

José Antonio Arratibel Arrondo
Interventor
Oficina de Control Económico
Gobierno Vasco/Eusko Jaurlaritza

Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi

RESUMEN/ABSTRACT:

El bloque de constitucionalidad financiera reconoce la capacidad normativa de las Instituciones de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, atendiendo a la estructura impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto Económico, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Pues bien, el presente trabajo pretende analizar la construcción del sistema referido a la coordinación armonización fiscal y colaboración interna en el País Vasco (entre las Instituciones Forales y Comunes), así como analizar la problemática sobre la naturaleza jurídica del Órgano en el cual descansan dichas labores, esto es, el Órgano de Coordinación Tributaria (OCT) creado por Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal.

The section on financial constitutionality recognises the regulatory capacity the provinces for the Basque Country have when maintaining, establishing and regulating their tax regimen while adhering to the State tax system, the rules of the Economic Agreement for coordination, tax harmonisation and collaboration with the State and the regulations established by the Basque Parliament for the same purposes with the Basque Country.

In fact, this study attempts to analyse a system geared towards fiscal coordination and harmonisation and internal collaboration in the Basque Country (between nationwide and specific regional institutions). It also aims to provide an analysis of the problems concerning the legal status of the Body in charge of such tasks, i.e. the Basque Tax Coordination Body (OCT), created by virtue of Basque Parliament Law 3/1989 of the 30 May, regarding fiscal harmonisation, coordination and collaboration.

ORGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI, CONCIERTO ECONÓMICO, SISTEMA TRIBUTARIO VASCO, HACIENDA FORAL, HACIENDA GENERAL DEL PAÍS VASCO
BASQUE TAX COORDINATION BODY, ECONOMIC AGREEMENT, BASQUE TAX SYSTEM, GENERAL TAX BASQUE COUNTRY REGIONAL TREASURY

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

La articulación de la relación interna de la Hacienda Autónoma Vasca (Hacienda General del País Vasco y Haciendas Forales) se va dar, fundamentalmente, a través de dos instituciones que son a saber: el Consejo Vasco de Finanzas Públicas (CVFP) y el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCT). Sobre la primera de estas instituciones ya hemos tratado en sendos artículos publicados en esta revista¹. La segunda tiene como fin el impulsar la coordinación entre las Haciendas Forales de cada Territorio Histórico para lograr una mayor eficacia en la regulación y gestión tributaria sin perjuicio de la participación de la Hacienda de las Instituciones Comunes o General del País Vasco.

En los trabajos anteriores afirmamos que el CVFP es el órgano derivado del sistema concertado, en su relación *ab intra*, competente para coordinar la actividad financiera, presupuestaria y, fundamentalmente, de distribución de los recursos del sistema concertado entre los Territorios Históricos y de su sector público con la Hacienda General del País Vasco.

Podemos observar que la armonización, coordinación y colaboración fiscal de las Haciendas Forales (potestad normativa configuradora del sistema tributario reconocida en el Concierto Económico), queda fuera del ámbito competencial del CVFP de conformidad con el art. 41.2ª EAPV². En este sentido, el artículo 41.2a del Estatuto de Autonomía de Euskadi dispone que las ins-

tituciones competentes de los Territorios Históricos en el ejercicio de su potestad tributaria deben atender a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración que dicte el Parlamento Vasco dentro de la Comunidad Autónoma. El art. 2 del Concierto Económico reproduce el mismo precepto dentro de los principios generales que debe seguir el Sistema Tributario que establezcan los Territorios Históricos.

Dicho esto podemos afirmar que, por un lado, se procede a la articulación material, mediante una ley, de las relaciones internas de la Hacienda Autónoma Vasca y, por otro, se incorporan estos principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración, como uno de los principios informadores del propio Concierto Económico.

En el ordenamiento jurídico autonómico encontramos referencias legales a la articulación interna de la Hacienda Autónoma del País Vasco. En concreto, en el artículo 14.3 y en la disposición transitoria quinta de la denominada Ley de Territorios Histórico. El primero de ellos señala que,

“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



¹ Arratibel Arrondo, J.A.: “Análisis de la naturaleza jurídica del Consejo Vasco de Finanzas Públicas” en *Auditoria Pública* nº IV-2011, nº 53. *Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*. Sevilla 2011 y “Efectos jurídicos de los acuerdos del Consejo Vasco de Finanzas Públicas” en *Auditoria Pública* nº XI-2011, nº 55. *Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*. Sevilla 2011.

² Lambarri Gómez, C. y Larrea Jz. De Vicuña, J.L.: “Financiación de las instituciones de la comunidad autónoma del País Vasco. Las bases del modelo”.

ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo informe los elementos substanciales de los distintos impuestos.”

Constatamos que el legislador autónomo, en previsión de que la anunciada Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración no se aprobara, parece imponer la observancia de los referidos principios, en la actividad normativa reconocida en el concierto a los Órganos Forales. No obstante, la Disposición Transitoria Tercera viene a aclarar la duda al disponer que,

“lo preceptuado en el artículo 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la Ley que sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el artículo 41.2 a del estatuto de Autonomía”³.

Dicho lo que antecede, seguidamente vamos a analizar, desde una perspectiva estrictamente jurídica, dos cuestiones fundamentales para entender el sistema tributario vasco: la primera, la construcción jurídica de los mecanismos y medidas armonizadoras del sistema garantizando, a su vez, las competencias de las instituciones de los territorios históricos; en segundo lugar, el papel que juega el Órgano de Coordinación Tributaria (en adelante OCT) como garante del equilibrio entre las facultades normativas que en cada una de las figuras tributarias ostentan las instituciones forales y la función armonizadora de las instituciones comunes (Parlamento y Gobierno Vasco).

I. LA ARMONIZACIÓN, COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN FISCAL DE LA HACIENDA VASCA

En este marco jurídico se sitúa Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración fiscal⁴. Antes de analizar algunos aspectos de esta ley, hay que subrayar que las labores de armonización, coor-

dinación y colaboración han sido un hecho anterior a la propia plasmación jurídica. La Exposición de Motivos de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, Coordinación y Colaboración se expresaba en este sentido, así:

“La necesidad de proceder a la armonización, así como la coordinación y colaboración en el ámbito de las relaciones tributarias en lo que respecta a las instituciones competentes de los territorios históricos, se puso de manifiesto desde la propia aprobación del Estatuto. Esta necesidad se tradujo en la práctica en unas relaciones estrechas entre las instituciones competentes de la Comunidad Autónoma de Euskadi y las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. Se puede decir, pues, que estas labores se han venido realizando por la vía práctica, lo que ha permitido avanzar por el camino de la configuración de unas relaciones estables que venían propiciadas por el espíritu de colaboración de las Instituciones afectadas.”

Los objetivos y características de esta Ley vienen definidos en su Exposición de Motivos. En ella se explicita la fórmula elegida para abordar la materia, ya que las de técnica legislativa que se que se presentaron fueron dos. Una, consistiría en la regulación de todos y cada uno de los aspectos, de manera concreta y expresa, relativos a las materias susceptibles de ser recogidas en una sola ley. La otra alternativa, que resultó ser la elegida, consistió en la elaboración de una Ley Marco para posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos⁵. Los objetivos de la Ley aparecen enunciados en su exposición de motivos como en el art. 1º de la Ley. Podemos agruparlos en:

- La simplificación del Sistema Tributario para el contribuyente, de manera que se facilite el cumplimiento de las obligaciones fiscales, eliminando así los efectos de una presión fiscal indirecta

³ De conformidad con la Disposición Tercera de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración la aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.3 de la LTH se dilató hasta el 10 de junio de 1989.

⁴ Publicada en el BOPV nº 109 de 9 de junio de 1989. Esta Ley ha sido objeto de modificación por la Ley 4/1988, de febrero, de modificación de la Ley 3/1988, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal. (BOPV nº 60, de 30 de marzo de 1998).

⁵ Así, dice la exposición de motivos que “la necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosos 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.”

que se deriva de la coexistencia de sistemas diferentes cuando no son articulados entre sí de manera armónica.

- La armonización de la normativa tributaria a desarrollar por los órganos competentes de los Territorios Históricos en todas aquellas facetas susceptibles de generar efectos distorsionadores de la actividad interterritorial, destacando entre éstas por su especial importancia la regulación de las deducciones por inversiones en activos, como mecanismo específico de articulación de una política de incentivos fiscales a la inversión.
- La coordinación de las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal, propiciando la configuración y puesta en marcha de planes conjuntos de inspección y el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos, dentro del principio de colaboración que inspira las relaciones interinstitucionales.

En cuanto a las características destacamos la separación del tratamiento de la armonización del régimen tributario y las normas de coordinación y colaboración. Seguidamente abordamos tales cuestiones.

II. EL PARLAMENTO VASCO Y LA ARMONIZACIÓN FISCAL

Se establece un marco para el sistema tributario de los Territorios Históricos en lo que se refiere a su propia normativa. Es una Ley Marco que define los límites en los que se desarrollarán las posteriores leyes de armonización de las diferentes materias que en cada momento se establezca por el Parlamento Vasco. El legislador autonómico no creyó conveniente establecer una ley armonizadora definitiva, sino que entendió que se precisaba una norma general que se desarrollaría en sus aspectos más concretos y específicos.

A). No uniformización

La exposición de motivos reconoce la dificultad de definir lo que se debe entender por armonización con estas palabras:

“Conviene dejar claro que, en materia de armonización no se trata de alcanzar las misma 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 deben desenvolverse los mismos. Que el sistema tributario 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 uniformación como herramienta exclusiva de armonización.”

Un sector doctrinal ha apuntado la incongruencia que supone el optar por una Ley Marco para evitar la uniformización y salvaguardar las competencias de las Haciendas Forales al mismo tiempo que el art. 2º y la Disposición Adicional primera desmienten esta finalidad, ya que hay una habilitación general para sucesivas leyes del Parlamento a las que se supeditarían los Territorios Históricos. Así Etxeberria considera que es una habilitación para que en el futuro el Parlamento Vasco se constituya en superior jerárquico de los Territorios Históricos, por lo que las normas fiscales tendrían que acomodarse a las que dicte el Parlamento. Concluye que “puede deducirse que el Parlamento Vasco recaba para sí la apreciación del interés respecto a qué materias deben armonizarse y sobre todo el delegar a futuras leyes la armonización de diferentes tributos. Asimismo se autoasigna el Parlamento Vasco la definición del contenido preciso de la armonización interpretando la necesidad y la conveniencia de los intereses del País de optar por un determinado grado de uniformización de la normativa tributaria, actuación que parece derivarse de una concepción de titular de la potestad en normativa constitucional y estatutaria es de todo punto de vista no admisible”⁶.

Otro sector doctrinal, en el que nos encontramos, entiende sin embargo que lo que pretende la Ley es

⁶ Etxeberria Etxeita, I. J.: “Las Leyes de Armonización en la Constitución y en el ordenamiento de la CAPV”, págs. 65 y 68.

conseguir un Sistema Tributario armónico y global para el País Vasco. Considera que si el Sistema Tributario Vasco es la suma de los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos, hay que añadir a ésta el valor que se deduce de una política fiscal común integradora en lo sustantivo y respetuosa en los aspectos diferenciales de cada Territorio. Larrea Jz. de Vicuña y Lambarri Gomez, C. señalan que “en suma se trata de configurar un Sistema Tributario global, suma de los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos que se caracterice por el logro de efectos sinérgicos claramente positivos, que suponga una disminución de la presión fiscal indirecta y una respuesta cercana, rápida y eficiente a los problemas y necesidades de los ciudadanos vascos”⁷.

El capítulo I (artículos 2 a 7) de la Ley 3/1989 retoma la previsions establecidas en el artículo 14.3 de la LTH. La armonización, siguiendo los criterios arriba enunciados, no significa la uniformidad. La diversidad normativa es posible siempre que los Territorios Históricos garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma⁸.

En este sentido, estamos de acuerdo con este sector doctrinal que defiende que el concepto de armonización, no debe interpretarse en el sentido de una uniformización absoluta sino de una armonización fiscal puede permitirse la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos, siempre que se garantice una presión global similar en toda la Comunidad Autónoma. Quiere esto decir que la armonización deberá velar por el desarrollo armónico del Sistema Tributario resultante de los tres Territorios Históricos, pero que ello no significa que en un momento determinado todas las normativas fiscales deban ser exactamente iguales.

B). Competencia del Parlamento Vasco⁹

Será el Parlamento Vasco quién establecerá, en cada caso, la armonización normativa y deberá, entonces, graduarse el nivel de uniformidad o diversidad que sea preciso. La Disposición Adicional de la Ley establece un primer compromiso de desarrollo de Leyes Armonizadoras. Hacen referencia a las siguientes materias:

Modelos de autoliquidación y plazos para presentar declaraciones, criterios de delimitación de las relaciones jurídico-tributarias con las correspondientes Diputaciones Forales, deducción por inversiones en activos fijos materiales en relación con el impuestos sobre las personas físicas, deducción por inversiones en activos en relación con el Impuesto sobre Sociedades, distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación del Concierto Económico, para aquéllas Sociedades que tributen en territorio común y territorio vasco, en relación con el impuesto de sociedades, y determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo tribute en más de un territorio sin hacerlo en territorio común, en relación con el impuesto sobre Sociedades.

La doctrina ha detectado desarrollos normativos adicionales en otras cuestiones que plantean la posibilidad de una acción armonizadora por parte del Parlamento Vasco¹⁰.

Los aspectos que son objeto de armonización con carácter general en relación a cualquiera de los tributos incluidos en el Concierto vienen determinados en la propia ley. Estos aspectos armonizables se refieren a todos los tributos incluidos en el Concierto Económico. Pueden ser objeto de armonización: los criterios de delimitación de las relaciones jurídico-tributarias respecto a las Diputaciones Forales, cuando el sujeto pasivo

⁷ Larrea Jz. de Vicuña, J. L.: “La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi” en *Revista Vasca de Administración Pública* nº 24, 1989, págs.123 y 124. Lambarri Gómez, C. y Larrea Jz. de Vicuña, J.L.: “Financiación de las instituciones de la comunidad autónoma del País Vasco. Las bases del modelo.”, pág. 51.

⁸ El art. 2º de la Ley 3/1989 hacía referencia a 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. Larrea Jz. de Vicuña, J. L.: “La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi”, pág. 125.

⁹ La Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprobó la modificación del Concierto económico, supuso una importante ampliación de las capacidades tanto normativas como exaccionadoras de las haciendas, al tiempo que se efectuaron un importante número de modificaciones técnicas que garantizan la actualidad de las instituciones del Concierto. Esto incide en las facultades del Parlamento Vasco en materia de armonización, coordinación y colaboración. De ahí, que la Ley 4/1998, de 6 de marzo, de modificación de la Ley 3/1989, de 30 de mayo delimite las materias que deben ser objeto de armonización en aquellos tributos o aspectos en los que la modificación del Concierto ha otorgado competencias normativas. No obstante, se mantiene el espíritu contenido en la Ley 3/1989, al establecer un marco general sin ánimo uniformador, pero que afecte a los elementos sustanciales de cada una de las figuras tributarias.

¹⁰ Lambarri Gómez, C. y Larrea Jz. de Vicuña, J.L.: “Financiación de las instituciones de la comunidad autónoma del País Vasco. Las bases del modelo.”, pág. 60.

ejerza actividades que supongan un hecho imponible o el nacimiento de la obligación tributaria en más de un Territorio Histórico, y, en lo plazos de presentación de declaraciones y los modelo de autoliquidación que así serán válidos para declarar ante cualquiera de las Administraciones Tributarias.

C). Constitucionalidad de la intervención del Parlamento

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en su STC 76/1988, F. J. 12º, entró a dictaminar sobre el art. 14.3 de la LTH y la Disposición Transitoria tercera de la misma, relativos, el primero, a la armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, en relación con el apartado 1º de la Disposición transitoria impugnada; y el apartado 2º de ésta, a la coordinación entre Territorios Históricos. Se funda el recurso en que estos preceptos son inconstitucionales por limitar indebidamente las facultades normativas de los Territorios Históricos en materia tributaria.

En cuanto al art. 14.3 y el primer apartado de la Disposición transitoria tercera estiman los recurrentes que son aplicables al legislador autonómico, a la hora de utilizar las posibilidades armonizadoras que le confiere el Estatuto en su art. 41.2 a), las limitaciones que al legislador estatal impone, para el ejercicio de esas posibilidades armonizadoras, el art. 150.3 de la Constitución, al existir un concepto común de «armonización» aplicable a lo previsto en los arts. 150.3 CE y 41.2 a) EAPV. La inconstitucionalidad del art. 14.3 LTH radicaría, por un lado, en que contiene un mandato de regulación uniforme por parte de los Territorios Históricos de los elementos substanciales de los distintos impuestos; y por otro, que prevé la futura entrada en vigor de una ley de coordinación, armonización fiscal y colaboración que se configura como permanente y de aplicación continuada, en lugar de consistir en actuaciones excepcionales.

El análisis de la aducida inconstitucionalidad requiere tener en cuenta que la Disposición transitoria tercera LTH en su primer apartado especifica que «lo preceptuado en el art. 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga

en la ley que sobre “coordinación, armonización fiscal y colaboración” entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el art. 41.2 a) del Estatuto de Autonomía». Por tanto, concluye el Tribunal, que,

“ante el carácter genérico del art. 14.3, que se refiere sin mayor precisión a «los elementos substanciales de los distintos impuestos» será esa ley la que habrá de determinar que se entiende por «elementos substanciales» que habrán de ser regulados de manera uniforme. El examen de si se ha respetado la garantía institucional del régimen foral en materia fiscal habría de hacerse, pues, respecto a los mandatos de esa ley, sin que quepa un pronunciamiento sobre la cuestión cuando tal ley no constituye objeto del presente recurso, ni ha sido sometida al juicio de este Tribunal.”

Sobre los requisitos que deben reunir las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre Territorios Históricos que en el art. 41.2 a) EAPV establece como competencia del Parlamento Vasco, señala el Tribunal en su F. J. 13º que es claro que el Estatuto no exige, respecto a tales normas, los requisitos enumerados en el art. 150.3 CE respecto a las normas armonizadoras allí previstas, esto es:

“Las previsiones de los arts. 150.3 CE y 41.2 a) EAPV difieren tanto en sus términos concretos, como en el régimen y procedimiento de adopción de las disposiciones a que se refiere, como en la naturaleza de los sujetos sobre los que actúan. Si bien los recurrentes estiman que «el intento de regular con carácter general estas intervenciones del Parlamento Vasco puede resultar preocupante» la mera previsión de una futura norma general de este tipo, independientemente de su contenido, no muestra indicios de incompatibilidad con los mandatos del Estatuto de Autonomía, que, por el contrario, prevé, sin especiales requisitos de procedimiento, la existencia de tales normas como supuesto ordinario.”

En cuanto a la tacha de inconstitucionalidad referida al apartado segundo de la Disposición transitoria



tercera, que encomienda al Consejo Vasco de Finanzas Públicas adoptar «cuantos acuerdos conduzcan a una mayor coordinación entre los Territorios Históricos, sin perjuicio de su posterior aprobación por los Órganos Forales en cada caso competentes», el Tribunal es contrario. Entienden los recurrentes que si se pretende atribuir al Consejo Vasco de Finanzas Públicas la facultad de adoptar acuerdos vinculantes para los Territorios Históricos, ello implicaría una limitación a sus facultades normativas que sólo el Parlamento Vasco pueda realizar, según el art. 42 a) del Estatuto de Autonomía.

No obstante, el Tribunal señala que del mismo texto literal de la Disposición que se impugna se desprende que «la cláusula final, «sin perjuicio de su posterior aprobación por los órganos forales competentes» salva explícita y suficientemente las competencias de los Territorios Históricos, sin cuyo asentimiento no cabe que resulten vigentes en su ámbito territorial respectivo los mencionados acuerdos. Resulta, por tanto, que no cabe considerar que el Parlamento Vasco haya habilitado al Consejo para adoptar normas vinculantes de coordinación, ni, en consecuencia, para ejercer, ni siquiera

transitoriamente, la potestad coordinadora que le reserva el art. 41.2 a) EAPV.»

III. LA COORDINACIÓN

La Exposición de Motivos de la Ley define el concepto de coordinación, como la manera de concertar esfuerzos para una acción común. La práctica de la aplicación de la normativa armonizadora por parte de las Diputaciones Forales va a articularse mediante una fórmula expresa de coordinación establecida en el art. 11 de la Ley 3/1989.

Dentro de esta labor de coordinación fiscal se encuentran las tareas de emisión de informes por parte del OCT sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general, relativo a materias que hayan sido objeto de armonización por el Parlamento Vasco. Además de esta forma concreta del seguimiento de del proceso de armonización fiscal la Ley contiene una serie de normas básicas para que se produzca la coordinación fiscal¹¹. Destacan a nuestro juicio las siguientes:

En primer lugar, nos referimos a la coordinación fiscal, esto es, la posibilidad de centralizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por la incidencia directa en

¹¹ Larrea Jz. de Vicuña, J. L.: «La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi», pág. 128.

el contribuyente y por las necesidades derivadas de una acción coordinada de las Diputaciones Forales, de conformidad con los artículos 8, 9 y 10, contenidos en el Capítulo II de la misma Ley¹².

El Órgano de Contratación Tributaria lleva un registro especial en el que quedan inscritos quienes opten por centralizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En segundo lugar, se centra en la coordinación de las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos en los términos y forma establecidos en el Concerto, la Ley 3/1989 y las leyes que pudiera dictar el Parlamento Vasco, de conformidad con los artículos 12, 13 y 14 de la Ley 3/1989.

Esta coordinación se concreta en dos actividades:

- La referida a los Planes de Inspección conjunta sobre sectores, colectivos y empresas, especialmente sobre aquellos que operen en más de un Territorio Histórico.
- La que refiere a la Consultas Vinculantes para garantizar la coordinación de los criterios de las distintas Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos.

En ambas actividades coordinadoras el OCT tiene un papel definitivo ya que en su seno se elaboran los Planes de inspección y seguimiento así como se requerirá su informe previo para la evacuación de la Consultas vinculantes.

IV. LA COLABORACIÓN

La Exposición de Motivos de la Ley define el concepto de colaboración como la acción por la cual se obra conjuntamente con otros para la consecución de un mismo fin. La *acción colaboradora* se regula en el artículo 15 de la Ley 3/1989 y se centra en la facilitación

mutua de datos y antecedentes que precisen, en orden a la mejor exacción de los tributos concertados, para lo cual establecerán la intercomunicación técnica precisa.

La doctrina ha señalado que el artículo 15 no aporta nada nuevo a la práctica diaria, pero tiene un valor de incorporar un principio inspirador de la actuación de las instituciones que está en la base de toda política de armonización y de toda práctica coordinadora. La necesidad de colaboración es cada vez sentida con más fuerza debido a los condicionantes del entorno y los retos que hay que abordar de manera permanente, planteados desde dentro de cada uno de los Sistemas Tributarios, desde las relaciones con los demás y desde las incidencias generales que cada vez tiene más importancia¹³.

V. EL ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA

Ya hemos señalado que la Ley 3/89 también regula las materias correspondientes a la coordinación y colaboración fiscal. De ello resulta un modelo específico de relaciones internas entre los niveles de la Hacienda Autónoma Vasca, canalizado a través del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. El OCT es clave para entender el modelo interno de relaciones de la Hacienda Autónoma Vasca. La propia Ley 3/1989 regula la composición y funciones de este Órgano de Coordinación Tributaria. En la composición de este Órgano de Coordinación Tributaria se repite la estructura que aparece en otros órganos de relación entre las instituciones comunes y forales.

La doctrina entiende que el OCT es un órgano necesario en el sistema tributario del País Vasco derivado del concierto económico, interinstitucional y composición paritaria, competente, fundamentalmente, en la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a

¹² En el art. 8 ha sido objeto de modificación por la Ley 4/1998 citada. Establece que los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades o IVA, así como los retenedores a cuenta del IRPF y del Impuesto de Sociedades que realicen actividades en más de un Territorio Histórico podrán centralizar la cumplimentación de las obligaciones tributarias relativas a esos impuestos, para lo cual se establecen los criterios de centralización, siendo estos: en primer lugar, el territorio del domicilio fiscal, y en su defecto en el que esté situada su principal instalación en el País Vasco, y por último a elección del sujeto pasivo, en ausencia de los anteriores criterios. Este artículo junto con el noveno y décimo regulan el procedimiento concreto de articulación de este derecho del contribuyente en relación con el mismo como en el mecanismo de gestión específico que deben articular entre sí las Diputaciones Forales correspondientes. En concreto el art. 9 ha sido objeto de modificación por la Ley 4/1998 añadiéndole un apartado 2º que carecía con anterioridad. Este apartado regula el caso de que, con ocasión del volumen de operaciones a que se refieren los arts. 18 y 28 del Concerto, resultarán en la declaración del Impuesto sobre Sociedades o el IVA, respectivamente, cantidades a ingresar en una o varias Diputaciones Forales y, simultáneamente, cantidades a devolver en otra u otras, se producirá la compensación entre esas cantidades. La Diputación o Diputaciones a quienes corresponda la devolución de los impuestos abonarán las cantidades compensadas a la Diputación o Diputaciones Forales en la que deberían haberse ingresado.

¹³ Larrea Jz. de Vicuña, J. L.: "La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi" O.c. pág. 130. Lambarri Gómez, C. y Larrea Jz. de Vicuña, J.L.: "Financiación de las instituciones de la comunidad autónoma del País Vasco. Las bases del modelo.", pág.57.

lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria derivado del sistema concertado. Su objetivo es servir de instrumento para el adecuado funcionamiento del modelo tributario vasco articulado en torno a distintos niveles de hacienda existentes.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional destaca como notas característica del OCT la exigencia de una concordancia o acuerdo de voluntades entre las Haciendas Forales y la Hacienda General del País Vasco, y el carácter no vinculante de la coordinación¹⁴.

Seguidamente vamos a señalar las notas que caracterizan OCT como órgano del sistema tributario de Euskadi.

V.1. Órgano derivado del sistema concertado

La singularidad del sistema tributario de la Hacienda Autónoma Vasca incide en el modelo interno de coordinación y colaboración de su actividad tributaria que se basa en la idea del acuerdo entre ambos niveles institucionales, tal como dispone el bloque de constitucionalidad financiera, la jurisprudencia y la doctrina.

Su fundamento jurídico se encuentra en el singular ordenamiento de la Hacienda Vasca que efectúa el bloque de constitucionalidad financiera general (excepcionando el régimen común: disposición Adicionales de la CE y Ley Orgánica Financiación de las Comunidades Autónomas es la de 8/1980, de 22 de septiembre (LO-FCA) y, en particular el art. 41.2ª) de la Ley 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV) que dispone que las instituciones competentes de los Territorios Históricos en el ejercicio de su potestad tributaria deben atender a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración que dicte el Parlamento Vasco dentro de la Comunidad Autónoma. De igual manera, la norma que regula el Concierto Económico, en su art. 2, reproduce el mismo precepto dentro de los principios generales que debe seguir el Sistema Tributario que establezcan los Territorios Históricos. Ello supone la actualización del régimen financiero foral a favor de las nuevas instituciones (teoría de la novación de los derechos históricos) y su integración

en el referido núcleo de constitucionalidad financiera.

El ordenamiento jurídico autonómico concreta las disposiciones del bloque del sistema concertado mediante la articulación interna de los distintos subsistemas que configuran la Hacienda del País Vasco. En concreto, en el artículo 14.3 establece también los dos elementos básicos para entender el sistema tributario de Euskadi: por un lado, la necesidad de que las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regulen de modo informe los elementos sustanciales de los distintos impuestos; por otro, la previsión de que el Parlamento Vasco proceda al desarrollo de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos.

Por tanto, el bloque de constitucionalidad del sistema concertado reenvía a una Ley materia del Parlamento Vasco para dictar las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos del sistema tributario vasco. El fruto de tal remisión es la mencionada Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal.

V.2. Órgano administrativo

Teniendo en cuenta las normas que regulan el OCT puestas en relación con los requisitos que la normativa básica exige para la creación de cualquier órgano administrativo (art. 11 LRJAP) obtenemos una serie de notas que caracterizan este órgano:

En primer lugar, la dificultad de integrarlo en una Administración Pública dada su propia naturaleza jurídica de órgano suprainstitucional del sistema tributario derivado de la necesaria coordinación del concierto económico y dependiente de cuatro Administraciones Públicas. No obstante, a diferencia de otros órganos similares como el Consejo Vasco de Finanzas, se produce una “cierta” dependencia de la Administración de las instituciones comunes de dependencia jerárquica respecto a dichas Administraciones Públicas.

Las Instituciones Comunes, a través del Departamento de Economía y Hacienda, deben asegurar al Ór-

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril (fundamentos jurídicos 9, 10, 11 y 12).

gano de Coordinación Tributaria de Euskadi el apoyo técnico y administrativo necesario para sus funciones¹⁵. En este sentido, el Decreto 568/2009, de 20 de octubre, por el que se establece la estructura del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, dispone en su artículo 12 que es en la Dirección de Administración Tributaria, de la Viceconsejería de Hacienda y Finanzas, donde se residencia las competencias y el apoyo técnico y administrativo señalados arriba. El apartado 4, letra a) punto 1º del artículo 11 precisa que las competencias relativas a la coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos que, en materia tributaria, correspondan a la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, serán funciones ejercidas por el Viceconsejero de Hacienda y Finanzas.

En segundo lugar, la creación de cualquier órgano administrativo exige la determinación de sus funciones y competencias. El OCT únicamente tiene atribuidos un listado de “funciones” expreso. No se le atribuyen competencias relacionadas con potestades administrativas concretas.

Entre las funciones del Órgano de Coordinación tributaria destacamos las siguientes:

- Impulsar la 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.
- Emitir informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativo a materias que hayan sido objeto de armonización por Ley del Parlamento Vasco. Para tal fin las Diputaciones deben remitir al Órgano de Coordinación el anteproyecto de sus disposiciones generales, previamente a su propuesta a la respectiva Junta General. El informe es emitido dentro del plazo de 30 días o en el plazo de 10 días si así lo solicitan las tres Diputaciones Forales, o previa

declaración de urgencia del mismo Órgano, a solicitud de una de las mismas¹⁶.

- Emitir cuantos informes le sean solicitados por la Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco o los Órganos Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria.
- Publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda Vasca donde se proporcionen información relativa a la gestión e inspección correspondiente.
- Llevar el registro especial en que queden inscritos los sujetos pasivos o retenedores que centralicen el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un solo territorio, a fin de facilitar las relaciones entre las Administraciones de los Territorios Históricos.
- Elaborar planes de inspección conjunta, sobre sectores, colectivos y empresas, especialmente sobre aquellos que operen en más de un Territorio Histórico, así como el seguimiento de los planes.
- Informar previamente a la evacuación de consultas vinculantes a efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por la Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos.

En tercer lugar, no cuenta con una dotación presupuestaria expresa. Un dato significativo en este sentido es que la Memoria explicativa por secciones de los Presupuestos por programas de la Administración General que se acompaña a las Leyes de Presupuestos Generales de la CAPV suele contener, dentro de los objetivos particulares del área de Hacienda y Finanzas, la previsión de prestar el apoyo necesario al OCT. El Gobierno Vasco debe aportar el apoyo técnico y administrativo necesario para el ejercicio de sus funciones a través del Departamento de Economía y Hacienda.

¹⁵ La Disposición Adicional Primera de la Ley 3/21989, de 30 de mayo autorizó al Gobierno Vasco a efectuar el incremento de plantilla necesario en el Departamento de Hacienda y Finanzas (hoy de Hacienda y Administración Pública) para asegurar el apoyo técnico y administrativo al Órgano de Coordinación Tributaria.

¹⁶ Tal y como señala Cebrian Apaolaza, L.: “Los recursos de la Hacienda General de País Vasco: análisis tributario”, págs. 182-183, en la práctica este informe no se emite formalmente. “(...) la cuestión es sometida a debate en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria. Este Órgano esta formado por tres representantes del Gobierno Vasco y otros tres, uno de cada diputación Foral. No obstante, en la práctica solamente se reúnen un miembro del gobierno Vasco y otro de los Territorios Históricos. Asimismo, podemos decir que normalmente se llega a un consenso en la elaboración y aprobación de la normativa foral por cada uno de los tres Territorios Históricos. Habitualmente, las decisiones versan sobre aspectos generales, puestos que no hemos de olvidar que los Territorios Históricos tienen capacidad de establecer su sistema tributario propio”.

V.3. Órgano administrativo colegiado

La composición es paritaria entre los tres representantes del Gobierno Vasco, nombrados a propuesta del Consejero de Hacienda y Administración Pública y los tres representantes de la Diputaciones Forales, una por cada una de ellas. La presidencia del Órgano de Coordinación Tributaria recae en uno de los representantes del Gobierno Vasco.

Siguiendo la definición doctrinal, la composición denota que estamos ante un órgano colegiado en cuanto integrado por un conjunto de personas físicas cuyas distintas voluntades se fusionan en una voluntad superior que es llamada voluntad colegia. Es un órgano colegiado en que predomina su carácter político o dirección política. Además es un órgano administrativo normativo (en cuanto elabora proyectos normativos), deliberante y consultivo. La voluntad política de cada una de las cuatro Administraciones Públicas representadas se debe fusionar en una voluntad superior de conformidad con las reglas determinadas por la Ley. Estas reglas son las siguientes:

- El OCT está integrado por seis (6) miembros, tres designados por el Gobierno y los otros tres por las Diputaciones Forales a razón de uno por cada una de ellas.
- El OCT lo preside un representante del Gobierno Vasco que recae en el Departamento de Economía y Hacienda. La presidencia ha recaído, hasta el presente, en el Viceconsejero de Hacienda y Finanzas y el Director/a de Administración Tributaria.
- Las normas que regulan este órgano no disponen de un régimen interno de funcionamiento, régimen de convocatoria para las reuniones, iniciativa propia, o a petición de cualquiera de los miembros representantes de las Diputaciones Forales, la figura del Secretario etc. Por tanto, entendemos que en cuanto a lo no previsto en su norma de creación o en las normas de funcionamiento interno que el propio OCT acuerde, en orden al quórum de constitución, deliberaciones y modo de adopción de acuerdos, se deberá atener a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común. No tenemos constancia de la publicación de un reglamento interno de funcionamiento.
- El Decreto 568/2009, de 20 de octubre, atribuye a la Dirección de Cupo y aportaciones del Gobierno Vasco la asistencia y el apoyo técnico y administrativo del mismo.
- El OCT adopta sus acuerdos por mayoría absoluta de sus miembros, salvo en aquellos supuestos en que la Ley elija una mayoría cualificada.



VI. LOS ACUERDOS

Seguidamente vamos a centrar nuestra reflexión en torno a las notas características que se extraen del análisis del conjunto de normas que inciden en la configuración de la naturaleza jurídica del acuerdo en el seno del OCT.

VI.1. El acuerdo es un pacto en materia tributaria derivado del sistema concertado

La singularidad del sistema financiero de la Hacienda Vasca incide en el modelo interno de coordinación de su actividad tributaria que se basa en la idea del acuerdo entre los distintos niveles institucionales, tal como dispone el bloque de constitucionalidad, la jurisprudencia y la doctrina.

La única referencia a los acuerdos en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria se encuentra en el art. 16.2 de la Ley 3/89, al señalar que para la validez de los acuerdos de la OCT se necesitará mayoría absoluta.

Entendemos que siguiendo la doctrina y la jurisprudencia que los acuerdos que puedan alcanzarse en el seno de la OCT como órgano derivado del sistema concertado han de respetar la naturaleza paccionada entendida en ese sentido de pacto o acuerdo¹⁷. Su fundamento se encuentra en que la CAPV se sitúa, parcialmente, en la posición que antes ocupaba el Estado, en la medida en que servicios anteriormente estatales han pasado a depender de la Comunidad Autónoma, con la consiguiente necesidad de coordinar la actividad financiera, en sentido amplio, sobre la base del acuerdo entre la Instituciones Comunes y los Territorios Históricos¹⁸. En este sentido recordar que las CCAA de régimen común se coordinan con la Hacienda del Estado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (art. 3 LOFCA) y en sus correspondientes Comisiones Mixtas bilaterales.

El OCT adopta sus acuerdos por mayoría absoluta de sus miembros, salvo en aquellos supuestos en que la

Ley elija una mayoría cualificada. En este sentido, resulta esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuando señala para otros órganos similares que queda excluida la posibilidad de adoptar acuerdos en caso de empate. La exigencia de un mayoría absoluta supone que el OCT no puede adoptar sus decisiones sobre la base de la voluntad del Gobierno Vasco o de de las Diputaciones Forales, sino que, en cualquier caso, es necesario un acuerdo de voluntades¹⁸.

De ahí que la Ley no dispone ningún procedimiento específico para resolver las discrepancias entre la Administración de la CAE y las Diputaciones Forales ni para recurrir los acuerdos a diferencia de lo que dispone la norma reguladora de la Junta Arbitral para el Sistema Concertado (Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco).

Por tanto, la idea de acuerdo o pacto preside toda la actividad relacionada con el OCT como parte de una concertación interna, en el seno del País Vasco, entre los Territorios Históricos y las Instituciones comunes.

VI.2. Tipos de acuerdos y efectos jurídicos

De los posibles tipos de acuerdos que emanan del OCT vamos a analizar aquellos que consideramos tienen una mayor trascendencia o presentan mayores dificultades desde un punto estrictamente jurídico. Seguidamente vamos a clasificar la actividad del OCT en función de los acuerdos, la forma y sus efectos jurídicos que adoptan.

No todos los informes tienen la misma naturaleza jurídica. En nuestra opinión se dan dos tipos de acuerdos-informe en función de su carácter obligatorio o no en el procedimiento de la elaboración de normas tributarias.

a) Acuerdos derivados de informes vinculantes.

Respecto a los informes y consultas vinculantes de

¹⁷ Jimenez Asensio, R.: "El sistema de fuentes del derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como ordenamiento asimétrico."

¹⁸ STC 76/1988, de 26 de abril, fundamento jurídico 9º.

¹⁹ STC 76/1988, fundamento jurídico 10, en cuanto a su composición paritaria, una analogía con la Comisión Mixta de Cupo del Concierto Económico. La composición paritaria posibilita la negociación y acuerdo de las aportaciones. El que este acuerdo sea global, esto es, entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos, y no con cada Territorio Foral separadamente representa una opción dentro de las que permite el Estatuto de Autonomía, y resulta acorde con la previsión de unos «criterios de distribución equitativa» [art. 42 a) EAPV] de las contribuciones de los Territorios Históricos, al hacer depender la aplicación de esos criterios de una decisión común por parte de los Territorios Forales y de las Instituciones Comunes, de forma que se tengan en cuenta tanto los intereses de aquéllos como las necesidades de la Hacienda General del País Vasco."

los arts.11 (informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias armonizadas) y 14 (informes sobre las consultas vinculantes) de la Ley 30/1987 que emite el Órgano de Coordinación, algún sector doctrinal duda de su constitucionalidad. Este sector entiende que si se tiene en cuenta que la creación del OCT se efectúa por la propia Ley, lo mismo que su adscripción al Departamento de Hacienda del Gobierno Vasco, no obstante estamos ante materia propia del sistema concertado.

Por tanto, no referimos a dos tipos de informes: en primer lugar, informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por Ley del Parlamento Vasco. Para tal fin las Diputaciones deben remitir al Órgano de Coordinación el anteproyecto de sus disposiciones generales, previamente a su propuesta a la respectiva Junta General. En segundo lugar, a los informes sobre las consultas vinculantes a los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos²⁰.

Teniendo en cuenta esto, un órgano externo (OCT) al titular de la competencia (Instituciones Forales de cada Territorio Histórico) va a ejercer una labor de control sobre las actividades normativas de las Instituciones Forales no prevista en ningún ordenamiento. De aquí que concluyan que estamos en presencia de un “resquebrajamiento del principio de autonomía que debe aplicársele también a las administraciones de los Territorios Históricos.” En definitiva, entienden que si bien un informe de esta naturaleza puede ser conveniente pero “siempre que proceda de una instancia competente, porque lo contrario es un modo de centralizar y fiscalizar la actuación de los Territorios Históricos colisionado con el principio de autonomía”²¹.

En nuestra opinión, no cabe discutir que el Parlamento Vasco tenga o no la habilitación legal para dictar

normas de coordinación, armonización y colaboración. En este sentido, tendría cierto fundamento jurídico la interpretación de Etxeberria sobre la necesidad de que la Ley de armonización debería tener un matiz paccionado entre los tres Territorio Históricos en el seno del Consejo Vaco de Finanzas Públicas en clara referencia al Sistema Concertado. Lo que viene a poner en tela de juicio este autor es no tanto la competencia del Parlamento Vasco para dictar normas de coordinación, armonización y colaboración, sino el alcance y la forma en que deben ser dictadas. Afirma que teniendo en cuenta lo contenido en el art. 41.2a del EAPV, la “Ley del Concierto es en sí misma una Ley de armonización y coordinación fiscal entre las Hacienda Forales y la estatal y contiene reglas armonizadoras concretas en su art.4º, por ello, supuesto que las normas armonizadoras que dicte el Parlamento no pueden sobrepasar aquellos criterios de fondo y forma que se explicitan en la Ley de Concierto.” De ahí deduce el autor que una Ley de armonización dictada por el Parlamento Vasco “ha de ser en su forma de tramitación, esquema y contenido en todo similares al modelo establecido para el Concierto, de tal forma que si éste se atiene a determinadas pautas, carácter paccionado, por ejemplo, también el Parlamento Vasco debe atenerse a ellas”²².

Una de las conclusiones que obtenemos es el protagonismo que la Ley confiere a las Instituciones Comunes y a su Hacienda General. Ante ello la doctrina se ha dividido en dos posturas encontradas.

Un sector entiende que, el referido protagonismo de las Instituciones Comunes, en la labor del diseño y articulación de una Política Fiscal para el conjunto del País Vasco, se sostiene por la necesidad de configurar un Sistema Tributario Vasco global, a partir de los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos²³.

El otro sector, afirma que si bien de la Ley 3/1989 se puede desprender una *sensación* de alteración de la titu-

²⁰ Así, a modo de ejemplo podemos señalar que se han emitido trece informes sobre consultas vinculantes presentadas por las Haciendas Forales. (según el Informe anual integrado de la actuación de la Hacienda Vasca 2009, pág. 85).

²¹ Etxeberria Etxeita, I.J.: “Las Leyes de Armonización en la Constitución y en el Ordenamiento de la CAPV. La Ley de Armonización, coordinación y colaboración fiscal”, pág. 69.

²² Etxeberria Etxeita, I.J.: “Las Leyes de Armonización en la Constitución y en el Ordenamiento de la CAPV. La Ley de Armonización, coordinación y colaboración fiscal”, pág. 67-68.

²³ Larrea Jz. de Vicuña, J. L.: “La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi” O.c. pág. 131. Lambarri Gómez, C. y Larrea Jz. Vicuña, J.L.: “Financiación de las instituciones de la comunidad autónoma del País Vasco. Las bases del modelo.”, págs. 51-52.

laridad competencial en materia tributaria pasando de los Territorios Históricos a la Instituciones Comunes, por la vía de la regulación de la armonización tributaria y el consiguiente apartamiento de los Órganos Forales en este campo de sus competencias, niegan que de ahí se pueda deducir una ampliación del campo competencial de las Instituciones Comunes, ya que la materia tributaria se integra en el núcleo intangible de foralidad²⁴.

Según señala Cebrian, en la práctica este informe no se emite formalmente. La cuestión es sometida a debate en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria. Este Órgano está formado por tres representantes del Gobierno Vasco y otros tres, uno de cada Diputación Foral. No obstante, en la práctica solamente se reúnen un miembro del Gobierno Vasco y otro de los Territorios Históricos. Asimismo, podemos decir que normalmente se llega a un consenso en la elaboración y aprobación de la normativa foral por cada uno de los tres Territorios Históricos. Habitualmente, las decisiones versan sobre aspectos generales, puestos que no hemos de olvidar que los Territorios Históricos tienen capacidad de establecer su sistema tributario propio²⁵.

La doctrina también ha señalado que se consigue la armonización por esta vía y se pueden evitar, entre otras cuestiones como los conflictos relativos al establecimiento del ámbito espacial. Reta señala que si bien es una función de la OCT no ha llegado el momento de tener que ejecutarse. El artículo 11 de la Ley 3/1989 requiere informe al OCTE 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 propia Ley de Armonización. Y esta armonización no se ha producido, dado el carácter de Ley Marco de la citada ley y la falta de desarrollo de las realmente armonizadoras²⁶.

Este tipo de acuerdos conllevan unos efectos jurídicos específicos: en primer lugar, se insertarían en un procedimiento complejo de elaboración de normas



tributarias por parte de las instituciones forales; en segundo lugar, estaríamos ante actos de trámite en el procedimiento complejo de elaboración de los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por Ley del Parlamento Vasco; por último, al objeto de que la pretendida armonización sea efectiva el ordenamiento jurídico ha diseñado un procedimiento específico de elaboración de la normativa tributaria foral que incorpora el acuerdo (informe) del OCT con carácter previo a su propuesta a la respectiva Junta General²⁷.

La jurisprudencia ha señalado que teniendo en cuenta que en el procedimiento de armonización fiscal interna (los elementos sustanciales de los distintos impuestos de manera uniforme, se realizará mediante Ley del Parlamento vasco) se debe efectuar por medio de informes, en su caso, del Órgano de Coordinación Tributaria, que suponen obligaciones formales o adjetivas

²⁴ Etxebarria Etxeita, I. J.: "Las Leyes de Armonización en la Constitución y en el ordenamiento de la CAPV. La Ley de Armonización, coordinación y colaboración fiscal", pág. 69-70.

²⁵ Cebrian Apaolaza, L.: "Los recursos de la Hacienda General de País Vasco: análisis tributario.", págs. 182-183.

²⁶ Reta, Elena: "Las relaciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario" en *Revista Azpilicueta* (Eusko Ikaskuntza) nº. 18, 2002, págs. 179-189.

²⁷ Así, a modo de ejemplo podemos señalar que de las 12 sesiones del OCT correspondientes al ejercicio 2009 se han analizado e informado sobre más de 50 proyectos normativos relativos a armonización de normativa tributaria (según el Informe anual integrado de la actuación de la Hacienda Vasca 2009, pág. 85).

de las Instituciones Forales, pero no así un contenido predeterminado de sus disposiciones (STSJPV de 20 de enero de 2000, f.j. 1º)

b) Acuerdos derivados de informes facultativos.

Nos referimos al resto de facultades informantes atribuidas a la OCT que no tienen carácter obligatorio. Los informes donde se plasman este tipo de acuerdos responden a consultas concretas formuladas por las instituciones que la configuran. Normalmente se referirán a la ejecución de sus competencias territoriales tributarias. Podemos clasificar los informes en:

En primer lugar, los que responden a cuestiones concretas en materia tributaria a solicitud de los órganos competentes de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y/o de los Órganos Forales de los Territorios Históricos

En segundo lugar, los que responden a cuestiones concretas en materia tributaria a solicitud de exclusivamente por los órganos competentes de las Administraciones Tributarias. No referimos a informar previamente a la evacuación de consultas vinculantes a efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por la Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos.

c) Otras actuaciones:

La OCT tiene además otra serie de funciones instrumentales al propio sistema tributario.

En primer lugar, publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda Vasca donde se proporciona información relativa a la gestión e inspección correspondiente. Este informe tiene una doble intención: por un parte, contar con un referente actualizado del Concierto Económico y del modelo institucional de la Hacienda Vasca; por otra, recoger de forma integrada y cuantificada la actividad de los diferentes niveles institucionales²⁸.

En segundo lugar, llevar el registro especial en que queden inscritos los sujetos pasivos o retenedores que

centralicen el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un solo territorio, a fin de facilitar las relaciones entre las Administraciones de los Territorios Históricos.

VI.3. El acuerdo no es norma jurídica

De conformidad con el EAPV la potestad legislativa/normativa se atribuyen al Parlamento Vasco/Juntas Generales de cada Territorio, respectivamente, mientras la potestad reglamentaria corresponde a los ejecutivos.

Subrayar que el concepto de acuerdo es sinónimo de pacto entre los poderes ejecutivos intervinientes y sobre materias tasadas por la Ley, con una finalidad: impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en sus competencias tributarias así como armonizar, en su caso, las normas forales para lograr un sistema tributario vasco articulado.

El OCT adopta acuerdos, término que en ningún caso equivalente a norma, esto es, sus decisiones no tienen valor jurídico, no crean derecho. La Ley no le confiere potestades reglamentarias. Estos acuerdos son de carácter interno y no tiene eficacia jurídica externa directa. Su eficacia resultará del acto propio de aprobación/asunción del acuerdo por parte de los órganos competentes de cada nivel de Gobierno y de sus poderes legislativos/normativos. Cosa distinta es que el OCT tenga que intervenir necesariamente, por mandato legal, en determinados informes para alcanzar acuerdos previos a su incorporación a una norma que ulteriormente dicten los poderes legislativos/normativos correspondientes. Por tanto, carecen de fuerza ejecutiva *per se* y no innovan el ordenamiento jurídico financiero. Son acuerdos de naturaleza política y técnica que requieren un soporte jurídico formal para su incorporación a dicho ordenamiento.

En algunas materias (en la aplicación de las leyes de armonización del art. 11 de la Ley 30/1989, de 30 de mayo) el procedimiento, los plazos etc... para dictar informes es muy detallado. En el resto de materias relacio-

²⁸ El informe anual consta de dos grandes apartados: el primero hace referencia a la relaciones tributarias y sistema de financiación del Euskadi (consta de dos capítulos que tratan sobre relaciones tributarias y financieras respectivamente), el segundo hace referencia a la gestión de la Hacienda Vasca en un ejercicio concreto (consta de tres capítulos que tratan los aspectos más importantes de la gestión tributaria y económica en relación a cada una de las haciendas que configuran la Hacienda Vasca: General, Forales y Locales). Por último, el informe se completa con una serie de anexos que hacen referencia a la actividad de las Haciendas Forales (reseña de su actividad normativa y análisis de su gestión tributaria y económica. También se incluye un anexo referido a la gestión tributaria y económica de las haciendas Locales, desglosada por municipios.

nadas con otro tipo de informes, estudios y propuestas para coordinar la actividad tributaria no dispone de un procedimiento específico.

Por tanto, la incorporación del contenido de los informes del OCT se produce mediante la (“conversión”) elaboración de la/s norma/s jurídica/ que corresponda/n en relación a la materia objeto de acuerdo y nivel competencial (instituciones comunes y/o forales). La integración formal de los acuerdos en el ordenamiento jurídico, al objeto tener eficacia jurídica externa, en ocasiones deberá ser mediante Ley de Armonización del Parlamento (eficacia general) o, mediante normas forales tributarias (eficacia limitada, al territorio histórico).

VII. CONCLUSIONES

En primer lugar, podemos afirmar que el OCT es un órgano derivado del sistema concertado, en su relación *ab intra*, competente para impulsar la coordinación, colaboración y, en su caso, armonización normativa de los sistemas tributarios de cada Territorio Histórico, en relación a los elementos tasados fijados por la Ley, con el fin de articular jurídicamente un sistema tributario vasco. En nuestra opinión, tiene un valor directo en el plano de la articulación interna de una Hacienda Vasca integrada y termina por definir el modelo global de las relaciones tributarias. Su importancia estriba en que, la articulación interna del Sistema Tributario Vasco se

constituye en uno de los principios informadores del Concierto Económico.

En segundo lugar, de los elementos definidores de la naturaleza jurídica del CVFP establecidos en el derecho positivo, la jurisprudencia y la doctrina podemos concluir que estamos ante un órgano administrativo suparainstitucional y paritario (entre las instituciones forales y comunes), mixto (político, normativo, deliberante y consultivo) derivado de la actualización del sistema tributario concertado y creado al objeto de ayudar a la configuración de un sistema tributario vasco.

Por último, los acuerdos del OCT son declaraciones de voluntad políticas (pacto) y de juicio (técnico) de un órgano colegiado singular, sin valor jurídico y relativas a las funciones de coordinación, colaboración y, en su caso, armonización tasadas por la Ley, entre los representantes de los poderes ejecutivos de las instituciones forales y comunes; en ocasiones están dotadas de un carácter preceptivo y vinculantes (quasi vinculante), que forman parte de un procedimiento administrativo singular ordenado por el sistema concertado; dirigidas a los respectivos poderes de gobierno y nunca a terceros; con la finalidad de incorporar su contenido al ordenamiento jurídico tributario de los Territorios Históricos, mediante la creación por estos de las normas jurídicas que correspondan a su nivel competencial.

BIBLIOGRAFIA.

Arratibel Arrondo, J.A.: “Bases y principios jurídicos del tránsito de una Hacienda vasca territorial a una Hacienda vasca integrada: órganos e instituciones comunes.” Ed. Gobierno Vasco. IVAP-HAEE. 1999.

Cebrian Apaolaza, L.: “Los recursos de la Hacienda General de País Vasco: análisis tributario.”

Etxeberria Etxeita, I. J.: “Las Leyes de Armonización en la Constitución y en el ordenamiento de la CAPV”

Jiménez Asensio, R.: “El sistema de fuentes del derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como ordenamiento asimétrico.” Ed. *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 47 (II), enero-abril 1997.

Lambarri Gomez, C. y Larrea Jz. de Vicuña, J.L.: “Financiación de las instituciones de la comunidad autónoma del País Vasco. Las bases del modelo.”

Larrea Jz. de Vicuña, J.L.: “La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi” en *Revista Vasca de Administración pública* nº 24, 1989.

Reta, Elena: “Las relaciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario” en *Revista Azpilicueta* (Eusko Ikaskuntza) nº. 18, 2002, págs. 179-189

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