respecto, el Tribunal Constitucional, en su sentencia de 26 de abril de 1988,⁷ señaló que será la propia ley armonizadora que se apruebe en un futuro la que habrá de determinar lo que ha de entenderse por "elementos sustanciales".

Y termina el Tribunal Constitucional señalando que "...el examen de si (se) ha respetado la garantía institucional del régimen foral en materia fiscal habrá de hacerse, pues, respecto de los mandatos de esta ley (se refiere a la futura ley de armonización fiscal), 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."

III. BORRADORES DEL PROYECTO DE LEY DE ARMONIZACIÓN FISCAL.

Antes de entrar a analizar los borradores de los proyectos de ley de armonización fiscal que terminaron en la aprobación por el Parlamento Vasco de la ley 3/1989, de 30 de mayo (sobre armonización fiscal, coordinación y colaboración), hay que recordar la escasa capacidad normativa de que disponían en aquellos momentos las Instituciones Forales para regular su propio sistema tributario.

De hecho, tras la modificación del texto concertado producida por la Ley 38/1997, de 4 de

3 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996.

4 Esta referencia hay que entenderla, respecto del vigente Concierto Económico de 2002, al artículo dedicado a la armonización del País Vasco y el Estado.

5 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).

6 Promovida por 50 senadores.

7 Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril.

agosto, que amplió de forma notable la capacidad normativa de las Instituciones Forales en el ámbito de los tributos directos, se procedió a modificar la citada ley de armonización fiscal de 1989. Esta modificación se realizó por la ley 4/1998, de 6 de marzo, que se adapta a la nueva redacción del Concierto Económico e incorpora nuevas materias armonizables consecuencia de la nueva capacidad normativa de las Instituciones Forales.

También, como nota previa, se quiere señalar que la ley armonizadora tenía un reto complicado cuál era conseguir un adecuado equilibrio entre la capacidad normativa de las Instituciones Forales y la existencia de un adecuado y razonable nivel de armonización entre los sistemas tributarios forales; armonización que corresponde al Parlamento Vasco. Se trataba, y se trata, de que las Instituciones Forales ejerzan su capacidad normativa sin que se produzcan desarmonizaciones sustanciales que afecten, fundamentalmente, a la financiación de la Comunidad Autónoma y a las consecuencias que de ello derivan.

En el contexto normativo antes señalado, delimitado por el Estatuto de Autonomía, el Concierto Económico y la ley de Territorios Históricos, se afronta la aprobación por el Parlamento Vasco de la ley armonizadora. Esta iniciativa legislativa generó bastantes temores en los territorios forales.

1.- Primer borrador.

El primer borrador del proyecto de ley remitido a las Diputaciones Forales para su análisis no las tranquilizó. ¿Cuáles eran las principales objeciones y observaciones que presentaba este primer borrador a juicio de la Diputación Foral de Álava, que es a la que me voy a referir en los siguientes comentarios a los diferentes borradores?

De forma resumida se pueden citar las siguientes:

1.- Se trataba de una ley marco que se limitaba a fijar aspectos o materias que posteriormente serían desarrollados por otras disposiciones. Por

este motivo el articulado de la ley utiliza expresiones condicionales ("podrán ser objeto de armonización", "tendrán la consideración de materias armonizables" o "se consideran materias armonizables"). De esta forma se deja para un futuro la concreción de los aspectos armonizadores.

En opinión de la Diputación Foral alavesa esta fórmula sería más o menos aceptable si se hubiera acudido a una forma de participación entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y las de los Territorios Históricos a la hora de concretar, en un futuro, las materias objeto de armonización efectiva. Ahora bien, resulta que el borrador del proyecto de ley reservaba la decisión sobre la concreción de las materias armonizables al Gobierno Vasco. En efecto:

- Por una parte, el borrador señalaba que el Parlamento Vasco, a propuesta del Gobierno, dictaría Directivas, con rango de ley, al objeto de armonizar los sistemas tributarios de los Territorios Históricos.

Lo anterior se completaba con una disposición transitoria que establecía que, en un determinado plazo desde la entrada en vigor de las Directivas que se aprobasen por el Parlamento y el Gobierno Vasco, las Instituciones Forales debían adecuar su normativa tributaria al contenido de las mismas.

- Por otra parte, la disposición final autorizaba al Gobierno Vasco para dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo de la propia ley de armonización fiscal.

Desde la perspectiva foral, esta situación suponía o implicaba una deslegalización de la materia de que se trata, toda vez que el Estatuto de Autonomía, el Concierto Económico y la ley de Territorios Históricos manifiestan que debe ser el Parlamento Vasco el que dicte las normas de armonización. Incluso esta última ley, la de Territorios Históricos, especifica que corresponde al Parlamento Vasco el desarrollo de esta materia.

En resumen, en opinión de la Diputación Foral alavesa, la adopción de una ley marco que fa-

culte al Gobierno Vasco para determinar las normas concretas de armonización, no se ajusta a la legislación básica del País Vasco.

2.- Es cierto que la exposición de motivos señalaba que la armonización no debía implicar uniformización. Ahora bien, del examen del proyecto de ley, cabía preguntarse si una vez en vigor el mismo, no se había producido esta uniformización.

3.- El borrador del proyecto de ley señalaba que el nivel de armonización alcanzado podía permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos.

Sobre este particular la posición alavesa es tajante al señalar que no está en manos del Parlamento Vasco permitir lo anterior, ya que ello se encuentra, como principio general, recogido en la legislación básica de la Comunidad Autónoma.

4.- Además, manifiesta el borrador que la posible existencia de disposiciones normativas diferentes únicamente sería posible si se garantiza una presión fiscal global media no inferior a la de los otros Territorios Históricos.

Si se compara esta redacción con la similar existente en el Concierto Económico se observa, en relación con la armonización con el Estado, que la referencia que se hace es a la presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común. Los términos utilizados son diferentes.

Además, este tema opera como el último obstáculo que se ha de superar para regular de forma autónoma en cada territorio foral las escasas materias que puedan quedar después de atender a las normas armonizadoras.

5.- El borrador reservaba al Gobierno Vasco la facultad de informar los proyectos normativos cuando afectasen a materias objeto de armonización. A estos efectos se preveía que las Diputaciones Forales, con carácter previo a su aprobación, debían remitir al Gobierno Vasco los proyectos normativos, cualquiera que fuera su rango, para que éste emitiera un informe. A partir del mismo se iniciaría su tramitación legislativa.

En opinión de la Diputación Foral de Álava esta facultad concedida al Gobierno Vasco olvidaba la independencia de los entes territoriales, que determina e implica la eliminación de formas de control o tutela de unos entes respecto de otros.

6.- El borrador especificaba que la Comisión Tributaria que se creaba debía adoptar determinados acuerdos, pero nada se decía sobre la mayoría exigida para su adopción. Ante este silencio, y por aplicación de la legislación administrativa general, los acuerdos se adoptaban por mayoría simple, decidiendo el voto de calidad del presidente.

A este respecto la Diputación Foral alavesa manifestó que una fórmula deseable sería exigir mayoría absoluta. Esta fórmula estaría en consonancia con la establecida para el Consejo Vasco de Finanzas Públicas. De esta forma, la operatividad del voto de calidad del presidente se reducía considerablemente.

7.- Finalmente el borrador señalaba que el Gobierno Vasco se encontraba legitimado para impugnar, en la jurisdicción contenciosa-administrativa, las disposiciones de los Territorios Históricos.

A este respecto la Diputación Foral de Álava propuso que se recuerde igual facultad a favor de los Territorios Históricos respecto de las disposiciones dictadas por las Instituciones comunes del País Vasco o bien que se suprima esta referencia.

2.- Segundo borrador.

Posteriormente fueron remitidos a las Diputaciones Forales otros borradores que se caracterizaron por ir eliminando algunas de las cuestiones más polémicas del primer borrador. Así, y sin ánimo de ser exhaustivo y evitando excesiva reiteración, cabe señalar, respecto del segundo borrador de la ley armonizadora, lo siguiente:

1.- En el primer borrador, la Diputación Foral alavesa había manifestado que la adopción de una ley marco que facultara al Gobierno Vasco

para determinar las normas concretas de armonización no se ajustaba a la legislación básica del País Vasco.

Este segundo borrador corrige este problema de deslegalización y precisa que la facultad de dictar normas armonizadoras corresponde, como no podía ser de otra forma, al propio Parlamento Vasco.

2.- El primer borrador hacía referencia a la presión fiscal global media no inferior a la de los otros Territorios Históricos.

Ahora, este segundo borrador, elimina la referencia a "media", si bien ello no terminaba de convencer a la Diputación Foral de Álava que seguía viendo diferencias importantes con la similar regla armonizadora con el Estado contenida en el Concierto Económico.

3.- El borrador anterior reservaba al Gobierno Vasco la facultad de informar los proyectos normativos cuando afectasen a materias objeto de armonización.

Ahora se introduce una matización al señalarse que se tiene que tratar de materias no catalogadas de forma genérica como armonizables, sino materias armonizadas efectivamente.

4.- En el nuevo borrador se hace referencia a la necesidad de aprobar los acuerdos de la Comisión Tributaria por mayoría absoluta, configurándose este órgano de forma similar al Consejo Vasco de Finanzas Públicas.

A pesar de los cambios introducidos en este segundo borrador, se seguía insistiendo, por la Diputación Foral alavesa, en ir a un sistema de reglas de armonización similar al contenido en el Concierto Económico respecto a la armonización con el Estado.

3.- Tercer borrador.

El tercer borrador del proyecto de ley armonizadora introduce otras modificaciones entre las que caben destacar las siguientes:

1.- Se incorpora al proyecto de ley el contenido de la ley de Territorios Históricos estableciéndose, en consecuencia, que las disposiciones que dicten las Instituciones Forales debían regular de modo uniforme los elementos sustanciales de los Impuestos.

2.- La competencia para informar sobre los proyectos normativos de los territorios forales pasa del Gobierno Vasco al Órgano de Coordinación Tributaria, que expresamente se crea por la ley armonizadora. Este Órgano de Coordinación Tributaria está formado por representantes del propio Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales.

3.- Se elimina la mención a que el nombramiento de los representantes de las Diputaciones Forales en el Órgano de Coordinación Tributaria lo realizaba el Gobierno Vasco, a propuesta de las Diputaciones Forales.

4.- No se menciona la posibilidad del Gobierno Vasco para impugnar las disposiciones de los territorios forales.

A pesar de estos cambios, la Diputación Foral alavesa, además de volver a insistir en ir a un sistema de reglas de armonización similar al contenido en el Concierto Económico respecto a la armonización con el Estado, manifestó su disconformidad con determinados aspectos del borrador tales como los informes de las consultas tributarias o la elaboración de los planes de inspección. Pero sobre todo se volvía a reiterar que la ley más que armonizar lo que hacía era uniformar, máxime con el añadido procedente de la ley de Territorios Históricos (el referido a que las disposiciones que aprobasen las Instituciones Forales debían regular de modo uniforme los elementos sustanciales de los Impuestos).

IV. CONTENIDO DE LA LEY APROBADA POR EL PARLAMENTO VASCO.

A continuación se va hacer una breve referencia al contenido de la ley finalmente aprobada por el Parlamento Vasco en materia de armonización fiscal.

La ley empieza por señalar su objeto que, en materia de armonización, no es otro que 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.

De esta forma queda claro que es un marco pendiente de ulterior desarrollo. Prueba de ello es, además de su propio reconocimiento en el artículo dedicado al "ámbito de aplicación de la ley",⁸ las fórmulas utilizadas para determinar los aspectos armonizadores de carácter general, los relacionados con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los Tributos Locales. Esta fórmula utilizada es la siguiente e idéntica para todos ellos: "se armonizarán cuando proceda".

Esta referencia a "cuando proceda" puede ser entendida de diversas formas. Una de ellas es que serán las futuras leyes del Parlamento Vasco las que sin más vayan aprobando leyes armonizadoras. Otra forma es entender que ante un conflicto o desarmonización serán las leyes armonizadoras del Parlamento Vasco las que procedan a armonizar algo que se ha desarmonizado.

Personalmente me inclino por entender que la interpretación original, esto es la que entronca con el año de su aprobación, es la primera. Prueba de ello es la disposición adicional que establece que "el Gobierno irá remitiendo al Parlamento Vasco el proyecto o proyectos de ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos Impuestos." Y se señala un plazo, que no podrá ser superior a un año, para que el Gobierno Vasco remita los proyectos de ley correspondientes a la armonización de los aspectos generales (artículo 3), la deducción por inversiones en activos fijos materiales aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 4.d) y determinadas materias armonizables del Impuesto sobre Sociedades, en concreto la de-

ducción por inversiones en activos, la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación del artículo 18 y siguientes del Concierto Económico y la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral en los casos en que el sujeto pasivo opere en más de un Territorio Histórico sin hacerlo en territorio de régimen común (artículo 5 letras e), f) y g).

En este sentido se observa que existían materias sobre las que se consideraba urgente la armonización y otras materias para las que no se establecía ningún plazo concreto, esto es, para las que no se preveía dicha urgencia.

1.- Armonización.

Por lo que se refiere a la armonización, la ley que se comenta, en su redacción inicial, especificaba expresamente que "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 señalado en la presente ley, además de las contenidas en la ley del Concierto Económico."

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

Tras lo anterior se termina señalando que "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 similar en toda la Comunidad Autónoma."

Esta redacción relativa al concepto de armonización recoge la contenida en la ley de Territo-

⁸ Artículo 1 de la ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

rios Históricos. Por tanto se especifica, ahora ya sin disposición que traslade su operatividad a un momento posterior, que las Territorios Forales han de regular de forma uniforme los elementos sustanciales de los tributos, si bien cabe la posibilidad de que existan normativas diferentes siempre que se mantenga una presión fiscal global similar en toda la Comunidad Autónoma.

Esta redacción refleja perfectamente el difícil equilibrio que se pretende conseguir y no deja de contener términos totalmente contradictorios entre sí ya que si se ha de legislar de forma uniforme los elementos sustanciales de los Impuestos, ¿cómo es posible que puedan existir normativas diferentes entre los territorios forales? Y si es posible que existan diferencias normativas entre los sistemas tributarios forales ¿cómo se interpreta la obligación de regular de forma uniforme los elementos sustanciales de los impuestos?

2.- El Órgano de Coordinación Tributaria.

Curiosamente la respuesta a los interrogantes anteriores se encuentra en el artículo 11 de la ley, que residencia en el Órgano de Coordinación Tributaria, que expresamente crea, la emisión de un "...informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la presente ley."

Y para cumplir con este requisito se establece la obligación, a cargo de las Diputaciones Forales, de remitir a dicho Órgano de Coordinación Tributaria "...el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación."

Este Órgano de Coordinación Tributaria está formado por tres representantes del Gobierno Vasco, uno de los cuales actuará como presidente, y otros tres representantes de las Diputaciones Forales, a razón de uno por cada una de ellas.

Además se establece que este Órgano, para la validez de sus acuerdos, necesita mayoría absoluta.

Y digo que la respuesta a los interrogantes anteriores se encuentra en dicho artículo 11, no porque se prevea algo especial respecto a la solución de los mismos, sino porque este Órgano de Coordinación Tributaria ha sido la pieza fundamental para alcanzar la armonización que se pretendía alcanzar.

En efecto, este trámite, o si se prefiere este informe del Órgano de Coordinación Tributaria se puede considerar como un mecanismo de armonización previa, que ha dado buenos resultados. Sobre esta cuestión se volverá más adelante.

3.- Marco general de la armonización.

A continuación se va a comentar brevemente el marco general de armonización. El desarrollo de lo que se expone a continuación se va a realizar con el actual contenido de la ley del Parlamento Vasco sobre la materia que nos ocupa.

Esta ley establece el marco de armonización de los siguientes tributos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Tributo sobre el Juego y Tributos Locales. Por lo tanto, quedan fuera del ámbito de esta legislación armonizadora del Parlamento Vasco el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los Impuestos sobre los que la competencia de las Instituciones Forales es escasa o reducida, esto es, la mayoría de los impuestos indirectos (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, etc.)

Con carácter general, continúa señalando la legislación del Parlamento Vasco, se armonizarán tanto los criterios delimitadores de las relaciones tributarias cuando el obligado tributario realice el hecho imponible o nazca la obligación tributaria en más de un territorio foral, como los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación, que servirán para declarar en cualquiera de los tres Territorios Históricos.

Una vez fijados los criterios generales de armonización, la legislación del Parlamento Vasco

procede a fijar los aspectos que se armonizarán respecto a los diferentes tributos. Así, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, la tarifa, las deducciones de la cuota, el devengo, las retenciones e ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de las actividades económicas. En el Impuesto sobre el Patrimonio se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, la tarifa, las deducciones de la cuota y el devengo. En el Impuesto sobre Sociedades se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen, las deducciones de la cuota, el devengo, las retenciones, los ingresos a cuenta, los pagos a cuenta, los regímenes especiales, la regularización y actualización de valores de activos, la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco, la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el obligado tributario opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio de régimen común y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se armonizará el hecho imponible y las reglas de determinación de la base imponible. En relación con el Tributo sobre el Juego se armonizará el ámbito de aplicación, la base imponible, el tipo de gravamen, el devengo y el establecimiento de exenciones, reducciones y bonificaciones. En materia de Tributos Locales se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen o la tarifa, las deducciones de la cuota y el devengo.

De lo anterior se desprende que de armonizarse todos los elementos anteriores, la capacidad real y efectiva de las Instituciones Forales quedaría reducida a elementos menores, algo que iría en contra de lo establecido tanto en el Estatuto de Autonomía, como en el Concierto Económico.

Por consiguiente la pregunta que cabe plantearse es hasta dónde pueden llegar las concretas normas armonizadoras del Parlamento Vasco. A esta cuestión se hace referencia seguidamente.

V. EXTENSIÓN DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL DEL PARLAMENTO VASCO.

En base al marco de armonización que se acaba de señalar, cabe plantearse varias cuestiones:

- La primera acaba de ser señalada y consiste en determinar hasta qué punto puede realmente legislar el Parlamento Vasco en el ejercicio de su facultad armonizadora.
- Pero también cabe plantearse, más teniendo en cuenta que la propia ley del Parlamento Vasco establece un plazo concreto para el desarrollo y concreción de determinadas materias declaradas armonizables ¿por qué no se han desarrollado las mismas y por extensión las demás materias declaradas como armonizables?

Respecto a la primera cuestión planteada considero que, vía armonización fiscal, no es posible reducir de forma notoria la capacidad o competencia establecida, en este caso, a favor de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos.

Por este motivo, la competencia del Parlamento Vasco para dictar leyes de armonización debe interpretarse en idéntica relación que las reglas de armonización con el Estado, de tal forma que así como estas últimas no pueden anular o menoscabar la competencia de las Instituciones Forales, de igual modo las reglas de armonización del Parlamento Vasco tampoco pueden producir dicho efecto.

Es posible que esta misma explicación sirva para dar respuesta a la segunda pregunta. Pero esa explicación sólo sirve para dar una respuesta parcial. En efecto, también hay que considerar el hecho de que tras la aprobación de la ley, el Órgano de Coordinación Tributaria ha sabido desarrollar su papel de forma adecuada y, sobre

todo, con respeto a las competencias que cada Institución tenía.

Se puede decir que dicho Órgano ha sabido eliminar las reticencias que la propia ley había o podía haber creado y se puso a trabajar en la consecución de una armonización vía acuerdo entre sus integrantes. Es más, y por ser más preciso, los representantes del Gobierno Vasco con gran acierto supieron desarrollar el papel armonizador dejando a las Diputaciones Forales ejercer realmente sus competencias normativas.

Durante este tiempo se ha sabido discutir las cuestiones tanto las básicas como las no tan básicas y, tras el oportuno análisis y sabiendo en ocasiones aceptar las posturas de las otras Administraciones, llegar a normas con un elevado grado de armonización, sobre todo en cuestiones esenciales.

Este adecuado funcionamiento del Órgano de Coordinación Tributaria ha dejado en un segundo plano la necesidad de aprobar leyes armonizadoras que, seguramente, hubieran levantado no pocas suspicacias entre las Instituciones Forales.

Por consiguiente, la armonización se fue consiguiendo, no por la existencia de legislación que de forma concreta y determinada obligara a ello, sino por el entendimiento entre las diferentes Administraciones implicadas.

Y ésta es precisamente una de las virtudes de la armonización así entendida, toda vez que la puesta en común de las diferentes opiniones y proyectos de cada Administración sirve, o ha de servir, para una reflexión conjunta y por tanto más profunda, que determina una más adecuada toma de decisiones.

VI. REFLEXIONES SOBRE EL FUTURO.

Otra cuestión que cabe plantearse, en relación con la materia que nos ocupa, es si el actual sistema de armonización fiscal es mejorable. O planteada esta misma cuestión pero desde otra perspectiva: ¿es razonable o comprensible la

coexistencia de tres sistemas tributarios diferentes en el ámbito del País Vasco que puedan actuar de forma totalmente autónoma?

Con esta pregunta no me estoy refiriendo al hecho de que existan tres centros diferentes de aprobación de las normas tributarias, sino a la hipotética realidad de que existan en el ámbito del País Vasco tres resultados, esto es tres legislaciones diferentes en la regulación de, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sociedades.

Esta cuestión se complica más teniendo en cuenta que las políticas fiscales proceden de las Diputaciones Forales y la prestación de multitud de servicios, bastantes de ellos básicos, corresponde al Gobierno Vasco. Difícilmente se entendería que a diferente presión fiscal procedente de la normativa y ejercicio de las potestades de aplicación de los tributos procedente de las Instituciones Forales, se correspondiesen iguales servicios públicos prestados por el Gobierno Vasco, en condiciones de igualdad, para el conjunto de la ciudadanía vasca.

Es cierto que dada la organización institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, en especial, su sistema de financiación, la ordenación del sistema de ingresos a través de la regulación tributaria no es indiferente para dicha organización institucional. En este sentido, Tomás Ramón Fernández señala que "...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 nutirla, con las que, en consecuencia, deben estar estrechamente coordinadas".⁹

Además, el modelo de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco se asienta en el principio de riesgo compartido por lo que ello

⁹ FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T. R. "Los derechos históricos de los Territorios Forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca". Editorial Civitas. Madrid. 1985.

tiene, o debe tener, una repercusión en la homogeneidad de los sistemas tributarios forales. O como muy bien expresa Gemma Martínez¹⁰ "parece evidente que si cada Territorio Histórico pudiera, respetando exclusivamente el Concierto Económico, establecer la regulación del sistema tributario que estimara procedente separándose del resto, dicha separación tendría indudables efectos en las aportaciones de los otros Territorios Históricos, resultando que los criterios de distribución equitativa a los que alude el Estatuto de Autonomía serían correctos desde el plano teórico pero darían lugar a aportaciones asimétricas bajo el punto de vista de la realidad". Y, a nivel de conclusiones, termina por señalar que "resulta indudable que las características del sistema de financiación diseñado por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y por la ley de Territorios Históricos exigen un grado de armonización suficiente de los sistemas tributarios forales que garantice la coherencia del sistema de provisión de financiación para el sostenimiento de los gastos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco."

Quizás por ello, o para evitar las posibles consecuencias que se pueden producir, así como para una mejor distribución de los recursos económicos globales, no sería desaconsejable analizar y estudiar otras fórmulas de colaboración entre todas las Administraciones implicadas en orden a conseguir una mejor armonización fiscal que, sin excluir a nadie, permita el logro de los principios básicos que informan el sistema tributario.

VII. CONCLUSIONES.

Primera. Con el marco jurídico actual, la política fiscal corresponde a las Instituciones Forales y vía armonización fiscal no se puede trasladar al Parlamento Vasco.

Segunda. Desde el punto de vista normativo hay un vacío en materia de armonización fiscal toda vez que la actual ley es una ley marco que precisa del correspondiente desarrollo.

Tercera. Según como se pueda desarrollar o concretar la ley armonizadora marco actualmente vigente, la misma puede anular o minorar la capacidad normativa de las Instituciones Forales, algo que en mi opinión no puede hacerse con el marco jurídico vigente.

Cuarta. Desde la perspectiva de la realidad, las Instituciones comunes han sido respetuosas con las Instituciones Forales y han evitado legislar y caer en la tentación de atraer hacia ellas la potestad legislativa en materia tributaria. En este sentido no puede menos que reconocerse el acierto con que el Gobierno Vasco, en el marco del Órgano de Coordinación Tributaria, ha sabido desempeñar su papel.

Quinta. Todo modelo necesita una reflexión pasado cierto tiempo. Las leyes al fin y al cabo están para ser modificadas y adecuadas a los nuevos tiempos y a las nuevas necesidades sociales. A este respecto se puede traer a colación el contenido de la exposición de motivos de la ley de Territorios Históricos que expresamente señala que "el respeto a la Historia y el compromiso de asumirla deben enmarcarse y actualizarse en la propia historia. La revolución industrial, el proceso de urbanización, la complejidad de la vida política, la necesidad de racionalizar los procesos económicos, entrañan cambios evidentes, dando lugar a una situación histórica nueva que, a su vez, debe conjugarse con los regímenes jurídicos privativos de los Territorios Históricos...."

En este sentido se debe avanzar y profundizar en formas de armonización basadas en la aportación y cooperación de las Administraciones implicadas en orden a conseguir un sistema tributario más ajustado a los principios básicos y comúnmente aceptados por la sociedad vasca.

¹⁰ MARTINEZ BÁRBARA, G. "Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco." Páginas 187 y 237. IVAP. 2014.

I. INTRODUCCIÓN

Con este artículo reescribo mi intervención en la ponencia bajo el título "Nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal" dentro de la jornada organizada con motivo del 30 aniversario de la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante, OCTE) en el marco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

Atendiendo a la quinta acepción de la RAE sobre la palabra "reto", esta se define como *"Objetivo o empeño difícil de llevar a cabo, y que constituye por ello un estímulo y un desafío para quien lo afronta"*. El objetivo de la ponencia es, a partir de una primera diagnosis de la situación, inferir aquellos retos considerados nuevos en el ámbito de la coordinación y armonización fiscal bien (i) por ser consecuencia de hechos devenidos por el nuevo orden fiscal internacional (ii) bien por -aun siendo el marco legal vigente el mismo que 30 años atrás- ser consecuencia del balance de estos 30 años de andadura del OCTE.

Por ello, he optado por realizar un análisis DAFO como herramienta para identificar dichos retos de futuro. El análisis DAFO (**D**ebilidades, **A**menazas, **F**ortalezas y **O**portunidades) permite analizar las características internas (debilidades y fortalezas) y la situación externa (amenazas y oportunidades) de una institución, un proyecto o una empresa, entre otras. De esta forma, conociendo la situación real del mismo o de la misma, se pueden diseñar y planificar los retos de futuro no solo atendiendo a sus características propias sino también al entorno que lo o la rodea. Es precisamente esa característica de la matriz DAFO que estudia el entorno el que la hace una herramienta idónea para el ámbito fiscal.¹

¹ Conviene matizar que en algunas cuestiones el lector puede percibir que el DAFO no es estrictamente del OCTE, si bien pivota indudablemente sobre el mismo

(*) Directora de Administración Tributaria. Dpto. de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco

II. DEBILIDADES

Las debilidades identificadas recaen en el plano de la armonización y coordinación correspondiente a la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, CAPV), precisamente, por la conjunción de los dos siguientes factores: en primer lugar, por reflejar la percepción de un miembro del OCTE, representante del Gobierno Vasco y por tanto con una preocupación prioritaria por reforzar la armonización y coordinación y, en segundo lugar, porque las debilidades se identifican desde la perspectiva de las características internas de un órgano de la CAPV.

De ese análisis, se puede concluir que la limitación en la capacidad de armonización (en la CAPV) en los tres puntos que se explican a continuación centran gran parte de esta sección.

En primer lugar, y si bien es cierto que se ha considerado la capacidad de armonización *ex ante* como una fortaleza debido al informe regulado en el artículo 11 de la Ley 3/1989, dicho informe no tiene carácter vinculante. De esta forma, nos encontramos con una capacidad de armonización, pero limitada, *ex ante*, sin que la Ley prevea ningún mecanismo de resolución de conflictos en caso de que no se emita informe favorable del OCTE al anteproyecto de normativa tributaria en cuestión.

En segundo lugar, y aunque se haya podido alcanzar una armonización previa en el seno del OCTE, ello no obsta para que en la tramitación en las Juntas Generales de aquellas disposiciones normativas con rango de Norma Foral se vean modificadas por enmiendas o, incluso, se lleguen a aprobar Propositiones de Norma Foral que no han sido objeto de informe preceptivo del OCTE, perdiendo así la oportunidad de lograr una armonización *ex ante*. En ambos casos, el OCTE, propiamente, carece de mecanismos de corrección.

En tercer y último lugar, para concluir con la armonización limitada a la que se aludía al inicio de este apartado, cabe destacar que quedan fuera del ámbito de la Ley 3/1989 en cuanto a la armonización de su normativa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como las disposiciones referentes a la gestión, inspección y recaudación de los impuestos.

Para finalizar este apartado, conviene recordar el pilar sobre el que se asienta el nuevo panorama fiscal internacional, donde la tendencia es diseñar estrategias conjuntas entre varias jurisdicciones tanto a nivel comunitario como a nivel de la OCDE/G20. La preferencia por actuar de forma individual en el diseño de estrategias es, ciertamente, una debilidad por la pérdida de sinergias que de ello se deriva.

III. FORTALEZAS

En el OCTE se encuentran representados los tres niveles institucionales de Euskadi: el autonómico, el foral y el municipal. La incorporación de la representación de los municipios vascos al OCTE se produce con la aprobación de la Ley 2/2016 de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi y participan en el mismo cuando se tratan cuestiones relativas a los tributos locales.

Es además un órgano generador de sinergias dado que en el mismo se comparten, debaten y contrastan experiencias y propuestas en materia tributaria, resultando ser el foro idóneo para que las experiencias exitosas de un ámbito territorial y/o institucional se exporten o inspiren proyectos en el resto de los Territorios Históricos o ámbitos institucionales.

Conviene señalar el espíritu de consenso, coordinación y colaboración que caracteriza al OCTE, en cuyo seno se han creado varios grupos interinstitucionales. Podemos apreciar cómo dichos grupos interinstitucionales se dividen en dos grandes bloques: (i) aquellos que se han creado con una vocación de permanencia y (ii) aquellos que se han creado para un determinado fin y a los que se ha encomendado una determinada función que, una vez finalizada su ejecución, se extinguen o se disuelven.

Así, nace dentro de este primer bloque la Comisión de Lucha Contra el Fraude Fiscal (CLFF) mediante acuerdo de la sesión 7/2013 del OCTE de fecha 14 de octubre de 2013, dando así cumplimiento a la resolución número 6 aprobada en el Pleno del Parlamento Vasco tras el debate monográfico sobre fiscalidad en sesión celebrada el 26 de septiembre de 2013². Participan en la CLFF los tres Territorios Históricos y el Gobierno Vasco, estando formada por 4 miembros: uno del Gobierno Vasco y uno por cada Diputación Foral. Es precisamente en el seno de esta Comisión donde han nacido otros subgrupos para el desarrollo de proyectos específicos, como el creado en fecha 19 de julio de 2016 con el objetivo de elaborar el proyecto de implantación en Euskadi de un sistema de control tributario de cajas registradoras, terminales punto de venta o cualquier otro dispositivo de facturación utilizado por los empresarios y profesionales. El Grupo de Presupuesto de Gastos Fiscales, encargado principalmente de la elaboración con carácter anual del Presupuesto de Gastos Fiscales, pero también de otros trabajos periódicos como el relativo al cálculo anual de la Base Armonizada del IVA y otros trabajos específicos que requieren el tratamiento y análisis cuantitativo de datos tributarios, fue asimismo creado en el seno del OCTE con carácter estable y vocación de permanencia.

En el segundo bloque de grupos interinstitucionales creados en el seno del OCTE desde su constitución hace 30 años, se pueden mencionar como ejemplos los constituidos para el estudio de las siguientes materias: la fiscalidad de la vivienda, el sistema de estimación objetiva en el IRPF, el tratamiento tributario de las situaciones de discapacidad, el tratamiento tributario de las EPSVs, etc.

En otro orden de cosas, y si bien es cierto que la participación de las instituciones vascas en los foros internacionales donde se están sentando las bases de la futura fiscalidad internacional ha sido objeto de reflexión en otro epígrafe que no es precisamente el que ahora nos ocupa, con-

2 http://www.legebiltzarra.eus/ic2/restAPI/pvgu-ne_descargar/default/b4a56e7d-31c1-4a9a-99c7-5df615fc6f82 (página 210)

viene traer a colación el papel del OCTE en la articulación de la participación del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN. Para ello, debemos remontarnos al acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) de 22 de noviembre de 2010 donde el texto del Acuerdo adoptado dice así:

"En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico información sobre las cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.

Asimismo el Gobierno se compromete a establecer, con carácter inmediato, los cauces para que la Comunidad Autónoma del País Vasco participe directamente integrando la delegación del Estado, en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conozcan de asuntos vinculados al ámbito material propio del Concierto Económico, en razón de la singularidad del régimen fiscal de los territorios históricos vascos conforme al Concierto Económico amparado por la disposición adicional primera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Gernika.

En tal sentido se convocará a un representante de las Instituciones del País Vasco a las reuniones de los grupos de trabajo D-4 -Cuestiones tributarias-, D-5 -Código de conducta- y D-8 -Lucha contra el fraude-. La posición del Estado será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición."

A raíz de dicho acuerdo, en la sesión 7/2011 del OCTE de 14 de septiembre de 2011 se adopta el acuerdo que estructura la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN que reza así:

"El OCTE acuerda que como representante de las Instituciones del País Vasco, a las reu-

niones de los grupos de trabajo del ECOFIN D-5, Código de Conducta, y D-4, Cuestiones Fiscales, en lo que afecte a imposición directa, asistirá un representante de una de las Diputaciones Forales. Así mismo, el OCTE acuerda que a las reuniones de los grupos de trabajo del ECOFIN D-4, Cuestiones Fiscales, en lo que afecte a imposición indirecta, asistirá un representante del Gobierno Vasco"

El OCTE fue, por tanto, el responsable de asignar la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN en los que actualmente las Instituciones vascas tienen representación. Esta virtualidad, sin embargo, tiene sus limitaciones y se desarrollan precisamente en uno de los siguientes apartados del análisis DAFO.

Asimismo, es habitualmente el OCTE el órgano que acuerda la composición de la representación vasca en los grupos de trabajo bilaterales con el Estado creados en el marco de las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado en el seno de la CMCE.

La Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración fiscal, en cuyo marco se creó el OCTE, establece en su artículo 11³ que el OCTE emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización. Para ello, las Diputaciones Forales remiten

³ "Artículo 11.- Aplicación de las leyes de armonización

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

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

El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe dentro del plazo de 30 días. El informe se entenderá emitido en sentido favorable una vez transcurrido el plazo señalado.

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

al OCTE el anteproyecto de disposición general previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación para que se emita el informe dentro de los plazos que el referido artículo 11 prescribe. La emisión de dicho informe, de carácter preceptivo, ha resultado ser en la práctica un instrumento de armonización *ex ante*. Nos encontramos, pues, con un Órgano cuyo funcionamiento en los últimos 30 años ha sido efectivo como instrumento preventivo de armonización y cuyas funciones han confluído en una realidad en la que contamos con sistemas tributarios esencialmente armonizados en los tres territorios históricos.

Asimismo, el modelo de financiación de la CAPV también contribuye a la adopción de acuerdos en materia tributaria para la armonización de los sistemas tributarios de los tres territorios históricos. A diferencia de las relaciones financieras con el Estado, caracterizado por el "riesgo unilateral" del País Vasco al asumir el riesgo de su recaudación - por la responsabilidad en la toma de decisiones respecto a la normativa tributaria, por la situación económica, por la gestión, inspección y recaudación de los tributos, etc.- el sistema de financiación de la CAPV se caracteriza por ser de "riesgo compartido", donde una decisión unilateral en materia tributaria puede producir desequilibrios en el modelo interno de distribución de recursos entre las Diputaciones Forales y la CAPV.

Para cerrar este apartado, no podemos obviar la composición del OCTE, así como al equipo humano que asegura el apoyo técnico y administrativo al OCTE para su adecuado funcionamiento. En lo que al primero respecta, si bien los miembros del OCTE son miembros con capacidad decisoria política suficiente en la medida en que forman parte de los equipos de Gobierno de las respectivas instituciones, ello no merma su carácter eminentemente técnico. Respecto al segundo, el equipo humano y los medios materiales que se han ido incorporando -con plataformas de acceso interinstitucional común, de gestión documental, etc.- permiten el trabajo colaborativo de una forma más eficaz y más eficiente.

IV. AMENAZAS

El ámbito autonómico ocupa gran parte de las líneas del presente documento por lo que no es difícil intuir qué ámbito es el que ha podido ocupar gran parte del trabajo en estos últimos 30 años. Sin embargo, no debemos perder de vista otros ámbitos institucionales más allá del plano autonómico. Precisamente, las amenazas que a continuación se destacan tienen su origen en el plano más internacional, bien a nivel comunitario bien a nivel de la OCDE.

Las consideraciones que se exponen a continuación en el apartado referido a amenazas debe entenderse que parten de la premisa de que existe en la actualidad una limitada participación de las instituciones vascas en los foros internacionales donde se debaten cuestiones fiscales, tal como se expondrá a continuación. Por lo tanto, si el escenario respecto a la referida participación fuese acorde con las reivindicaciones que desde las instituciones vascas se vienen realizando, es más que probable que su catalogación se hubiese ubicado dentro de otro cuadrante de este análisis DAFO.

Participación en los foros internacionales

Tal y como se explicará más detalladamente en el apartado dedicado a las "Fortalezas", a raíz del acuerdo de la CMCE de fecha 22 de noviembre de 2010, se posibilitaba, por primera vez, la participación de representantes vascos en algunos de los grupos de trabajo del ECOFIN. Como consecuencia de ello, a partir de abril de 2011 representantes de las Instituciones vascas acudían, dentro de la delegación estatal, a dichos grupos.

Aquel hito supuso un logro nada desdeñable, sin embargo, también entrañaba un límite por dos motivos. Por un lado, se limitó la participación a los grupos de trabajo exclusivamente técnicos, quedando, por tanto, la participación vasca fuera de otros grupos con mayor capacidad decisoria como por ejemplo el Grupo D-6, de Alto Nivel. Por otro lado, únicamente se preveía la participación en los grupos de trabajo del

ECOFIN, quedando por tanto sin articularse la participación en otros foros internacionales como la OCDE y sus correspondientes foros, comités, grupos y subgrupos, siendo precisamente la OCDE el claro protagonista en el impulso de la nueva gobernanza fiscal a nivel mundial.

De la unanimidad a la mayoría cualificada en la toma de decisiones de índole fiscal en la UE

En la aprobación de acuerdos de índole fiscal se requiere la unanimidad de todos los Estados Miembros. Sin embargo, según la Comisión, a lo largo de los años, la unanimidad ha impedido avanzar sobre iniciativas fiscales importantes y necesarias para reforzar el mercado único e impulsar la competitividad de la UE.

Así, la Comisión considera que pasar al voto por mayoría cualificada mejoraría la calidad de las decisiones del Consejo en materia fiscal y por el contrario con la unanimidad se hace muy difícil llegar a un compromiso, pues basta un solo Estado miembro para impedir el acuerdo. Y así lo ha manifestado en su comunicación de 15 de enero de 2019 al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo *"Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE Comunitaria"*⁴.

Si la propuesta de la Comisión se hiciese efectiva (de momento el Comité de las Regiones ha emitido dictamen favorable al mismo⁵ – dictamen al que desde el OCTE se plantearon enmiendas en el sentido de incorporar la solicitud de una mayor participación en la toma de decisiones de las regiones con competencia en materia fiscal y que se han tenido en consideración incorporándolas a la misma-), bastaría que 16 Estados miembro de los 28 miembros actuales (es decir, el 55% de los Estados) que represente, como mínimo, al 65% de la población total de la UE, votase a favor. Es decir, para bloquear una decisión, serían necesarios, al menos, 4 países que representen, como mínimo, al 35% de la población total de la UE.

4 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2019/ES/COM-2019-8-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

5 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IR0845&from=ES>

Si bien la Comunicación de la Comisión plantea una hoja de ruta con una transición progresiva, por etapas, la realidad es que de llevarse a cabo supondría que las decisiones de índole fiscal se tomarían con mayor rapidez y las nuevas iniciativas fiscales serían más ambiciosas.

Creciente armonización de la legislación fiscal

Como ya se puso de manifiesto en la Jornada, el proceso de armonización en el ámbito de la fiscalidad directa y en el ámbito de la fiscalidad indirecta han llevado ritmos dispares. El grado de armonización fiscal en el ámbito de la imposición indirecta es elevado mientras que en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal ha sido más limitado y se ha caracterizado más por la denominada "armonización fiscal negativa" que se ha dado por la labor de la jurisprudencia del TJUE. No obstante lo anterior, la armonización en el ámbito de la fiscalidad directa está dando pasos agigantados desde hace tres años hasta la fecha.

La primera propuesta de Directiva de la Comisión sobre una Base Imponible Consolidada Común en el IS (más conocida como BICCS) fue el año 2011⁶. La propuesta pretendía implementar un "(...) régimen de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de las sociedades de terceros países situadas en la UE". Por lo tanto, la capacidad normativa de los Territorios Históricos para regular los ajustes al resultado contable se vería reducida a medida que la armonización en el impuesto sobre sociedades fuese avanzando. La propuesta de Directiva, finalmente, no fue aprobada por el Consejo en gran medida debido a la unanimidad existente en el Consejo y a la que anteriormente ya hemos hecho referencia.

En julio de 2013, los ministros de la UE acordaron que el establecimiento de la base imponible común del impuesto sobre sociedades precediera a su consolidación. A raíz de ello, la Comisión Eu-

6 [http://www.europarl.europa.eu/meet-docs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0121/com_com\(2011\)0121_es.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meet-docs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0121/com_com(2011)0121_es.pdf)

ropea relanzó en 2016 la BICCIS con la propuesta de dos Directivas: una relativa al establecimiento de una base imponible común en el impuesto sobre sociedades (BICIS)⁷ y otra Directiva por la que se establece una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)⁸.

Esta segunda fase, que se pondrá en marcha una vez se haya alcanzado un acuerdo político sobre los elementos de la base común, establecerá las normas técnicas para la consolidación de los beneficios y la distribución de la base imponible consolidada entre los Estados miembros, lo cual reviste gran importancia para la CAPV por cuanto; en primer lugar, puede ser razonable que los mismos criterios que se establezcan en el contexto comunitario se trasladen al ámbito de las relaciones tributarias entre el Estado y la CAPV y, en segundo lugar, por el establecimiento de un sistema de "ventanilla única".

Es precisamente la generalización de este instrumento de gestión tributaria, la "ventanilla única", el rasgo común, tanto en las iniciativas de imposición directa como de imposición indirecta. La ventanilla única persigue, básicamente, simplificar la gestión tributaria en el ámbito de la UE dado que el sujeto pasivo no deberá registrarse en todos aquellos países en los que opere, realizando entregas de bienes o prestaciones de servicios, sino que podrá liquidar el impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios y entregas de bienes a través de un portal web en el Estado miembro en el que esté identificado. Actualmente, el sistema de "ventanilla única" opera en forma de "mini ventanilla única" o "Mini One-Stop Shop – MOSS" en relación con el régimen especial del IVA aplicable a una tipología de servicios concretos: los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos. En torno al mismo, existe aún un debate no resuelto con la Administración del Estado sobre la competencia foral en este ámbito. Precisamente, mediante acuerdo

undécimo adoptado por la Comisión Mixta del Concierto Económico en julio de 2017 se creó un grupo de trabajo bilateral para la concertación del régimen aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica, cuyo objetivo era analizar y delimitar las obligaciones formales y materiales a cumplimentar ante las Haciendas Forales de los empresarios y profesionales que se acogiesen a dicho régimen.

Respecto a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, también se están produciendo grandes avances entre Estados miembros con el objetivo de reforzar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Ejemplo de ello son las modificaciones introducidas en 2018 en el reglamento de cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, así como en las 6 Directivas de intercambio de información aprobadas desde 2011 hasta 2018 (más conocidas como DAC⁹), e incluso el programa de acción plurianual FISCALIS de la Comisión Europea que persigue mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la UE promoviendo acciones conjuntas como por ejemplo la celebración de seminarios y talleres, la realización de visitas de trabajo organizadas por los países participantes a fin de que los funcionarios adquieran o incrementen sus competencias o conocimientos en materia fiscal, la constitución de equipos de expertos y la construcción de los sistemas de información europeos.

Actualmente no existe un acuerdo formal y estable que recoja la incorporación de las instituciones vascas al programa FISCALIS que detalle cómo se llevará a cabo la participación de los funcionarios de las instituciones vascas en las distintas modalidades de acciones, como pueden ser los grupos de expertos que se creen, visitas de trabajo a otros Estados miembro o la asistencia a seminarios. Tampoco existe un acuerdo formal entre el Estado y las Institucio-

7 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-685-F1-ES-MAIN.PDF>

8 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES-MAIN.PDF>

9 Directivas que modifican la DAC (Directive on Administrative Cooperation), Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

nes del País Vasco sobre los procedimientos de intercambio de información y asistencia mutua que garanticen el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y que contemple la aspiración de las Instituciones del País Vasco de que se posibilite la designación de las Diputaciones Forales de Álava-Araba, Bizkaia y Gipuzkoa como “servicios de enlace” y a sus funcionarios, “funcionarios competentes”.

Lo mismo ocurre con la aplicación del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto en cuanto el mismo prevé la posibilidad de una participación más activa de los gobiernos regionales que puedan concurrir dentro de cada Estado miembro, en concreto, a través de la designación de los referidos “servicios de enlace” y “funcionarios competentes” que no tienen por qué estar adscritos al Gobierno central.

Todo lo anterior incide sobremedida en la actividad normativa de los Territorios Históricos, por lo que jugar un papel activo en los debates y en las decisiones del derecho europeo resulta fundamental. Sin una participación efectiva de las instituciones vascas en los grupos del ECOFIN y la OCDE y por el riesgo derivado de tener que implementar unas políticas fiscales impuestas sin capacidad de participar en su diseño, tiene sentido la catalogación de este contexto como “Amenazas” en nuestro análisis DAFO, y no precisamente por no compartir el contenido de las referidas políticas.

V. OPORTUNIDADES

Indudablemente, desde la perspectiva del OCTE pueden identificarse varios factores positivos que se generan en el entorno y que pueden ser aprovechados, abriendo nuevas oportunidades de que este órgano interinstitucional gane protagonismo y se consolide como referente de la armonización, la coordinación y la colaboración fiscal en el ámbito del País Vasco. Seguida-

mente destaco los factores que considero más significativos.

En primer lugar, me refiero al uso de la política tributaria como instrumento de otras políticas públicas de diversa índole. Durante los 30 años en que el OCTE viene ejerciendo su actividad, ha sido receptor de una notable demanda proveniente de los actores de las diferentes políticas sectoriales, para que se implanten medidas fiscales de apoyo a esas políticas, ya sea incentivando o desincentivando determinadas actividades o comportamientos.

En este sentido, el OCTE ha sido receptor de propuestas de índole fiscal que han venido desde diversos ámbitos que abarcan al sector privado, a las asociaciones o grupos de interés, al Parlamento Vasco, al Ararteko y por supuesto a los órganos o departamentos del Gobierno Vasco y de otras instituciones de la CAPV con competencia en las políticas sectoriales que demandan el uso de la política fiscal como instrumento eficaz. En concreto, se ha requerido el tratamiento en el seno del OCTE de cuestiones dirigidas desde ámbitos tan diversos como la cultura, el deporte, la familia, la vivienda o el juego, por señalar algunos de ellos.

Ante esta demanda, que observamos creciente, de implantación de medidas fiscales para acometer propuestas sectoriales y en un entorno de concurrencia competencial, en el que es habitual que las competencias en las políticas sectoriales correspondan al ámbito de la Administración de la CAPV, mientras la política tributaria se sitúa en el ámbito foral, queda más patente si cabe, la relevancia del OCTE como foro idóneo para la coordinación interinstitucional armónica entre las competencias sectoriales y las tributarias.

Por otra parte, al hilo de la aspiración de las Instituciones del País Vasco de desempeñar un papel más activo en el ámbito fiscal internacional, a la que he hecho referencia y en el contexto actual caracterizado por la puesta en marcha de numerosos planes, proyectos e iniciativas plurinacionales que requieren grandes dosis de cooperación entre países, identifico una segun-

da y clara oportunidad del OCTE como órgano idóneo donde consensuar una posición armonizada de las instituciones vascas para hacer valer con mayor peso en los foros internacionales. Sin duda, en ese escenario reivindicado de participación activa, el OCTE sería el órgano natural más adecuado para construir la posición vasca previa a reuniones en los distintos foros supraestatales de decisión y de trabajo, por ejemplo, en el seno del ECOFIN o la OCDE. En definitiva, en el panorama fiscal internacional, en el que es patente la creciente armonización y coordinación, no solo en la fiscalidad indirecta, sino también en el ámbito de la fiscalidad directa y en el ámbito de la cooperación administrativa, se abre a mi juicio un tiempo de oportunidades desde la perspectiva del OCTE.

Por último, quiero destacar como otro factor del entorno que considero positivo a efectos de reforzar la significación del OCTE, una creciente conciencia social sobre la fiscalidad, como sin duda ponen de manifiesto herramientas de medición de las preferencias, intereses y preocupaciones de la ciudadanía como el Eurobarómetro, que en 2016 arrojaba unas cifras del 75% de los encuestados favorables a que la UE invierta más en la lucha contra el fraude, la elusión y la evasión fiscal, porcentaje que se elevaba al 89% entre los encuestados españoles.

VI. RETOS

El análisis DAFO que he desgornado nos permite extraer los retos a los que se enfrenta el OCTE en relación a la coordinación y armonización fiscal. Dichos retos se pueden enmarcar en tres planos atendiendo a los distintos niveles institucionales con competencias de armonización fiscal que se han ido mencionando en el análisis: el plano autonómico, el plano estatal y el plano comunitario. Si bien este último plano es el último nivel institucional, entendido como tal por tener un sistema jurídico y político propio con competencias de armonización fiscal en virtud del TFUE, no se debe descuidar el papel predominante que la OCDE juega en el nuevo orden fiscal internacional. Por ello, el último plano se renombra como plano internacional.

a) Plano autonómico

Las ponencias que en la Jornada precedieron a la ponencia objeto de este artículo ya pusieron de manifiesto el contexto en el que la Ley 3/1989 se gestó. Sin subestimar aquella labor, del análisis realizado y sobre todo del balance de los últimos 30 años de actividad del OCTE, parece coherente realizar una reflexión sobre algunas cuestiones que la Ley 3/1989 regula, y sobre lo que no regula, atendiendo al panorama fiscal actual.

Las reflexiones probablemente sean las mismas que se han ido realizando a lo largo de estos últimos 30 años. Por ejemplo, ¿cuál es el nivel idóneo de armonización?, ¿se deberían concretar más los parámetros de armonización mínimos?, ¿debería la desarmonización ser sancionable?, ¿sería interesante la creación de algo semejante a la Junta Arbitral del Concierto Económico?, ¿se deberían revisar los artículos que versan sobre los planes de inspección conjuntos y sobre las consultas vinculantes más acordes con la actual gestión, inspección y recaudación de los impuestos?

Tal y como ha aflorado en el análisis previo, lo cierto es que tanto el marco jurídico como el OCTE han contribuido a la escasa conflictividad en materia de armonización y coordinación en la CAPV. Son precisamente estos tiempos con bajos niveles de conflictividad los más oportunos para promover la reflexión sobre la idoneidad del actual marco jurídico para consolidar un sistema tributario foral armonizado, respetando el equilibrio entre el mandato estatutario armonizador y la competencia tributaria foral.

b) Plano estatal

En el plano estatal los retos se pueden desdoblar según se mire la dimensión interna o la dimensión externa del Concierto Económico.

Comenzando por la dimensión interna del Concierto Económico, el reto provendría por garantizar, en el seno del OCTE, el consenso previo de la interpretación, ejecución y aplicación de la normativa tributaria derivada de los acuerdos

con el Estado. Al fin y al cabo, las actuaciones unilaterales no ayudan a la consecución de objetivos en este ámbito.

En la dimensión externa del Concierto Económico, acordar con el Estado la instrumentalización de la ejecución de las actuaciones que se derivan de los acuerdos internacionales en materia de cooperación administrativa. En este sentido el OCTE, tiene ante sí el reto de vehiculizar y articular el engarce del sistema tributario vasco y sus administraciones tributarias en este nuevo escenario internacional en el que inexorablemente se avanza hacia una mayor coordinación, integración y armonización fiscal, particularmente entre los países de la Unión Europea, pero también en ámbitos más amplios como son el de la OCDE y el G20. Esta participación internacional vendrá previo pacto y concertación con el Estado en base al principio de colaboración del art. 4 del Concierto Económico y a la Disposición adicional sexta relativa al Régimen foral vasco de la Ley 25/2014 de Tratados y otros Acuerdos Internacionales.

c) Plano internacional

En el apartado referido a “Amenazas” se distingüan dos grandes bloques de foros internacionales donde se debaten y acuerdan cuestiones fiscales: el ECOFIN y sus grupos de trabajo, por un lado, y los comités y foros de la OCDE, por otro.

La OCDE es donde se están sentando las bases del nuevo orden fiscal internacional, no solo en lo que pueda afectar al correspondiente desarrollo normativo, sino también en la afección a la gestión, inspección y recaudación de los impuestos en tanto en cuanto es en sus correspondientes foros donde se están desarrollando los estándares para las prácticas administrativas de coordinación, colaboración y cooperación fiscal. Por ello, resulta patente la necesidad de establecer la presencia de las instituciones vascas en el Comité de Asuntos Fiscales y sus grupos y subgrupos preparatorios, en el Foro sobre Administración Tributaria¹⁰, en el Foro Global sobre

Transparencia e Intercambio de Información Tributaria¹¹ y en el Grupo Directivo del Marco Inclusivo del Plan BEPS de la OCDE.

Lo anterior no debería hacer perder de vista el reto de reforzar la participación de las instituciones de la CAPV en el ECOFIN y sus grupos de trabajo, así como en el Grupo de Alto nivel de Cuestiones Fiscales y en el COREPER.

¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/transparency/>

En 2019 se cumplieron treinta años desde la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE). La misión principal del OCTE consiste en impulsar la armonización, coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria y a hacer efectivo el principio de armonización entre los tres sistemas tributarios vascos. En el seno de este órgano interinstitucional, en el que participan tanto los Territorios Históricos, como titulares de las potestades tributarias en el País Vasco, como el Gobierno Vasco en su calidad de ejecutor de la competencia de armonización y coordinación en esta materia que le corresponde a la Comunidad Autónoma del País Vasco, se han venido fraguando de forma coordinada en todos estos años las principales reformas fiscales que han perfilado unos sistemas tributarios forales esencialmente armonizados.

En el contexto del 30 aniversario de la OCTE, el 19 de julio del pasado año se celebró una Jornada dentro de los Cursos de Verano de la UPV/EHU donde se analizó y debatió sobre el papel pasado, presente y futuro de este órgano.

Tal y como las personas que ofrecieron sus ponencias en la Jornada, todos ellos estrechamente vinculados a los sistemas tributarios del País Vasco y al OCTE, pusieron de manifiesto en sus intervenciones, el rol de la armonización fiscal en Euskadi no se puede abordar con un enfoque unívoco, ya que es necesario enmarcar este principio teniendo en cuenta los diferentes escenarios en los que actúa, así como las diferentes finalidades que en cada uno de ellos se pretenden, lo que resultará en un contenido y una articulación específica y diferente de este principio en cada uno de ellos.

La capacidad normativa de los Territorios Histó-

cos del País Vasco para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios, reconocida por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y por el Concierto Económico, se encuentra limitada por una triple armonización fiscal: la derivada del ordenamiento jurídico comunitario, la derivada del escenario doméstico de interrelación entre los sistemas tributarios forales vascos y el de territorio común, y la derivada del ordenamiento jurídico autonómico de la CAPV, que determina las relaciones internas entre los tres Territorios Históricos. En consecuencia, el contenido, alcance y efectos del principio de armonización fiscal difiere sustancialmente según el plano en el que actúe. A estos tres escenarios tradicionales, se le superpone, desde fechas recientes, un cuarto, de carácter global, fruto de los acuerdos que se han alcanzado en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, materializados en 2015 en el conocido como Plan BEPS, acrónimo en inglés de *Base Erosion and Profit Shifting*.

El espíritu de la armonización se manifiesta con intensidad en los principios generales del artículo 2 del Concierto Económico, que recogen expresamente su incidencia en los tres campos de juego en los que se desenvuelven los sistemas tributarios del País Vasco: el de la Unión Europea (principio Uno. Quinto), el del Estado español (principio Uno. Tercero) y el intracomunitario vasco (principio Uno. Cuarto).

a) Escenario de la Unión Europea

El Concierto Económico prevé expresamente, en su artículo 2. Uno. Quinto, el respeto de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. Como es bien conocido, 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

(*) Jefa de Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia y tesorera de la Asociación Ad Concordiam

provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

La armonización fiscal, en sentido estricto, está expresamente prevista en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) para el ámbito de la imposición indirecta y, en la actualidad, el proceso de armonización fiscal entre los Estados miembros en este ámbito está en un estadio avanzado y ofrece resultados satisfactorios, siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido su máximo exponente. Por el contrario, en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal no está expresamente previsto en el TFUE y el título competencial utilizado por las Instituciones comunitarias para impulsarlo es la aproximación de legislaciones, artículo 115 del TFUE, arrojando tradicionalmente escasos y lentos avances y limitándose a aspectos puntuales vinculados fundamentalmente al respeto a las libertades fundamentales del Tratado.

Sin embargo, la adopción del Plan BEPS en el seno de la OCDE en 2015, supuso un revulsivo en el proceso de armonización fiscal directa, y trajo como consecuencia la adopción del conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la Unión Europea sea más justa, sencilla y eficaz, conocido como "paquete de lucha contra la elusión fiscal". En este contexto, en los últimos años se han propiciado la adopción de acuerdos en unos tiempos récords comparados con los de épocas anteriores, tal y como ocurrió con la gestación y aprobación de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como ATAD I, o de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, -ATAD 2-.

La fiscalidad es la última política de la Unión Europea en la cual las decisiones se toman exclusivamente por unanimidad. A lo largo de 30 años

de cambios en el Tratado, los procedimientos de decisión en otros campos han evolucionado en respuesta a transformaciones económicas, medioambientales, sociales y tecnológicas, y los resultados han sido claros. El voto por mayoría cualificada es de rigor hoy día incluso en políticas no menos delicadas que la fiscal, como cooperación judicial en materia civil, armonización en el área del Derecho penal, cooperación policial, etc. La propuesta presentada por la Comisión Europea el 15 de enero de 2019 "*Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE*" pretende modificar el modo en que la Unión Europea ejerce sus competencias en el área de la fiscalidad, planteando una hoja de ruta para una transición progresiva y bien orientada de la unanimidad hacia la mayoría, cuyo logro abrirá nuevos retos y horizontes para la armonización fiscal europea.

b) Escenario doméstico

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, tal y como establece al artículo 41.2. a) del EAPV, está enunciado en el principio Uno. Tercero del 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.

Esta exigencia de armonía entre los sistemas tributarios vascos y el sistema de territorio común, que no contiene en sí misma una intención uniformizadora, impregna el texto concertado en su integridad, de tal manera que sus manifestaciones no aparecen exclusivamente en sus artículos 2 y 3, sino que se encuentran a lo largo del articulado del Concierto Económico, bajo diversas formas y con distintas intensidades.

Sin embargo, la manifestación más rotunda del principio de armonización, llegando incluso a desnaturalizarlo, la hallamos en la diferenciación entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común, que realiza el tex-

to concertado y que origina una obligación de armonización mucho más intensa, en realidad una obligación de uniformización respecto de los segundos, que la contenida en el artículo 3 del Concierto Económico.

Por ello, entiendo que 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 relación a los que el legislador foral tiene margen de decisión para separarse del sistema tributario común y, de esta manera, vulnerar cualesquiera de las reglas armonizadoras que impone el Concierto Económico, no siendo aplicable lógicamente en relación a los tributos concertados de normativa común.

Incluso considero que el principio general Uno. Segundo "Atención a la estructura general impositiva del Estado" podría haber sido sistematizado como una de las concretas reglas armonizadoras del artículo 3 del Concierto Económico. Consolidada jurisprudencia nos indica que los Territorios Históricos cuentan con un amplio margen de acción para el diseño de las estructuras de sus sistemas impositivos que resulta compatible con este principio. No obstante, aún quedan por resolver muchos interrogantes en torno al mismo. Lo que sí se deriva claramente de este principio general es el carácter de sistema de referencia del sistema tributario de territorio común frente a los sistemas tributarios del País Vasco, que, a estos efectos, se ven en cierta manera subordinados al mismo.

En sentido estricto, el principio de armonización concertado de relación entre los sistemas tributarios del País Vaco y el de Territorio Común descansa en las cuatro reglas de diferente relevancia del artículo 3 del Concierto Económico. Así, mientras la regla contenida en la letra a) -"adecuación a la Ley General tributaria, en cuanto a terminología y conceptos"- persigue un fin armonizador a nivel conceptual y de elementos básicos estructurales en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos con el sistema tributario estatal y, por su parte, la contenida en la letra d) -"utilización de la misma clasificación de

actividades económicas"- persigue un objetivo de armonización de la información con fines estadísticos, son las reglas previstas en las letras b) -"mantenimiento de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" y c) "respeto y garantiza 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"- las que suponen un verdadero límite al poder normativo foral.

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. Sin embargo, su vulneración ha resultado en la práctica de difícil constatación por parte de los Tribunales. En efecto, se aprecia una gran dificultad en la tarea de éstos para resolver la tensión que se produce entre la capacidad normativa de los Territorios Históricos y las reglas de armonización, especialmente las contenidas en las mencionadas letras b) y c), probablemente por la inexistencia de parámetros objetivos de medición y aplicación de las mismas que evitarían el recurso continuado a la subjetividad para su interpretación.

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.

A finales de la década de los 90 del siglo pasado, 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 y originó los Acuerdos de la Comisión Mixta de Concierto de 18 de enero

de 2000, conocidos como "paz fiscal". En ellos, la Administración del Estado, impulsada por la obligación de cumplimiento de los compromisos alcanzados en el seno del Código de Conducta de la Unión Europea, 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, o bien habían sido consideradas perniciosas por el Código de Conducta, o bien eran consideradas por el Estado como vulneradoras de las reglas de armonización fiscal.

c) Escenario intracomunitario vasco

La aprobación del Estatuto de Gernika determinó que la armonización, colaboración y coordinación fiscal de los poderes tributarios forales no se circunscribieran exclusivamente a las relaciones entre los regímenes forales con el Estado en virtud del texto paccionado del Concierto, sino también a las establecidas entre los tres sistemas tributarios forales en virtud de normas del Parlamento Vasco, afectando por primera vez al ejercicio competencial foral sobre sus regímenes tributarios.

El artículo 41.2.a) del EAPV recoge la doble armonización fiscal contemplada por el ordenamiento jurídico español como condicionamiento de los regímenes tributarios forales: la derivada de las normas contenidas en el Concierto Económico y la que se contenga en las normas del Parlamento vasco dictadas con dicha finalidad. Resulta evidente, a su vez, la inexistencia de solapamientos entre ambas esferas, que se encuentran perfectamente delimitadas.

El principio de armonización interno, que afecta a los sistemas tributarios forales entre sí, es un principio estatutario, autónomo y de contenido específico que responde a unos fundamentos y objetivos propios y diferenciados, 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 en la articulación de este principio reside en determinar cuál es el nivel idóneo de armonización que permita garantizar el ejercicio de las potestades tributarias, sin que se produzcan asimetrías en el modelo interno de financiación de la CAPV.

El artículo 14.3 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, (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 de un 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 Públicas.

Este mandato uniformizador fue recurrido ante el Tribunal Constitucional por entenderse que respondía a un concepto inadmisibles de la armonización en el marco estatutario. El Tribunal Constitucional, en sentencia de 26 de abril de 1988, evitó pronunciarse sobre la constitucionalidad de estos preceptos armonizadores, limitándose a declarar que no excede del marco del artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía sin entrar en el fondo de la cuestión, 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

Por su parte, 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, por su parte, 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 no debe sujetarse necesariamente a los criterios fijados en ella.

La Ley 3/1989 está 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 el vaciamiento 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 parámetro de desarmonización, y el inciso "cuando proceda" contenido en cada uno de los impuestos a armonizar, indicador de la naturaleza ex post de la potestad armonizadora del Parlamento Vasco, una vez que la desarmonización haya sido constatada.

Resulta indudable que las características del sistema de financiación diseñado por el EAPV y por la LTH exigen un grado de armonización suficiente de los sistemas tributarios forales que garantice la coherencia del sistema de provisión de financiación para el sostenimiento de los gas-

tos comunes de la CAPV. A su vez, dicho grado resulta ser más intenso que el que es exigible en el Concierto Económico y así lo demuestra el propio desarrollo y concreción de la capacidad de armonización estatutaria en manos del Parlamento Vasco.

El artículo 42 del EAPV exige que las aportaciones de las Diputaciones a la Hacienda General del País Vasco se efectúen de acuerdo con criterios de distribución equitativa. Parece evidente que, si cada Territorio Histórico pudiera, respetando exclusivamente el Concierto Económico, establecer la regulación de su sistema tributario que estimare procedente separándose del resto, dicha separación tendría indudables efectos en las aportaciones de los otros Territorios Históricos.

En la base de lo anterior radica el hecho de que el modelo de financiación de la CAPV responde a las características de un modelo de riesgo compartido, por contraposición con el modelo de relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, que es de riesgo unilateral. Su diseño provoca que las cuatro Administraciones, Territorios Históricos y CAPV, compartan el riesgo inherente a la recaudación por tributos concertados en cada uno de los Territorios Históricos.

d) Conclusiones

En todos los escenarios en los que actúa el principio de armonización fiscal, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi tiene un espacio y una funcionalidad diferente en aras a impulsar la operatividad y eficiencia de dicho principio a fin de garantizar la correcta interrelación e integración de los sistemas tributarios vascos con el resto de los sistemas tributarios. Naturalmente, el ámbito en el que su papel adquiere mayor relevancia es en el intracomunitario vasco, en cuyo seno, fue constituido y le fueron otorgadas sus funciones, por virtud de la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

En los primeros años de aplicación del Concierto, tanto las administraciones tributarias como el mundo jurídico y académico en general, nos

centramos en desarrollar la dimensión interna de la armonización fiscal, lo cual era lo razonable y necesario en dicho contexto. Hasta aproximadamente el año 2000 el debate se centró en la armonización entre los sistemas forales y territorio común. Posteriormente, entre los años 2007 y 2011, el foco pasó al plano interno de la CAPV centrándose en supuestas desarmonizaciones en relación al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Patrimonio. Este proceso de armonización interna, en sus dos dimensiones, está actualmente en un segundo plano.

En este momento, el principal reto proviene de la dimensión internacional del principio de armonización. El enfoque internacional resulta imprescindible en el siglo XXI en la medida en que los sistemas tributarios del País Vasco: 1) constituyen una jurisdicción fiscal más dentro de la Unión Europea y el mapa fiscal global; 2) se interrelacionan con otras jurisdicciones fiscales a nivel global; y 3) se aplican a contribuyentes cuyas actividades económicas se desarrollan en el ámbito de la economía global. Por este motivo, la dimensión interna del principio de armonización fiscal, colaboración y armonización, se ha complementado en la última década con la dimensión internacional, cuyo protagonismo es creciente.

Como apunte final, querría subrayar cuatro conclusiones que sirvan para destacar algunas de las cuestiones más relevantes que se suscitaron durante la Jornada:

Primera: Un análisis de los 30 años del OCTE nos deja como balance la constante conciliación de las diferentes sensibilidades institucionales que en dicho órgano se encuentran representadas, que incluso en alguna legislatura han sido gobernadas por cuatro partidos políticos diferentes con idearios de política fiscal sustancialmente dispares.

Segunda: La creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi por la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, que reúne a los representantes de las Instituciones Comunes y Forales y debe in-

formar 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 "ex ante".

El OCTE, en sus más de treinta años de andadura, ha demostrado ser un foro 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, en el marco de 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 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.

Las tensiones inherentes a la injerencia que para las competencias fiscales de los territorios forales supone la competencia armonizadora residenciada en la CAPV por el Estatuto de Autonomía se han resuelto de manera satisfactoria *ex ante* en el seno del OCTE, de manera que la intervención del Parlamento Vasco *ex post* no ha sido necesaria en todo este tiempo.

Tercera: La dimensión internacional del principio de armonización fiscal hace ya años que ha dejado de ser futuro y forma parte la realidad presente de los sistemas tributarios forales vascos cada vez con mayor intensidad, siendo su mayor testimonio la participación de las instituciones vascas, formando parte de la delegación española en los grupos técnicos de trabajo de las formaciones D-4 y D-5 del ECOFIN. Este nuevo campo de juego exige una reflexión y un compromiso por parte de las instituciones vascas sobre cómo abordarlo con responsabilidad para lo cual es necesario que se incluya en las agendas

de las instituciones vascas como asunto prioritario y se pongan los medios necesarios para hacerle frente y para lograr una participación que vaya más allá de los ámbitos técnicos y se amplíe a los ámbitos de decisión.

Cuarta: Finalmente, los sistemas tributarios, su configuración, sus principios, sus maneras de gestión, los perfiles y características de los propios contribuyentes de 2020, a los que ahora incluso llamamos clientes, poco tienen que ver con los de 1989. Por ello, sería deseable que el marco legal de la armonización, colaboración y coordinación fiscal sea revisado a fin de adecuarlo a la realidad actual de las haciendas vascas y del entorno en el que se desenvuelven y desarrollan sus competencias. Esta labor corresponde al Parlamento Vasco por mandato estatutario, siendo imprescindible que dicha revisión se aborde con la colaboración y consenso de las Haciendas Forales y dónde mejor que en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria.

