

# LA LEY DE ARMONIZACIÓN, COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN FISCAL DE EUSKADI

José Luis Larrea Jiménez de Vicuña

SUMARIO: I. PRESENTACIÓN. - II. LAS PREVISIONES LEGALES. - III. EL PROCESO DE MADURACIÓN DE LA LEY. - IV. EN BUSCA DEL CONSENSO EN EL TRÁMITE PARLAMENTARIO. - V. OBJETIVO Y CARACTERÍSTICAS DE LA LEY. - VI. ARMONIZACIÓN FISCAL. - VII. COORDINACIÓN FISCAL. - VIII. COLABORACIÓN FISCAL. - IX. EL ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA. - X. CONCLUSIONES.-

## I. PRESENTACIÓN

El treinta de mayo de 1989 se aprobaba en el Parlamento Vasco la Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi. Se daba así un paso fundamental en la configuración del entramado institucional del País, paso que adquiere especial relevancia en el ámbito de las relaciones tributarias entre las diferentes Instituciones.

En el presente artículo se destaca la importancia política de dicha Ley, que supone la culminación de un proceso complejo, duro en ocasiones y, finalmente, enriquecedor desde la óptica de la configuración de un modelo propio de Hacienda. El proceso de gestación y la oportunidad del momento de su aprobación son aspectos que merecen también una valoración. En esta línea es importante reflexionar acerca del amplio consenso alcanzado en el trámite parlamentario, lo que no deja de ser uno de los valores positivos de la propia Ley.

Situada la Ley en su contexto político, el análisis de los objetivos de la misma y de sus contenidos tiene la virtualidad de presentar los aspectos más técnicos de los instrumentos que pone operativos. Este análisis permite tomar conciencia de su importancia práctica y de su potencial para profundizar en el desarrollo de nuestro modelo específico de relaciones tributarias.

La Ley se refiere formalmente a tres ámbitos; el de la Armonización, el de la Coordinación y el de la Colaboración. En cada uno de estos ámbitos las previsiones legales no sólo diseñan el marco de actuación futuro, sino que concretan y establecen mecanismos y compromisos de aplicación inmediata. No se trata tan sólo de una Ley marco, puesto que parte importante de su desarrollo se encuentra ya explicitado.

Dentro de los aspectos regulados tiene especial relevancia el que se refiere a la creación del Órgano de Coordinación Tributaria, órgano que se configura como clave para articular el modelo de relaciones diseñado.

Como se puede apreciar la Ley marca unas pautas muy claras para el futuro inmediato, recogiendo las enseñanzas de una experiencia contrastada y suficiente,

y concreta un plan de actuación específico. Tiene pues la ventaja de asentarse en unas bases sólidas y proyectarse con fuerza hacia adelante, en un intento claro de ser operativa institucionalmente y beneficiosa para el ciudadano en sus relaciones con las Haciendas.

El análisis deriva finalmente en la afirmación del papel a jugar por las Instituciones Comunes dentro del Modelo Tributario del País. Un papel importante y cada vez más protagonista en tanto que a dichas Instituciones Comunes corresponde el diseño y desarrollo de la Política Fiscal de Euskadi.

## II. LAS PREVISIONES LEGALES

EL ESTATUTO DE GERNIKA (1979) dedica su Título III a la Hacienda y el Patrimonio, señalando en su artículo cuarenta que el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias.

Los artículos cuarenta y uno y cuarenta y dos establecen los principios básicos de nuestro modelo de Hacienda en relación con el Estado y en lo que respecta a las relaciones internas. Aquí se recoge la figura del Concierto Económico como sistema para regular las relaciones del orden tributario entre el País Vasco y el Estado estableciendo los principios y bases que deberán inspirar al mismo.

Dentro de los principios de este sistema de relaciones es fundamental, a los efectos que ahora nos interesan, el que se refiere a la potestad tributaria de las Instituciones del País Vasco. Así, se señala en el artículo 41 2.a) que 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.

Se puede apreciar claramente que la potestad tributaria radica en las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, pero que el ejercicio de dicha potestad debe respetar las normas de coordinación, armonización y colaboración que se establezcan en el Concierto con el Estado, así como las que establezca el Parlamento Vasco a nivel de la Comunidad Autónoma. Se determina pues una limitación del ejercicio de esa potestad que procede de las relaciones tributarias con el Estado, y otra limitación que se deriva de las normas que dicte el Parlamento Vasco.

Los diferentes ámbitos de potestades quedan, pues, establecidos en el Estatuto, así como los canales específicos para la materialización de los mismo; por un lado el Concierto Económico y por otro, las Leyes que dicte el Parlamento Vasco.

EL CONCIERTO ECONÓMICO (1981) es el instrumento en el que se materializan las relaciones de orden tributario entre el país Vasco y el Estado, y en donde se van a recoger las normas de coordinación, armonización y colaboración con el Estado. A estos efectos, y una vez establecida la potestad tributaria de las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos, todo el Capítulo

Primero se va a dedicar a concretar el alcance de dicha potestad para cada uno de los tributos. Además se van a establecer unas normas de carácter general en lo que respecta a la Armonización fiscal, colaboración y coordinación, aspectos recogidos en los artículos tercero, cuarto y quinto.

A su vez, dentro del artículo tercero que se refiere a los principios generales que van a regir los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos, se establece como uno de los principios el de la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco. Como se puede apreciar se viene a recoger prácticamente de manera literal la previsión que ya se establecía en el Estatuto.

A partir de este punto la siguiente referencia legal expresa que se hace a esta materia viene recogida en la denominada LEY DE TERRITORIOS HISTÓRICOS (1983). La Ley de Territorios Históricos (L.T.H.) dedica su Título II a ordenar la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas Forales de los Territorios Históricos. La referencia concreta al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Órganos Forales competentes se recoge en el artículo catorce, apartado tres. Es en la práctica la única referencia directa a esta materia a lo largo de la Ley, volviéndose a incidir en la potestad de las Instituciones Comunes para establecer las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos.

Como se puede observar la materia constituye una constante, clara y precisa, que se recoge en los textos legales básicos de nuestro entramado institucional.

### **III. EL PROCESO DE MADURACIÓN DE LA LEY**

Tratándose de una previsión legal formulada desde el propio Estatuto puede parecer que la formulación expresa de la Ley se ha producido en un período de tiempo muy dilatado. Al fin y al cabo han pasado ya casi diez años desde la aprobación del mismo.

Si bien puede parecer un tiempo amplio, esa valoración debe hacerse a la vista de los condicionantes históricos vividos en un período de reconstrucción del País, especialmente en el ámbito hacendístico. Hay que tener en cuenta la importancia de la labor y las dificultades a superar para concluir en una apreciación positiva acerca del momento en que se aprueba la Ley.

El proceso de configuración interna parte del Estatuto y tiene en el Concierto Económico y en la L.T.H. las piedras angulares, especialmente en el aspecto tributario.

El Concierto Económico supone enfrentarse a una tarea ingente, necesitada de todos los esfuerzos, para poder poner en pie unos Sistemas Tributarios nuevos, en base a unas Administraciones Tributarias que partían de cero —en el mejor de los casos— en Bizkaia y Guipúzcoa. Esta labor es especialmente ardua en los primeros años del Concierto, a partir de 1981.

El proceso general de configuración interna en lo que se refiere a las Instituciones Comunes y a los Órganos Forales se proyecta en la Ley de Territorios Históricos que es aprobada en Noviembre de 1983. La puesta en funcionamiento

de esta Ley, también capital para el País, se inicia en el año 1984 y se traduce en una práctica importante en el año 1985 y siguientes. Recordar al respecto que en el año 1985 se aprueban dos Leyes de Aportaciones; la primera, de vigencia tan sólo para ese año, y la segunda regulando el período 1986, 1987 y 1988.

Es evidente que el primer esfuerzo a abordar para traducir a la práctica las previsiones legales de la L.T.H. se dirige hacia el ámbito del ajuste competencial y el ámbito de la distribución de los recursos del Concierto, como no podía ser de otra forma.

El año 1986 fue un año en el que se van consolidando los procesos ya iniciados, presentándose, a su vez, una situación política a nivel de País caracterizada por las continuas llamadas a las urnas para diferentes consultas electorales. Ciertamente no es un año en el que existiese el caldo de cultivo más adecuado para desarrollar la materia de armonización, coordinación y colaboración fiscal a través de leyes del Parlamento Vasco.

El año 1987 es un año clave en el proceso de gestación de la Ley que estamos comentando, una vez que los debates internos se van superando y el sistema camina por la vía de la estabilidad en lo que se refiere al aspecto financiero. No hay que olvidar que el año culmina con los acuerdos relativos al Cupo con lo que esto supone de estabilidad para el sistema.

En la primera parte del año el Gobierno solicita de las Diputaciones Forales sus comentarios y opiniones sobre la manera de articular el Proyecto de Ley. Finalmente, en la segunda parte del año, las Diputaciones Forales declinan hacer comentarios previos y solicitan del Gobierno que presente un borrador para posicionarse sobre el mismo. Como se puede apreciar, desde el comienzo del proceso la actitud del Gobierno es la de propiciar una participación activa en la elaboración del Proyecto de Ley.

A la vista de la situación el Gobierno hace llegar a las Diputaciones Forales un borrador de proyecto para que éstas hagan los comentarios oportunos. Se llega así a comienzos del año 1988.

La primera parte del año 1988 se caracteriza por la aprobación de la Ley de aportaciones para el período 1989, 1990, 1991 y la aprobación del Proyecto de Ley de Armonización, Coordinación y colaboración fiscal que es enviado al Parlamento Vasco para su tramitación en la segunda parte del año.

Una vez conocidas las posiciones de las Diputaciones Forales con respecto al borrador del proyecto, y agotada esta fase de discusión institucional, el proceso de aprobación del Proyecto se aborda con un objetivo claro de búsqueda del consenso entre los distintos grupos políticos.

A lo largo de los años se había ido acumulando una experiencia muy importante. En primer lugar, los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos tenían ya un grado de madurez y de asentamiento fundamental. Bizkaia y Guipúzcoa habían abordado con seriedad y resultados el proceso de recuperación del Concierto, contando con una experiencia acumulada amplia y sentando unas bases sólidas para el futuro en un período de tiempo muy corto.

Por otro lado se había acumulado también una experiencia abundante en las relaciones entre las Administraciones Tributarias abordando procesos de colaboración, así como de armonización y coordinación fiscal. Estas experiencias son especialmente significativas a partir del año 1987, dando lugar a diferentes

normas fiscales armonizadas para los tres territorios. Ahí tenemos, sin ir más lejos, las normas de régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, las de Incentivos Fiscales a la Inversión, y las recientemente consensuadas en materia de Haciendas Locales.

Todo este conjunto de circunstancias y experiencias nos lleva a pensar en la adecuación del momento para aprobar la Ley, que entra a completar el entramado básico de la Hacienda Vasca sin crispaciones, con seriedad, con experiencia y con expectativas de futuro.

#### **IV. EN BUSCA DEL CONSENSO EN EL TRAMITE PARLAMENTARIO**

El objetivo del Gobierno al presentar el Proyecto de Ley era conseguir un consenso lo más amplio posible por la importancia de la cuestión y la necesidad de proyectar en el tiempo las provisiones recogidas en el Proyecto.

No se trata aquí de hacer un análisis exhaustivo de las posiciones políticas mantenidas en el proceso de consenso y su evolución a lo largo del tiempo. Lo que sí es importante valorar y en términos muy positivos, es el esfuerzo hecho por todos para lograrlo y el resultado final alcanzado.

Pasado el plazo de presentación de enmiendas, dos fueron los grupos enmendantes del Proyecto: Eusko Alkartasuna y Euskadiko Ezkerra. Eusko Alkartasuna presentó una enmienda a la totalidad y 21 enmiendas parciales. Euskadiko Ezkerra presentó 11 enmiendas parciales. Al final del proceso de discusión y consenso quedaron para el Pleno del Parlamento Vasco una enmienda de Euskadiko Ezkerra y tres enmiendas de Eusko Alkartasuna.

Se puede decir, a la vista de los resultados, que el texto final sale francamente enriquecido por las aportaciones de todos los grupos y con un respaldo político que podría haber sido impensable todavía no hace mucho tiempo. Qué duda cabe que la madurez del propio sistema en que encaja la Ley y la experiencia institucional en una materia tan delicada ha sido clave para conseguir un resultado tan satisfactorio.

Así pues, la Ley cuenta con un capital político de partida que hay que valorar e integrar en un proceso de acumulación de esfuerzos y voluntades en una materia de capital importancia para el País. Los esfuerzos hechos y los resultados alcanzados abren un camino de consenso en el que se debe profundizar día a día en el desarrollo de una Ley que por encima de todo es esperanza de futuro.

#### **V. OBJETIVO Y CARACTERÍSTICAS DE LA LEY**

La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración fiscal tiene un conjunto de objetivos inspiradores que son el eje fundamental de la misma, en la medida en que constituyen, a su vez, necesidades claras del Sistema Tributario Vasco. Si éste es la suma de los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos, se añade a dicha suma el valor que se deduce de una Política Fiscal común integradora en lo sustantivo y respetuosa en los aspectos diferenciales de cada Territorio. Se trata pues de conseguir un Sistema Tributario armónico y global

para el País. Por ello, los objetivos de la Ley como se señala en su exposición de motivos, son básicamente los siguientes:

— Por un lado, la simplificación del Sistema Tributario desde la óptica del contribuyente, de manera que se facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, eliminando así los efectos de una presión fiscal indirecta que se deduce de la coexistencia de sistemas diferentes cuando no son articulados entre sí de manera armónica.

— Por otro lado, la coordinación de las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante la configuración y puesta en marcha de planes conjuntos de inspección e intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos.

— Finalmente, la propia 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 forma concreta de articulación de una política de incentivos fiscales a la inversión.

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.

Siendo estos los objetivos de la Ley, y tratándose de una Ley que pretende ser un instrumento realista y con proyección de futuro, las características de la misma no podrían ser distintas de las que la adornan.

La Ley se caracteriza, en primer lugar, por 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 el que se van a desarrollar las Leyes armonizadoras de las diferentes materias que en cada momento establezca el Parlamento Vasco. La dinámica de la propia normativa tributaria, su continua evolución, no permiten establecer una Ley armonizadora definitiva, terminal, que sirva para siempre. Tiene que ser una acción permanente, ágil y directa. Para ello es importante delimitar el campo de actuación, su alcance y su proyección futura.

Una ley con carácter de permanencia en sus previsiones en este área no podía optar sino por la configuración de ese marco y de los mecanismos para su desarrollo. No se trata sin embargo, de una Ley que promete pero no se compromete, sino que recoge a su vez un calendario de compromisos suficientemente explícitos.

Por otra parte regula de manera expresa las materias relativas a la coordinación y colaboración fiscal diseñando un modelo de relaciones en este ámbito configurando unas directrices claras y un Órgano de Coordinación Tributaria llamado a jugar un papel clave.

Estas características se recogen en el artículo primero del texto que se refiere al ámbito de aplicación de la Ley.

## **VI. ARMONIZACIÓN FISCAL**

El Capítulo I está dedicado a la armonización fiscal, recogiendo en los artículos dos a siete las materias que configuran el ámbito inmediato de la armonización.

En primer lugar se establece la conexión en esta materia con las previsiones legales recogidas en los textos anteriores con especial referencia a la L.T.H. Un elemento clave a destacar es el relativo al propio concepto de armonización, señalándose que la misma no debe interpretarse en el sentido de una uniformización absoluta sino que una armonización fiscal puede permitir 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 del de los tres Territorios Históricos, pero que ello no significa que en un momento determinado todas las normativas fiscales deban ser exactamente iguales. En suma, la idea de armonización no se debe identificar con la de uniformización, dejando en este sentido un campo importante de actuación para el propio Parlamento Vasco quien en cada caso optará por armonizar cada normativa con el grado de uniformidad o diversidad que entienda conveniente a los intereses del País.

En el resto del articulado del Capítulo I se establece el marco de referencia para la futura labor armonizadora. A estos efectos se distinguen los aspectos armonizables con carácter general y los específicos, correspondientes a los distintos impuestos.

En cuanto a los aspectos armonizables con carácter general, respecto de cualquiera de los tributos incluidos en el Concierto Económico podrán ser objeto de armonización:

- Los criterios de delimitación de las relaciones jurídico-tributarias respecto a las Diputaciones Forales, cuando el sujeto pasivo ejerza actividades que supongan un hecho imposible o el nacimiento de la obligación tributaria en más de un Territorio Histórico.
- Los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación que así serán válidos para declarar ante cualquiera de las Administraciones Tributarias.

Estos elementos susceptibles de armonización se refieren a todos y cada uno de los tributos incluidos en el Concierto Económico, tratándose de aspectos

claramente significativos en el avance hacia una simplificación del Sistema Tributario especialmente en lo que se refiere al contribuyente, que verá así facilitado el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El precepto legal tiene un potencial importante que se completa a su vez con un compromiso temporal en el que abordar inevitablemente la cuestión, ya que en la Disposición Adicional se recoge el compromiso de regular por Ley este aspecto en un plazo no superior a un año. Esta Disposición Adicional, que actúa como cláusula de cierre de un compromiso formal situado en el tiempo, también recoge algunos otros aspectos que se comentarán más adelante.

El artículo cuatro se refiere al IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS estableciendo el marco de actuación posible para las normas armonizadoras que coincide con el marco de autonomía tributaria establecido en el propio Concierto Económico. Este marco recoge los siguientes aspectos:

- a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas.
- b) Los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización de los referidos activos.
- c) La determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos determinados en régimen de estimación objetiva singular.
- d) La deducción por inversiones en activos fijos materiales.
- e) Las deducciones de la cuota por los diversos conceptos correspondientes a gastos personales y donativos.

De todos estos aspectos la Disposición Adicional señala la necesidad de abordar, antes de un año, el relativo a la deducción por inversiones en activos fijos materiales dado que es uno de los elementos sustantivos en el diseño de una política de incentivos fiscales a la inversión.

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, al que se refiere el artículo quinto, nos presenta un marco de actuación amplio en la medida en que la autonomía normativa es plena para lo que se refiere a las empresas que operan exclusivamente en el País Vasco. De ahí que los aspectos susceptibles de armonización sean los siguientes:

- a) La determinación de los elementos sustantivos:
  - ámbito de aplicación
  - hecho imponible
  - sujeto pasivo
  - base imponible
  - tipo de gravamen
  - devengo
- b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.
- c) La regularización y actualización de valores de activos.



- d) Los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización.
- e) Deducción por inversiones en activos.
- f) la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación del Concierto Económico.
- g) La Determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común.

En el plazo no superior a un año se establece la obligación de regular los aspectos e), f) y g). El primero de ellos por su importancia sustantiva en la articulación de una política de incentivos fiscales a la inversión, y los dos restantes por tratarse de un aspecto clave de articulación interna entre las Diputaciones Forales.

El artículo seis se refiere al IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS señalándose al respecto el ámbito de posible armonización a la vista del tramo de autonomía normativa existente. Se especifican así:

- a) La determinación del hecho imponible.
- b) La determinación de los supuestos de no sujeción.
- c) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.
- d) Las reglas de determinación de la base imponible.

Finalmente, en el artículo siete se incorporan los TRIBUTOS LOCALES, contemplados en el Concierto Económico como un campo de actuación de la normativa armonizadora, en especial:

- a) La determinación de los siguientes elementos sustantivos:
  - ámbito de aplicación
  - hecho imponible
  - sujeto pasivo
  - base imponible
  - tipo de gravamen o cuotas de tarifa
  - devengo
- b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

En la práctica esta materia ha sido objeto de una armonización a través de la colaboración y coordinación entre las Instituciones afectadas formulándose el oportuno bloque de normas forales.

Como se puede apreciar, el ámbito definido para la armonización abarca casi en su totalidad el marco de autonomía normativa existente salvo el IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES que no se ha incorporado por entender que no tiene, al menos en la actualidad, una importancia sustantiva en el diseño global del Modelo Tributario Vasco. Como es natural, tampoco

se han incorporado aquellos impuestos en los que no existe una capacidad de normativa autónoma, como es el caso del IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

A los efectos de la aplicación de las Leyes de Armonización el texto legal da un papel importante al órgano de Coordinación Tributaria que asimismo se crea. Quiere esto decir que la práctica de la aplicación de la normativa armonizadora por parte de las Diputaciones Forales va a verse articulada a través de una fórmula expresa de coordinación, a la que se refiere el artículo once.

Dentro de esa labor de coordinación fiscal se encuentra la tarea de emisión de informes sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativo a materias que hayan sido objeto de armonización por el Parlamento Vasco. Esta tarea, que encaja en el ámbito de la coordinación, tiene por objeto hacer el seguimiento expreso de las prescripciones armonizadoras.

## VII. COORDINACIÓN FISCAL

Además de la forma concreta como se formula el seguimiento del proceso de armonización fiscal que acabamos de señalar existen una serie de elementos básicos y de importancia capital que se encajan dentro de las normas expresas que para la coordinación fiscal establece la Ley.

En primer lugar hay que destacar como elemento clave dentro del sistema y de la regulación de la Ley todo lo que se refiere a la posibilidad de CENTRALIZACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES, por la repercusión directa cara al contribuyente y por la necesidad que se deriva de una acción coordinada de las Diputaciones Forales. Los artículos ocho, nueve y diez constituyen, pues, uno de los aspectos claves de la Ley.

Efectivamente, en el artículo ocho se establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre el Valor Añadido, al como los retenedores a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que realicen actividades en más de un Territorio Histórico podrán centralizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas a dichos impuestos. Además se establecen los criterios de centralización, señalándose en primer lugar el territorio del domicilio fiscal, en su defecto en el que esté situada su principal instalación dentro del País Vasco, y finalmente —en ausencia de domicilio e instalaciones— a elección del sujeto pasivo.

La centralización del cumplimiento de tales obligaciones tributarias incluye los pagos de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones, pero no se extiende al ingreso de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones provisionales o definitivas efectuadas por las Diputaciones Forales correspondientes.

El resto del artículo ocho, así como los artículos nueve y diez se refieren al procedimiento concreto de articulación de este derecho del contribuyente, tanto en relación con el mismo como en el mecanismo de gestión específico que deben articular entre sí las Diputaciones Forales.

En todo proceso vuelve a ponerse de manifiesto el papel del Órgano de Coordinación Tributaria, que llevará un registro especial en el que quedarán inscritos quienes opten por centralizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Este mecanismo, de gran importancia para el contribuyente, se debe poner operativo a partir del uno de enero de 1990, haciendo coincidir su aplicación con el inicio de un ejercicio económico. Las necesidades de trabajar coordinadamente en la materia constituyen la misma esencia de estas previsiones legales.

Ahora bien, este ámbito de la coordinación no se circunscribe, tan sólo, a los aspectos que acabamos de señalar sino que se amplía de manera importante en los artículos doce, trece y catorce.

La declaración expresa y general de que las actuaciones de las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos se coordinarán en los términos señalados legalmente tiene dos concreciones de capital importancia. Por un lado la referida a los Planes Conjuntos de Inspección y, por otro lado, la que se refiere a las Consultas Vinculantes.

Este artículo trece señala que las Diputaciones Forales ejecutarán PLANES DE INSPECCIÓN CONJUNTA sobre sectores, colectivos y empresas, especialmente sobre aquellos que operen en más de un Territorio Histórico. A estos efectos se regula que la elaboración de los planes de inspección, así como su seguimiento, se efectuará en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria, estableciéndose los mecanismos oportunos, incluidos los informáticos, para que la información de los contribuyentes esté a disposición de dicho Órgano. Como se puede apreciar se trata de un tema básico dentro de la articulación de una política global de lucha contra el fraude fiscal que constituye una de las claves de todo sistema tributario y del desarrollo de cualquier política fiscal.

Dentro de la búsqueda de una acción coordinada en todo lo sustantivo se encuentran las previsiones relativas a las CONSULTAS VINCULANTES. Cuestión, ésta, regulada en el artículo catorce, que se considera fundamental para garantizar la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos. Así, las Consultas Vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria, de manera que los informes emitidos así como las consultas evacuadas serán inscritas en un registro establecido al efecto. A nadie se le escapa la potencialidad de este precepto para garantizar una aplicación coordinada de criterios en la normativa tributaria. También, por razones prácticas, su aplicación se establece a partir del uno de enero de 1990.

Como ya se habrá podido apreciar hay un órgano clave, pieza angular, en todo el proceso de coordinación fiscal, pero no sólo en ello sino en el propio ámbito de la colaboración tributaria institucional. Se trata del Órgano de Coordinación Tributaria, que merece especial atención más adelante.

## VIII. COLABORACIÓN FISCAL

El artículo quince de la Ley recoge el deber de COLABORACIÓN entre las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, quienes en el ejercicio de sus competencias tributarias se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes precisen en orden a la mejor exacción de los tributos concertados, estableciendo la intercomunicación técnica necesaria.

Ciertamente este precepto legal no añade nada que ya no se estuviese realizando en la práctica del día a día, pero tiene el 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.

Hay que insistir también en que la necesidad de colaboración en un sentido amplio 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 tienen más importancia.

Un sistema tributario sólido internamente debe desenvolverse en relación con otros, y a veces frente a otros que amenazan su propia existencia. La necesidad de «cerrar filas» entre las Administraciones Tributarias del País Vasco es cada vez más acusada y de ahí que el valor de la colaboración sea de gran importancia.

## **IX. EL ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA**

A lo largo del análisis precedente se ha puesto de manifiesto el papel fundamental que juega dentro del diseño de relaciones y actuaciones planteadas el ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA. Llamado a ser pieza básica del sistema implementado por su incidencia en el mismo, la Ley regula en su artículo dieciséis la composición, y en el diecisiete las funciones de dicho órgano.

La COMPOSICIÓN del Órgano de Coordinación Tributaria es un reflejo de la estructura básica que se repite en otros órganos de relación entre las Instituciones Comunes y los Órganos Forales de los Territorios Históricos. Así, se da una composición paritaria entre el Gobierno --con tres representantes nombrados a propuesta del Consejero de Hacienda y Finanzas, uno de los cuales será el presidente— y las Diputaciones Forales —con un representante de cada una de las Diputaciones Forales—.

Un aspecto relevante lo constituye el hecho de que es el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno el que debe asegurar al Órgano el apoyo técnico y administrativo necesario para el ejercicio de sus funciones. Queda puesto de manifiesto el papel sustantivo, en todos los sentidos, del propio Departamento de Hacienda y Finanzas dentro de la labor del Órgano en su sentido más amplio, tomando el protagonismo que le corresponde dentro del Sistema tributario global del País.

En cuanto a las FUNCIONES del Órgano de Coordinación tributaria, ya hemos visto el papel capital del mismo en lo relativo al seguimiento de la aplicación de la armonización, la centralización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la elaboración y seguimiento de los planes de inspección conjunta y la emisión del informe sobre consultas vinculantes. Además de ello, el artículo diecisiete hace mención expresa de algunas funciones de especial relevancia.

Por un lado, y con carácter general, tiene la función de 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.

También debe emitir cuantos informes le sean solicitados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma o los Órganos Forales de los Territorios Históricos en materia Tributaria.

Finalmente, tiene como función la publicación de un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda Vasca donde se proporcione información relativa a la gestión y a la inspección.

## **X. CONCLUSIONES**

Una vez realizado este recorrido por la Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal quisiera terminar el análisis con unas reflexiones finales, a modo de conclusiones, que en gran medida se han ido apuntando a lo largo de estas líneas.

En primer lugar destacar la importancia de la Ley en la configuración del Sistema Tributario global, a partir de los Sistema Tributarios de los Territorios Históricos. Importancia que se deduce de la definición concreta del ámbito de actuación de las Instituciones Comunes, afirmando el protagonismo de las mismas en la labor de diseño y articulación de una Política Fiscal para el conjunto del País, sin perjuicio de las competencias de los Territorios Históricos.

También hay que destacar la pertinencia del momento y la forma en que se produce la aprobación de la Ley, siendo de especial relevancia el consenso político alcanzado.

En lo que se refiere al valor inmediato, destaca su característica de Ley marco en algunas materias —la de armonización— completada con compromisos concretos situados en el tiempo, así como las previsiones precisas en el resto de las materias.

Es una Ley fuertemente asentada en el presente, incorporando la experiencia del pasado y por encima de todo, proyectada hacia el futuro. Un futuro que se abre lleno de expectativas, entre ellas la de la armonización fiscal europea. También en este tema tenemos una experiencia acumulada que ofrecer en uno de los campos claves de la configuración de la nueva Europa.