



# Opinión

## La armonización fiscal y su incidencia en la capacidad normativa de la Diputación Foral y de las Entidades Locales de Bizkaia (y II)

**José Luis Silvestre López**

*Inspector de Finanzas (jubilado)  
Hacienda Foral de Bizkaia*

### RESUMEN

En la segunda y última parte de este artículo, el autor se centra en la armonización de la normativa foral con la legislación europea, cuya importancia cada vez es mayor, como hemos podido comprobar en los últimos años con el asunto de las vacaciones fiscales vascas. Asimismo, explica la armonización de la tributación local, en relación tanto con la normativa del Estado como con la de la Comunidad Autónoma Vasca y el conjunto de la normativa foral.

### III. LA ARMONIZACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL DEL PAÍS VASCO.

(...)

- E.** La armonización con la Unión Europea.
- F.** La armonización fiscal negativa en la Unión Europea.
- G.** Transposición de las directivas.

### IV. LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN LOCAL DE LOS MUNICIPIOS DE BIZKAIA.

- A.** La armonización con el Estado de los tributos locales.
- B.** Armonización de la imposición local atendiendo a la normativa de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- C.** Armonización de la imposición local atendiendo a la normativa foral.

### E. La armonización con la Unión Europea.

En primer lugar, aunque se refieran a cualesquiera de los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente en España, al analizar la armonización con la Unión Europea es preciso indicar lo establecido en los artículos 1.5 de Código Civil, 2.Uno del Concierto Económico y 6 de la Norma Foral General Tributaria.



El primero de los preceptos citados señala que: “Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su aplicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado.” El artículo del Concierto antes señalado determina que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá el principio de: “Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que se adhiera. En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos para evitar la doble imposición y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.” Finalmente, añadamos que en el número 2 del artículo 6 de la Norma Foral General Tributaria se establece que: “Serán de aplicación los Tratados o Convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los Convenios para evitar la doble imposición que formen parte del ordenamiento jurídico interno” y que en el número 3 del mismo artículo se dispone que: “Serán de aplicación las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria.”

Centrándonos en la Unión Europea debe destacarse que el artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado de Roma) señala como objetivo de la misma el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria. Para lograr el citado fin, la Comunidad Europea desarrollará un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales (artículo 3.1c). En la consecución de dichos objetivos la armonización fiscal juega un papel destacado.

Puede afirmarse que *la armonización fiscal en la Unión Europea se caracteriza* por ser un instrumento utilizado en la consecución de unos objetivos económicos comunes relacionados íntimamente con el mercado único, por lo cual dicha comunidad política solo ejerce su competencia armonizadora si es necesario para el logro de los objetivos establecidos tanto en el Tratado de la Unión Europea como en el de Funcionamiento de la misma; por tratarse de un proceso dinámico, pues dichos objetivos varían con el paso del tiempo; por ser gradual, porque debe adaptarse a las realidades económicas y monetarias y tener en consideración la variedad de sistemas tributarios y la reticencia a la pérdida de soberanía por parte de los Estados miembros y, finalmente, por exigir negociaciones que permitan conciliar la búsqueda de la neutralidad fiscal con otros intereses en juego que, en muchas ocasiones, son contrarios a aquélla.

**La armonización fiscal en la Unión Europea se caracteriza por ser un instrumento utilizado en la consecución de unos objetivos económicos comunes relacionados íntimamente con el mercado único**

La Comunidad Europea actúa dentro de los límites de las competencias que tiene atribuidas o cedidas por los Estados miembros. Ahora bien, el artículo 308 del Tratado de la Comunidad Europea, que se corresponde con artículo 352 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, reconocía a la Comunidad *competencia para adoptar las disposiciones pertinentes si resultan necesarias para lograr el funcionamiento del mercado común*, uno de los objetivos de la Comunidad. Esta cláusula de cierre del ámbito competencial tiene gran relevancia en la armonización fiscal comunitaria, pues si los objetivos pretendidos no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, la Comunidad, en virtud del principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea (antiguo artículo 5 del Tratado de la Comunidad Europea), intervendrá a tal efecto.

La Comunidad Europea no tiene atribuida competencia en política fiscal, materia que se encuentra íntimamente unida a la soberanía de los Estados que son reticentes a la cesión, pues constituye un instrumento fundamental de sus políticas económicas, máxime desde el momento en que la política monetaria pasó a ser competencia del Banco Central Europeo.

La *fuerza normativa más utilizada* en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea ha sido la directiva, aunque en algunos supuestos, como ha sucedido en ocasiones en los casos del IVA y de los Impuestos Especiales, también ha tenido gran relevancia el empleo del reglamento comunitario, norma



jurídica de Derecho comunitario con alcance general y eficacia directa. La razón de que la disposición normativa más empleada haya sido la directiva obedece a la conveniencia de dejar a las autoridades nacionales competentes la elección de la forma y los medios más adecuados para su cumplimiento mediante la transposición al ordenamiento jurídico interno.

El Tratado de la Comunidad Europea se refiere exclusivamente a la armonización de la imposición indirecta. En efecto, en su artículo 93, que se corresponde con el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, establece que: "El Consejo por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones necesarias referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para el establecimiento y funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14", es decir, antes del 31 de diciembre de 1992. Respecto a la armonización de la imposición directa conviene señalar que el Tratado de Roma indica la necesidad de llevarla a cabo también cuando sea precisa para el establecimiento o funcionamiento del mercado común, pues en el artículo 94, que se corresponde con el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se dispone que: "El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, las directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los estados miembros que incidan directamente en establecimiento y funcionamiento del mercado común."

La lectura de ambos artículos pone de manifiesto que el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea ha seguido el llamado por la doctrina científica *enfoque de aproximación*, pues, sin buscar la uniformidad, supone un acercamiento gradual de los sistemas tributarios de los Estados miembros para lograr el correcto funcionamiento del mercado único. Asimismo, en ambos preceptos se pone de manifiesto que la armonización fiscal tiene un carácter meramente instrumental, pues su finalidad es evitar cualquier distorsión en el funcionamiento del mercado interior europeo. Como los impuestos indirectos tienen mayor influencia en la libre circulación de bienes y servicios, en el caso de esos tributos el Tratado de Roma habla expresamente de armonización de las legislaciones que los regulen, mientras que en el supuesto de los impuestos directos la mención concreta se refiere a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas. Finalmente, debemos destacar que para adoptar decisiones en materia tributaria es preciso aplicar la *regla de la unanimidad*, lo que dificulta la toma de aquéllas y ha llevado a algunos Estados miembros a proponer su sustitución por un procedimiento de mayoría cualificada y ponderada de los votos de los países, sin que hasta el momento haya sido aceptada tal propuesta.

Como la armonización fiscal en la Unión Europea tiene un carácter funcional, pues su finalidad es coadyuvar al mejor funcionamiento del mercado interior y, más concretamente, a evitar las distorsiones que en la competencia pudieran originar los distintos sistemas tributarios de los países que la componen, y los impuestos aduaneros son barreras relevantes que se utilizan para aislar las economías nacionales protegiéndolas de la competencia extranjera e impidiendo la entrada de mercancías de otros países, los *primeros pasos dados por la Mercado Común en materia de armonización fiscal* tuvieron por objeto la desaparición de los derechos arancelarios favoreciendo las transacciones mercantiles y el tráfico de mercancías entre los Estados miembros.

Como la supresión de los gravámenes aduaneros entre los Estados miembros no es suficiente para conseguir un mercado común, fue preciso seguir avanzando en el proceso y el siguiente paso se dio, dada su relevancia en la libre circulación de mercancías y de servicios, mediante la aprobación de medidas armonizadoras en la imposición indirecta.

*El IVA es el ejemplo más relevante* de los esfuerzos realizados por la Comunidad Europea y sus Estados miembro en aras de la armonización fiscal. En la Unión Europea está prohibida la aplicación de impuestos diferentes a los productos ajenos respecto de los propios del país de que se trate. Además, para no romper la competencia se exige que los impuestos que graven las mercancías sean neutrales.

**El IVA es el ejemplo más relevante de los esfuerzos realizados por la Comunidad Europea y sus Estados miembro en aras de la armonización fiscal**



En 1962 se publicó el informe Neumark que recogía las conclusiones de un Comité Fiscal y Financiero creado por la CEE para proponer soluciones a los problemas creados por las disparidades de los sistemas tributarios de los Estados miembros en los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios. El citado informe se centró fundamentalmente en la imposición indirecta y propugnó la implantación del IVA en todos los Estados miembros y un mínimo de impuestos sobre consumos específicos. Ello suponía la eliminación de los impuestos en cascada por no ser neutrales respecto a la organización de los procesos productivos y no permitir conocer la carga impositiva que gravaba realmente las mercancías y servicios, lo que impedía determinar los ajustes en frontera con la debida precisión. El IVA se introdujo por la Comunidad Económica Europea con carácter obligatorio, siguiendo las recomendaciones del informe Neumark, en el año 1967. Por estas razones, la Unión Europea exige que todos sus miembros apliquen el IVA.

Los años 1967, 1977, 1992 y 2003 marcan los hitos más importantes en el proceso de armonización de la imposición indirecta.

En 1967 se implanta el IVA siguiendo la propuesta más relevante del informe Neumark lo que se realizó con la aprobación de la Primera Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios. En el mismo día se aprobó la Segunda Directiva 67/228/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del IVA. Esta segunda directiva supuso un pequeño avance en la armonización del hecho y de la base imponible, así como de las exenciones, pero dejaba una gran libertad a los Estados miembros para establecer dichos elementos y fijar los tipos impositivos.

En 1977 se aprueba la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: base imponible uniforme. Puede afirmarse que con ella se inicia realmente el proceso de armonización fiscal del IVA. Aunque la coordinación fiscal afectó a los elementos básicos de dicho impuesto (sujeto pasivo, hecho imponible, ámbito de aplicación, exenciones, deducciones, etc.), la armonización se centró fundamentalmente en la base imponible. El motivo principal que exigió y justificó la armonización de la base imponible fue el nuevo sistema de recursos propios del presupuesto comunitario. En efecto, en gran medida los ingresos se basaban en el recargo del 1% que se establecía sobre la base imponible armonizada. Dicho sistema se aprobó en 1970, aunque tardaría una década en ponerse realmente en funcionamiento.

Como la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, más conocida como Sexta Directiva, había sido modificada de forma sustancial en numerosas ocasiones y además era precisa una nueva modificación, en aras a la claridad y racionalidad, se procedió a la refundición aprobando un texto refundido que es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

El año 1992 tuvo igualmente una gran importancia en la evolución comunitaria del IVA. La Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del IVA y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA), significó un hito relevante. Esta disposición comunitaria abordó la armonización de los tipos impositivos, que era necesaria para eliminar o reducir los obstáculos que se oponían al funcionamiento del mercado interior previsto para el 1 de enero de 1993. La creación del mercado único con la desaparición de las fronteras fiscales dentro de la Comunidad supuso un impulso fundamental en la armonización del IVA. A partir de esa fecha los Estados miembros debían aplicar un tipo normal que hasta el 31 de diciembre de 1996 no podría ser inferior al 15%. Además podrían coexistir uno o dos tipos reducidos no inferiores al 5% que se aplicarían solo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios. También se autorizaba la fijación de un tipo superreducido que incluso podía ser cero (lo que suponía una exención con derecho a devolución) para determinados bienes considerados de primera necesidad. La armonización de los tipos impositivos ha evolucionado muy poco desde dicha directiva y es una cuestión que exige una correcta solución para evitar distorsiones en las corrientes normales de bienes y servicios y lograr un verdadero mercado interior.



La supresión de las fronteras intracomunitarias en 1993, con la consiguiente creación de un verdadero mercado interior, supuso que los conceptos de exportación e importación se reservasen para las operaciones con terceros países y apareciesen los términos de entrega y adquisición intracomunitarias para referirse a las transmisiones entre los Estados miembros; aunque en la aplicación del IVA los países terceros no coinciden plenamente con los países no comunitarios, ya que hay territorios que pertenecen a la soberanía de un Estado miembro en los que no es de aplicación el IVA.

La eliminación de las fronteras fiscales interiores trajo consigo la desaparición de los eficaces controles aduaneros para las entregas y adquisiciones intracomunitarias, lo cual podría generar unos volúmenes de fraude muy importantes. Por ello, se aprobó el Reglamento (CEE) número 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos. Supuso la creación de una base de datos que recogía las entregas y adquisiciones intracomunitarias realizadas por los operadores de todos los Estados miembros, a ella podían acceder de forma automática e inmediata las distintas Administraciones tributarias para identificar a los agentes intracomunitarios y conocer el valor de las mercancías y prestaciones de servicios que hubieran sido objeto de entregas o adquisiciones intracomunitarias.

En el año 2003 se aprobó el Reglamento (CE) número 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA y por el que se deroga el Reglamento (CEE) número 218/92. Resultó un instrumento jurídico eficaz en la cooperación administrativa relativa la gestión e inspección de dicho tributo, porque supuso la intensificación y aceleración del intercambio de información entre las Administraciones tributarias.

Actualmente, la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA están reguladas por el *Reglamento UE/904/2010* del Consejo, de 7 de octubre de 2010. Básicamente consiste en una refundición del Reglamento CE/1798/2003, pero, además, introduce una novedad relevante: la creación de Eurofisc, una red para el intercambio rápido de información selectiva en el ámbito del IVA. La entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2012 con algunas excepciones, como la relativa a la regulación del Eurofisc que se aplica desde el 1 de enero de 2010. El Reglamento UE/79/2012 fija normas de aplicación de determinadas disposiciones del citado Reglamento del año 2010. Merece subrayarse que se establecen tres modalidades de intercambio de información: previa solicitud, sin solicitud previa e información de retorno. En el caso de la primera la información se facilitará por Estado miembro requerido, en general, en el plazo de tres meses, pero si esa información ya obra en su poder deberá suministrarla en el plazo de un mes y si no pudiera atender la petición en esos plazos lo comunicará motivando las circunstancias con indicación del momento en que podrá satisfacer la petición; además, se indica que se utilizarán formularios normalizados y preferentemente medios electrónicos tanto en la solicitud como en el envío. El intercambio sin solicitud previa puede ser automático o espontáneo. La Comisión, en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas, es el órgano al que corresponde fijar las categorías de información que deberán intercambiarse automáticamente, la frecuencia de los intercambios automáticos de cada una de las categorías de información y las modalidades prácticas del intercambio automático. El intercambio espontáneo se producirá cuando se considere que una información en poder de un Estado miembro puede resultar de utilidad para las autoridades de otro Estado miembro. En cuanto a la información de retorno debe señalarse que la autoridad competente de un Estado miembro tiene derecho a solicitar de la autoridad competente receptora de los datos el envío de información de retorno sobre la recibida.

Conviene recordar que está sin resolver el problema de la disparidad y variedad de tipos impositivos por la resistencia de los Estados miembros a ceder esta parcela de soberanía tributaria.

*La armonización de los impuestos especiales* fue adoptada principalmente como consecuencia del establecimiento del mercado único interior a partir del día 1 de enero de 1993, pues la eliminación de las fronteras entre los Estados miembros privaba a estos de un efectivo control de los movimientos intracomunitarios de los productos sujetos a tales tributos.

Entre las normas comunitarias actualmente vigentes merecen ser destacadas el Reglamento nº 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/18/CE del Consejo en lo que respecta a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen de suspensión y las Directivas 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que deroga la Directiva 92/12/CEE; 95/60/CE del Consejo,



de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno; 92/83CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas; y 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Por lo que se refiere específicamente a los productos energéticos, es preciso destacar la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por el que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Según su preámbulo fue dictada con el fin de mejorar la protección medioambiental porque la Comunidad Europea fue parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático y ratificó el protocolo de Kioto y añade que la imposición de los productos energéticos y, cuando proceda de la electricidad, constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto. Fue incorporada al ordenamiento jurídico interno por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre.

Los impuestos especiales presentan en lo referente a la armonización dos problemas fundamentales: la disparidad de tipos impositivos aplicables en los distintos países y la complejidad del régimen de las operaciones intracomunitarias sobre los productos gravados con estos tributos. En gran medida la dificultad de armonizar los tipos está originada por el hecho de que son definidos en unidades físicas y no ad valorem.

El instrumento jurídico más relevante en relación con la asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea por lo que se refiere a los Impuestos Especiales es el *Reglamento nº 389/2012*, del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los Impuestos Especiales. En dicha disposición, al objeto de garantizar la recaudación de los impuestos especiales a los tipos que establezcan los Estados miembros y conseguir que las autoridades competentes puedan hacer un seguimiento de la circulación de los productos sujetos, se regula el procedimiento de control informatizado de los movimientos de los productos objeto de los impuestos especiales convirtiendo en residual el procedimiento mediante documentos en soporte papel.

La armonización de los impuestos directos siempre se ha considerado de *menor relevancia* debido a sus menores efectos en la libre circulación de mercancías y al carácter funcional que siempre ha tenido la armonización fiscal comunitaria. Además, la armonización de la imposición directa en la Unión Europea se ve dificultada por una serie de causas estructurales como son la indefinición de la competencia comunitaria en la materia, la regla de la unanimidad y la resistencia de los Estados miembros a perder una parte importante de su soberanía tributaria. Sin embargo, debemos destacar la importancia que la imposición directa tiene en la libre circulación de personas y capitales.

La Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa se viene considerando como la primera norma comunitaria adoptada en materia de armonización sobre la fiscalidad directa.

No hubo ningún avance relevante en la armonización de los tributos directos hasta la aprobación de la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, sobre la libre circulación de capitales entre Estados miembros y que afecta a los impuestos sobre el capital.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades es preciso destacar que en diciembre de 1990 se constituyó el un comité de expertos al que se encomendó estudiar si las diferencias existentes en el Impuesto sobre Sociedades de los Estados miembros originaban efectos perniciosos en el mercado único y si afectaban a las decisiones de inversión y a la competencia. En 1992 el citado comité entregó su informe, conocido como Informe Ruding, que, entre otras cuestiones, señalaba que, a pesar de haberse producido un grado de convergencia espontáneo en las legislaciones de los Estados miembros reguladoras de dicho tributo que habían mejorado la neutralidad fiscal y de no existir indicios de competencia fiscal desmedida en la captación de capitales, seguían existiendo diferencias destacadas en la regulación del impuesto que, en algunos casos,

**Los impuestos especiales presentan en lo referente a la armonización dos problemas fundamentales: la disparidad de tipos impositivos aplicables en los distintos países y la complejidad del régimen de las operaciones intracomunitarias sobre los productos gravados con estos tributos**





afectarían al correcto funcionamiento del mercado interior. Además formuló algunas recomendaciones destinadas a eliminar la doble imposición por los ingresos obtenidos en otro Estado miembro y a armonizar las tipos, la base imponible y el sistema administrativo de cobro.

La *Directiva 90/434/CEE* del Consejo, de 23 de julio de 1990, *relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros*, constituyó una importante norma armonizadora que trató de la tributación de las plusvalías que se generan en las operaciones transfronterizas de restructuración empresarial e hizo viable que las sociedades de la Unión Europea pudieran reestructurarse sin coste fiscal inmediato, pues las operaciones podían acogerse al diferimiento de la imposición de las rentas o plusvalías originadas al efectuarse aquéllas, gozando las citadas operaciones societarias de ese régimen de neutralidad. La *Directiva 90/434/CEE* fue modificada en diversas ocasiones de forma sustancial, por ello se consideró que, en aras de una mayor racionalidad y claridad, procedía su codificación. Para lo cual se aprobó la *Directiva 2009/133/CE* del Consejo, de 19 de octubre de 2009, *relativa al régimen común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE (sociedad anónima europea) o de una SCE (sociedad cooperativa europea) de un Estado miembro a otro*. Dicha directiva mantiene el régimen de diferimiento, hasta su realización efectiva, de la tributación de las plusvalías por esas operaciones y permite que la decisión de una SE o de una SCE de reorganizar su actividad mediante el traslado de su domicilio social no se vea obstaculizada por una reglamentación fiscal discriminatoria, ni por restricciones, trabas o distorsiones derivadas de disposiciones fiscales nacionales que contravengan el Derecho comunitario. Añadamos que las sociedades anónimas europeas están reguladas por el Reglamento del Consejo CE nº 2157/2001, de 8 de octubre y la *Directiva del Consejo 2001/86 CE*, de 8 de octubre, por lo que respecta a la implicación de los trabajadores, y que las sociedades cooperativas europeas habían sido introducidas en el ordenamiento jurídico europeo como figuras societarias de carácter supranacional por el Reglamento del Consejo nº 1435/2003, de 22 de julio, relativo al estatuto de la sociedad cooperativa europea estando completada su regulación por lo que se refiere a la implicación de los trabajadores por la *Directiva 2003/72/CE*, de 22 de julio. Esas normas jurídicas son instrumentos básicos del Derecho Mercantil comunitario en orden a facilitar el funcionamiento del mercado único.

La *Directiva 90/435/CEE* del Consejo, de 23 de julio de 1990, *relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes*, fue un complemento a la aprobada con igual fecha y que ha sido citada anteriormente, porque la primera facilitaba la constitución de grandes grupos empresariales europeos y la segunda posibilitaba el correcto funcionamiento de dichos grupos. La *Directiva 90/435/CEE* fue modificada sustancialmente en numerosas ocasiones y en el año 2011, a la vista de que eran precisas nuevas modificaciones, se consideró oportuno, en aras de una mayor claridad, proceder a su refundición. Por ello, se aprobó la *Directiva 2011/96/CEE* del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, *relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes*. Su objeto es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.

Conviene añadir que el Informe Bolkestein, elaborado en el año 2001 como respuesta al mandato realizado por la Comisión para que se presentase un estudio sobre la tributación de las sociedades en la Unión Europea que profundizase en la necesidad de combatir la competencia fiscal perjudicial, señaló que la dispersión de los tipos efectivos de gravamen y la existencia de obstáculos fiscales a las inversiones y actividades en otros Estados miembros son cuestiones que pueden perjudicar el correcto funcionamiento del mercado interior comunitario.

La *Directiva 2003/48/CE* del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los *rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses* ha establecido un sistema de comunicación por el cual la Administración de un Estado miembro dispone de la información de las inversiones que efectúen en otro Estado miembro los residentes en el primero. Lógicamente conocerán también las rentas que obtengan, con lo que los intereses estarán sujetos a tributación efectiva de acuerdo con la normativa del Estado miembro en el que sea residente la persona física que perciba los citados rendimientos del ahorro. Solo dos países (Austria y Luxemburgo) no facilitan información y, por ello, deben practicar una retención a los inversores no residentes de las rentas que obtengan, esa retención tiene la consideración de pago a cuenta del IRPF.



Merece ser subrayado que los únicos rendimientos afectados por la directiva son los rendimientos del ahorro percibidos en forma de pago de intereses.

Por lo que respecta a la *asistencia mutua entre Estados miembros para el cobro de las deudas tributarias* de que sean acreedores respecto a ciudadanos de otros Estados miembros es preciso destacar:

– Que la asistencia mutua en materia de recaudación consiste en la colaboración con la autoridad competente del Estado requirente para el cumplimiento de sus funciones recaudatorias, con motivo de una petición realizada al efecto. Es, por tanto, un mecanismo para evitar o, al menos, disminuir el fraude fiscal internacional. Esa colaboración se manifiesta principalmente en el intercambio de datos, informes y antecedentes obtenidos por una Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones siempre que la cesión tenga como finalidad la aplicación de tributos cuya titularidad corresponda a otro Estado o entidad supranacional o internacional, en las actuaciones recaudatorias efectuadas por un Estado miembro para el cobro de créditos tributarios pertenecientes a otro Estado miembro y en la notificación de actos administrativos dictados por la Administración tributaria de un país en territorio de otro Estado.

– Que la *Directiva 2010/24/UE*, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua para el cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, ha supuesto un avance en la colaboración entre los Estados miembros para hacer efectivos los derechos económicos de los que son acreedores frente a ciudadanos de otros Estados miembros, porque amplía el ámbito de aplicación material y regula mecanismos de relación entre Estados más eficaces en la prestación de asistencia mutua.

La incorporación al ordenamiento interno de régimen común se realizó a través de las diversas modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

En el ejercicio de las competencias que les corresponden, las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia transpusieron dicha directiva al ordenamiento foral vizcaíno mediante la incorporación a la NFGT, a través de la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, todas las particularidades que en el procedimiento de recaudación se derivan de la citada directiva sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos tributarios. Como se indica en su exposición de motivos, dicha Norma Foral incorpora un Título II por el que se traspone a nuestro ordenamiento la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, recogiendo expresamente todas las particularidades que en el procedimiento tributario se derivan de las medidas de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos tributarios y dando cumplimiento, por tanto, a los compromisos internacionales que deben tener su correspondiente reflejo en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

## F. La armonización fiscal negativa en la Unión Europea.

La armonización fiscal de la imposición en el ámbito de la Unión Europea se ha venido realizando mediante los reglamentos y las directivas, pero en lo que se refiere, sobre todo, a la armonización de la imposición directa ha aparecido, posiblemente porque las disposiciones de carácter general han sido escasas en su número y limitadas en relación con los elementos a coordinar, lo que la doctrina científica llama armonización fiscal negativa. En efecto, a través del soft law comunitario y de la copiosa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se han ido perfilando progresivamente los límites negativos de la fiscalidad de cada país. La importancia creciente de esta forma de aproximación de las legislaciones tributarias se pone de manifiesto al considerar que los últimos avances de la armonización fiscal europea no se han debido a la aprobación de nuevas directivas ni a la publicación de nuevos reglamentos de carácter tributario, sino al uso progresivo que la *jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea* ha hecho de la libertades básicas (libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías y libertad de establecimiento) y de la cláusula o principio de no discriminación fiscal al juzgar asuntos relativos a normas tributarias nacionales.

**A través del soft law comunitario y de la copiosa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se han ido perfilando progresivamente los límites negativos de la fiscalidad de cada país**





Debemos subrayar que según la doctrina mayoritaria, el contenido del número 3 del artículo 6 de la Norma Foral General Tributaria es de enorme amplitud y que dentro de él se sitúan las normas que conforman el *soltf law* comunitario. Por tanto, forman parte de las fuentes del ordenamiento tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

Varios ejemplos pueden servir de muestra de la importancia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el proceso de la armonización fiscal de la imposición directa. Uno de ellos se refiere al criterio mantenido por dicho tribunal en el supuesto de *traslado del domicilio de una sociedad a otro Estado miembro*, porque, incluso antes de aprobarse la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o de una SCE de un Estado miembro a otro, ya había concluido que constituía una restricción a la libertad de establecimiento la existencia en un Estado miembro de un régimen impositivo que gravase las plusvalías latentes en caso de traslado de un domicilio a otro Estado.

La prohibición del “*exit tax*” afecta también a las personas físicas. En efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia del 12 de julio de 2012 consideró discriminatoria la regla de imputación temporal que existía en el IRPF español según la cual los sujetos pasivos estaban obligados a incluir cualquier renta no imputada en la base imponible del último ejercicio en el que hubieran sido residentes.

Otro ejemplo se refiere a la *subcapitalización*. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró en la sentencia de 12 de diciembre de 2002, asunto Lankhorst-Hohorst, como respuesta a una cuestión prejudicial, que la norma de subcapitalización contenida en el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2 de la ley alemana del Impuesto sobre Sociedades resultaba contraria al principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 43 del Tratado de Comunidad Europea si la entidad vinculada que concedía la financiación era residente en un Estado de la Unión Europea que no tuviese la consideración de paraíso fiscal. Lo que llevó a la modificación de las normativas alemana, española de régimen común y foral vizcaína del Impuesto Sociedades, que tenían, en lo que se refiere a este tema, una redacción análoga. Señalemos, en relación con esta misma cuestión, que después de la Sentencia Lankhorst el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha abordado esta cuestión de la subcapitalización en otras sentencias. Baste mencionar la de 13 de marzo de 2007 en el asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c. Commissioners of Ireland Revue* y la de 17 de enero de 2008 en el asunto *Lammers & Van Cleeff NV c Belgische Stoat*. La primera se refiere a la normas antisubcapitalización del Reino Unido y la segunda declara que la norma belga de anti subcapitalización analizada era contraria al Derecho comunitario.

La delimitación del concepto de *competencia fiscal perjudicial* ha sido otra de las importantes aportaciones de la Comisión Europea y, sobre todo, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En efecto, ese fenómeno se ha visto propiciado en gran medida por la globalización de la economía mundial, pues los titulares de la capacidad normativa tributaria orientan sus decisiones en materia fiscal con la finalidad de conseguir ventajas competitivas en la captación, por ejemplo, de empresas, capitales, patrimonios y trabajadores cualificados. Ahora bien, es preciso destacar que la existencia de diferencias en la tributación de dos países no significa, en sí misma que haya competencia fiscal perjudicial, porque cada país es soberano, en principio, para establecer el régimen fiscal que considere adecuado para conseguir un nivel de imposición global efectiva que le permita sostener sus finanzas públicas. Por ello, es necesario remarcar que la doctrina comunitaria considera que se produce competencia fiscal perjudicial cuando las ventajas fiscales son exorbitantes y resultan, por ende, decisivas en la localización de una actividad económica. Como esa deslocalización por motivos meramente fiscales se opone a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea y, por ello, al mercado único comunitario, la Comisión y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han desarrollado medidas armonizadoras que tratan de eliminar e impedir esas conductas oportunistas de los Estados y de los contribuyentes. Por la relevancia que ha tenido en la eliminación de la competencia fiscal nociva merece destacarse la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo titulada “Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perjudicial en la Unión Europea” de fecha 5 de noviembre de 1997, pues en ella los Estados miembros se comprometieron a no introducir medidas fiscales perniciosas y a examinar la normativa existente para, en su caso, modificarla al objeto de evitar toda medida perjudicial. De ese modo la armonización fiscal negativa ha supuesto un instrumento eficaz en la corrección de la competencia fiscal perniciosa.



Las cuestiones relativas a las *ayudas de Estado* han producido en los últimos años un notable incremento tanto de los expedientes tramitados por la Comisión Europea como de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El motivo principal de tales aumentos radica en la necesidad que sienten las autoridades competentes en épocas de crisis de adoptar medidas fiscales y financieras que resulten verdaderamente eficaces para el fomento de la inversión productiva y del empleo. En ocasiones, tales decisiones de política fiscal pueden suponer ayudas de Estado.

La normativa relativa a las ayudas otorgadas por los Estados está regulada en los artículos 107 al 109 inclusive del Tratado de Funcionamiento con la Unión Europea que se corresponden con los artículos 87 al 89 inclusive del Tratado de Comunidad Europea. Dicha normativa constituye un pilar importante del funcionamiento del mercado comunitario único y de la fiscalidad europea. Se trata de una cuestión sumamente compleja y, por ello, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha ido matizando y aclarando lo dispuesto en los artículos indicados.

En el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se establece que: “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

Dicho precepto nos permite conocer los requisitos que una medida ha de reunir para merecer la consideración de ayuda de Estado. Son los siguientes:

- Debe tratarse de una ventaja que libre al contribuyente de una carga tributaria que, en otro caso, debería soportar, por lo que supone una excepción al régimen general de tributación.
- Ha de consistir en una medida selectiva que beneficie a determinadas empresas o producciones.
- Tiene que referirse a recursos públicos.
- Debe afectar real o potencialmente a la competencia de modo que sea incompatible con el mercado comunitario único.

Como la formulación de las características que ha de reunir una medida para que merezca ser considerada como ayuda de Estado realizada en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y anteriormente en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea, es imprecisa, la interpretación de la Comisión Europea y sobre todo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea está resultando fundamental para entender esta figura.

Conviene señalar que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvenciones, pues abarca, también, las ventajas económicas concedidas para reducir la carga tributaria de unas empresas o producciones, como pueden ser una exención o bonificación fiscal o la aplicación de tipos impositivos reducidos. Lo importante del concepto de ayuda de Estado no es la medida en sí, sino el resultado: constituir una ventaja para determinadas actividades o empresas de forma que repercuta indebidamente en el intercambio comercial.

Por otra parte, es preciso subrayar que de la dicción del citado artículo 107.1 se deduce que no es preciso que la medida adoptada por las autoridades fiscales falsee la competencia, pues basta que la amenace. Por tanto, junto al riesgo efectivo hay que considerar el riesgo potencial.

Aunque rige el principio general de prohibición de las ayudas de Estado, en los apartados 2 y 3 del artículo 107 se indican, respectivamente, *ciertas medidas que son o pueden ser consideradas compatibles con el mercado interior*. Entre las primeras figuran las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales sin que exista discriminación por el origen de los productos y las destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional. Entre las segundas conviene mencionar las destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones con un nivel de vida anormalmente bajo o con una grave situación de desempleo y aquéllas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

Con el fin de no adoptar decisiones de política fiscal en materias que no han sido objeto de armonización y que podrían ser posteriormente consideradas ayudas de Estado, con los consiguientes problemas para las



autoridades que las aprobaron y para los contribuyentes que las aplicaron, conviene notificar previamente a la Comisión Europea las medidas que se pretenden adoptar para que se pronuncie sobre su compatibilidad con el mercado único.

En efecto, *la supervisión de las ayudas de Estado está basada en la notificación ex ante* que recoge el artículo 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que se corresponde con el artículo 88.3 del Tratado de la Comunidad Europea. En dichos preceptos se establece que: "La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107 (87 en el caso del Tratado de la Comunidad Europea), la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva." Por tanto, está claro que la Comisión es el órgano que ostenta la competencia para determinar las medidas que constituyen ayuda de Estado de acuerdo con el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por ello, también le corresponde determinar si una medida que constituye ayuda de Estado es compatible o no con el mercado interior atendiendo a que pueda acogerse o no a alguna de las excepciones previstas en los artículos 107.2 y 107.3 de dicho Tratado.

Gemma Martínez Bárbara recuerda en el artículo anteriormente citado que el régimen especial de tributación por tonelaje, establecido mediante la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, fue la primera ayuda de Estado contenida en los sistemas tributarios vascos notificada y autorizada por la Comisión Europea.

**Con el fin de no adoptar decisiones de política fiscal en materias que no han sido objeto de armonización y que podrían ser posteriormente consideradas ayudas de Estado, conviene notificar previamente a la Comisión Europea las medidas que se pretenden adoptar para que se pronuncie sobre su compatibilidad con el mercado único**

El principio de prohibición de las ayudas de Estado supone una limitación importante en el ejercicio de la potestad normativa en materia tributaria de los Estados miembros que alcanza a determinadas decisiones que se refieren a materias que no son objeto de armonización fiscal directa o respecto de las cuales se aplica el principio de subsidiaridad.

Las cuestiones relativas a la *recuperación de las ayudas de Estado* indebidamente otorgadas constituyen uno de los principales problemas de estas ventajas improcedentes que, además, se ha agravado en los últimos tiempos. La recuperación de las ayudas supone que los contribuyentes deban afrontar el pago de cuotas que no pagaron en su día por acogerse a un beneficio fiscal declarado contrario a las reglas comunitarias del mercado único y de los intereses desde la fecha en que se disfrutó de la ayuda hasta la fecha

de la recuperación efectiva. La finalidad de la recuperación es restaurar las condiciones de competencia alteradas por la medida declarada ayuda de Estado incorrecta. Con la devolución, el beneficiario de tal ayuda pierde la ventaja de que había disfrutado frente a sus competidores y se restablece la situación que existía antes de la concesión de la ayuda. La recuperación no constituye una sanción, sino la consecuencia lógica de la ilegalidad de la sanción. Se produce un conflicto entre dos principios básicos: el de legalidad y el de seguridad jurídica. El primero se refiere al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el segundo a los contribuyentes que aplicaron una normativa fiscal interna creyendo legítimamente en su plena legalidad al saberla aprobada y promulgada por una institución competente.

La Comisión Europea es el órgano al que corresponde la adopción de la Decisión referente a la exigencia de recuperación de las ayudas de Estado declaradas incompatibles con las reglas comunitarias. Esa "Decisión de Recuperación" es obligatoria en todos sus elementos para sus destinatarios, posee fuerza jurídica vinculante y se publica en el Diario Oficial de la Unión Europea o se notifica al Estado miembro que corresponda.

Las normas básicas sobre recuperaciones de ayudas ilegales se encuentran en el Reglamento CE 659/1999, de 22 de marzo, por el que se establecen las condiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado de la Comunidad Europea (actual artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), Regla-



mento de procedimiento, y en el Reglamento CE 794/2004, Reglamento de aplicación.

En el apartado 3 del artículo 14 del Reglamento de procedimiento se establece que la “recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión.” Por tanto, el Derecho comunitario no determina qué procedimiento debe emplear el Estado miembro para ejecutar la decisión de recuperación, solo exige que el procedimiento elegido permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión.

Con objeto de que las recuperaciones se efectúen sin dilaciones improcedentes está prevista la imposición de sanciones económicas por retraso en el cumplimiento de esa obligación. La propuesta corresponde al Abogado General y la resolución judicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Un caso paradigmático es la petición realizada por la Abogada General Sra. Sharpston en relación con los incentivos fiscales aprobados en la década de los noventa por las Diputaciones Forales. Por lo que se refiere a la recuperación del tax lease debe señalarse que aún no se ha llegado a un acuerdo sobre la metodología para determinar la cuantía que los inversores que participaron en esa forma de financiación de buques y embarcaciones han de devolver.

Por su importancia consideramos conveniente referirnos a tres casos planteados en relación con las ayudas de Estado: el llamado caso Azores, las llamadas minivacaciones fiscales, el crédito fiscal del 45% para grandes inversiones y el anterior régimen del tax lease.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 6 de septiembre de 2006 (As.C-88/03) está motivada por el llamado *caso Azores* y se refiere al régimen fiscal del citado archipiélago. En ella, el Tribunal manifiesta su criterio en materia de ayudas de Estado señalando la autonomía política y fiscal de una entidad territorial de un Estado miembro respecto al poder central e indicando que las medidas adoptadas por esa entidad quedan incluidas, al igual que las tomadas por el poder central, en el ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de ayuda de Estado.

En la sentencia el Tribunal confronta la selectividad territorial de una medida fiscal con la existencia de capacidad normativa de entes regionales o subestatales y establece que las medidas fiscales generales aplicadas en una parte del Territorio de un Estado miembro no deben ser consideradas en sí mismas ayudas territoriales selectivas si reúnen tres requisitos: autonomía institucional, de procedimiento y económica.

En primer término la entidad territorial debe disfrutar de una autonomía política y administrativa independiente del gobierno central. En segundo término debe gozar de una autonomía de procedimiento, de forma que pueda adoptar decisiones fiscales sin que el gobierno central tenga poder para intervenir directamente, y, finalmente, las instituciones subestatales han de tener autonomía económica de forma que deberán asumir enteramente las consecuencias financieras y políticas de la modificación de la carga impositiva que suponga la medida aplicada a las empresas de su territorio, no siendo admisibles compensaciones por parte del gobierno central.

Por tanto, el Tribunal mantiene el criterio de que si el ente infraestatal posee los tipos de autonomía indicados y fija una tributación inferior a la del resto del Estado, en el caso de las Azores estableciendo unos tipos de gravamen menores, debe considerarse que no existe la nota de selectividad geográfica que permita calificar la medida como ayuda de Estado y que es posible aceptar el sistema fiscal del ente territorial como sistema normal de tributación.

La llamada Sentencia de las Azores ha supuesto la confirmación de la capacidad normativa foral en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, en el párrafo 7 del preámbulo de la Norma Foral 14/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se afirma lo siguiente: “Por otro lado, a estas alturas no pueden quedar dudas sobre la competencia de las instituciones forales para establecer un régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio de régimen común desde la perspectiva del respeto a lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al quedar completamente excluidas del concepto de ayuda de Estado establecido en el mencionado precepto las

**El principio de prohibición de las ayudas de Estado supone una limitación importante en el ejercicio de la potestad normativa en materia tributaria de los Estados miembros**



medidas generales del Territorio Histórico de Bizkaia, dado que el mismo goza de autonomía total en el sentido de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C-88/03-República Portuguesa contra la Comisión de las Comunidades Europeas, como ha acreditado tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06) como los tribunales internos, es decir, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencias de 22 de diciembre de 2008 y 19 de abril de 2009, y el Tribunal Supremo a través de la desestimación de los recursos de casación interpuestos contra las mismas por medio de sentencias de 30 de marzo y 3 y 4 de abril de 2012."

Por lo que se refiere a los *beneficios fiscales contemplados en las normativas forales de los Impuestos sobre Sociedades*, es preciso indicar, en primer lugar que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de junio de 2011 confirmó la consideración como ayudas de Estado selectivas de las "vacaciones fiscales", incentivo fiscal aprobado por las tres Diputaciones Forales por el que se eximía del Impuesto sobre Sociedades durante un período de diez ejercicios fiscales consecutivos a las empresas que se creasen entre la entrada en vigor de dicha medida y el 31 de diciembre de 1994, con los requisitos de que se realizase unas inversiones superiores a una determinada cuantía y se crease un mínimo de puestos de trabajo.

En segundo lugar, es necesario referirse a las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2011, pues con ambos pronunciamientos se ha dejado definitivamente establecido que las llamadas "minivacaciones fiscales" y el crédito fiscal del 45% a las inversiones en activos fijos materiales nuevos que superaban un determinado importe constituyen ayudas de Estado incompatibles con el mercado comunitario. El primero de los beneficios fiscales citados consistía en la reducción de la base imponible para algunas empresas de reciente creación, fue aprobado en 1988 y suprimido en el año 2000. El segundo estuvo vigente entre 1996 y 1999 en Álava y 2000 en Bizkaia y Gipuzkoa.

La obligación de recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios de los incentivos indicados en los dos párrafos anteriores fue establecida por las Decisiones de la Comisión Europea de 11 de julio y 20 de diciembre de 2001 y ha creado numerosos problemas por la disparidad de los criterios a seguir para el cálculo de las ayudas ilegales concedidas y el retraso en su recuperación.

Básicamente, y en general, el *antiguo tax lease* consistía en una operación triangular en la que intervenían un armador que encargaba la construcción del buque, una entidad financiera que prestaba servicios de leasing que realizaría la compra del buque al armador y una agrupación de interés económico (AIE) que adquiriría el buque a la sociedad de leasing empleando para la financiación ese instrumento financiero y lo ofrecía mediante arrendamiento con opción de compra "a casco desnudo" a la naviera. Al final de la operación la AIE vendía la nave al armador y se disolvía.

La AIE podía realizar la amortización fiscal acelerada del buque, incluso con anterioridad a la entrada en funcionamiento, lo que generaba bases imponibles negativas que la AIE distribuía anualmente a sus miembros en función de su participación.

Además, hay que tener en cuenta la aplicación del régimen especial para las empresas navieras que tributan por las toneladas de registro bruto, el régimen singular para las empresas de reducida dimensión en lo relativo a la amortización acelerada a la que podía acogerse la AIE si no superaba el límite de la cifra de negocios y que la AIE se disolvía al acabar el contrato de leasing con lo que el buque se transmitía al armador y la necesaria compensación positiva de la amortización fiscal acelerada nunca se llevaba a cabo. Todo ello permitía disminuir el coste de construcción de la nave y hacer más competitivos a los astilleros. El 17 de julio de 2013 la Comisión Europea adoptó la decisión final sobre el antiguo tax lease naval considerando que ese régimen suponía una ventaja competitiva concedida a los miembros de las agrupaciones de interés económico (AIE) constituidas con la finalidad de financiar la construcción y adquisición de buques y que se debían recuperar las ayudas de Estado de las que han gozado los beneficiarios de las mismas.

El *soft law*, expresión con la que se designa la existencia de fenómenos jurídicos que, aunque carentes de fuerza vinculante, tienen cierta relevancia jurídica, desempeña un papel en la formación del Derecho comunitario por estar considerado como fuente del ordenamiento jurídico. En esto radica la importancia, entre otros instrumentos, de las recomendaciones y dictámenes y por ello parecen constituir un camino útil y eficaz para avanzar en la armonización fiscal dentro de la Unión Europea.



## G. Transposición de las directivas.

Como ya se ha indicado la directiva es el instrumento normativo más empleado en el proceso de armonización fiscal, pues permite lograr un nivel de coordinación suficiente, para no producir distorsiones en las corrientes normales de las mercancías y servicios y no alterar la correcta asignación de recursos, sin llegar a la unificación de las normas tributarias de los Estados miembros, con lo que las autoridades de cada país disponen de un cierto nivel de decisión.

Como las directivas comunitarias, aunque vinculan a los Estados miembros en la consecución de resultados u objetivos concretos, dejan a las autoridades competentes de esos países la elección de la forma y medios adecuados a tal fin, es preciso un complemento normativo para la efectiva implantación de la directiva que se denomina transposición. La transposición de las directivas que se refieran a cuestiones fiscales ha de hacerse a través de ley o de norma foral, pues en materia tributaria rige el principio de reserva de ley o norma foral (artículos 8 de la LGT y 8 de la NFGT, respectivamente) En relación con el tema de la armonización fiscal de las normativas tributarias de los territorios históricos se plantean tres cuestiones: determinación de la competencia para realizar la transposición al ordenamiento interno de las directivas tributarias, efectos del incumplimiento del plazo de transposición y consecuencia de una transposición incorrecta.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones, es decir, a la *determinación de la competencia para llevar a cabo la transposición*, es preciso atender, como acertadamente han puesto de manifiesto José Rubí Cassinello y Gemma Martínez Bárbara en los trabajos anteriormente citados, a la titularidad de la capacidad normativa respecto al tributo al que se refiera la directiva que debe ser transpuesta. En el caso de los impuestos directos, como los Territorios Históricos son titulares de la capacidad normativa de forma prácticamente ilimitada, la incorporación al ordenamiento interno corresponde a las instituciones competentes de aquéllos que deberán hacerlo respetando lo establecido en la directiva comunitaria y en el Concierto Económico. Sin embargo, en el caso de los impuestos indirectos la transposición al ordenamiento interno de las directivas aprobadas por la Unión Europea en orden a la armonización fiscal, no puede ser efectuada directamente por las instituciones de los Territorios Históricos, pues estos carecen de competencia normativa. Por tanto, deberán esperar a que el Estado efectúe la transposición y después realizar la incorporación al sistema tributario correspondiente respetando lo regulado en el Concierto Económico.

Aunque la opinión mayoritaria sostiene que *la transposición de la directiva corresponde al titular de la capacidad normativa del tributo* al que afecte la disposición comunitaria que debe ser objeto de transposición, Gemma Martínez Bárbara señala en su estudio citado anteriormente que el Tribunal Supremo interpretó en una sentencia del año 1999 que una transposición del Derecho comunitario por parte de los Territorios Históricos diferente a la realizada por el Estado supone automáticamente el incumplimiento de los principios de armonización y coordinación fiscal exigidos por el Concierto Económico, lo cual, añade, se opone al criterio del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que ha interpretado en diversas sentencias que una regulación distinta por parte de los Territorios Históricos es admisible siempre que no se vulneren los principios generales del Concierto Económico. Añade la citada autora que la mencionada sentencia del Alto Tribunal es la única conocida por ella en tal sentido. En relación con esta cuestión, conviene recordar que la Directiva 2010/24/UE, que se refiere a la asistencia mutua entre los Estados miembros en materia de recaudación, se transpuso al ordenamiento tributario vizcaíno directamente por la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, aprobada entre otros motivos para esa finalidad, sin que se produjera ningún tipo de reparo, lo que avala la tesis de los citados autores.

Debemos indicar que la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral General Tributaria autorizan en sus artículos 11.9 y 8.2, respectivamente, la utilización del decreto foral normativo como instrumento específico del ámbito tributario para la adaptación de las normas tributarias. Dicha herramienta jurídica

**La transposición de las directivas que se refieran a cuestiones fiscales ha de hacerse a través de ley o de norma foral, pues en materia tributaria rige el principio de reserva de ley o norma foral**





resulta especialmente útil cuando procede adaptar al sistema fiscal de Bizkaia directivas comunitarias de armonización que se refieran a impuestos en los que, de conformidad con el Concierto Económico, el Territorio Histórico de Bizkaia no tiene capacidad normativa y por ello dicha adaptación se realiza en los mismos términos empleados en la transposición al régimen común.

Para analizar los *efectos del incumplimiento del plazo de transposición* de la directiva debemos atender a la titularidad de la capacidad normativa en relación con el tributo al que se refiera la disposición comunitaria. Si la competencia normativa corresponde al Estado y el incumplimiento del plazo de transposición es consecuencia de la inacción u omisión de las instituciones estatales, los Territorios Históricos no podrán suplir mediante la aprobación de disposiciones normativas tal carencia. En el supuesto de los tributos directos, la no incorporación al sistema tributario foral por la falta de diligencia de las instituciones del Territorio Histórico correspondiente sí sería imputable a las mismas, dada la capacidad normativa de aquéllos respecto a tales impuestos.

Además, es preciso indicar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que transcurrido el plazo establecido para la transposición de la directiva, los particulares pueden alegarla ante el juez e invocar su aplicación directa siempre que las disposiciones de aquella sean incondicionales y suficientemente precisas. *La directiva, al expirar el plazo de transposición, tiene un efecto directo vertical, pero no entre particulares.* La situación no es simétrica desde el punto de vista del Estado miembro, pues éste no puede invocar la aplicación de la directiva correspondiente en contra del particular. Esta conclusión se deriva del principio según el cual quien incumple no puede beneficiarse de su propio incumplimiento.

**El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que transcurrido el plazo establecido para la transposición de la directiva, los particulares pueden alegarla ante el juez e invocar su aplicación directa siempre que las disposiciones de aquella sean incondicionales y suficientemente precisas**

Además, en los artículos 258 al 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (que se corresponden a los artículos 226 al 228 del Tratado de la Unión Europea) se establece un medio otorgado a la Comisión para el control de la aplicación del Derecho comunitario por los Estados miembros: el llamado *procedimiento de infracción*. El artículo 258 contiene una serie de reglas sobre el procedimiento de infracción más frecuente que es el que persigue la corrección por parte del Estado miembro infractor de una situación que no respeta una disposición normativa de la Unión Europea, por ejemplo, porque no ha transpuesto en plazo una directiva o se ha transpuesto erróneamente. Está prevista la posibilidad de que la Comisión, en el caso de que el Estado miembro presunto infractor no responda al envío de una solicitud de información (carta de emplazamiento) en la que se le pide que indique las medidas que piensa adoptar o ha adoptado para respetar el derecho de la Unión Europea o de que su respuesta no elimine las sospechas de infracción, pueda recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Además cualquier otro Estado miembro puede, en su caso, recurrir por supuesto incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados. También esta prevista la obligación del Estado miembro declarado infractor por dicho tribunal, de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia correspondiente.

Esta situación se ha dado recientemente en dos cuestiones, una relativa al tipo impositivo de determinados productos sanitarios y otra en relación con el régimen especial de las agencias de viaje.

En efecto, el 17 de enero de 2013 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó una sentencia en la que se declara que el Reino de España incumple la directiva comunitaria al aplicar un tipo de gravamen reducido para el IVA de una serie de productos sanitarios a los que, de acuerdo con la normativa de la Unión, no corresponde tal tipo impositivo. En el texto, el citado Tribunal insta al Estado español a gravar esos productos utilizados en el campo de la salud sin ser medicamentos al tipo general, lo que constituye un serio problema para las Comunidades Autónomas, porque supone un mayor gasto sanitario, y para las empresas fabricantes o distribuidoras de tales productos pues ven peligrar una parte notable de sus ventas.

Por lo que se refiere al régimen especial de la agencias de viaje en el IVA, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada el 26 de septiembre de 2013 estableció que diversos países habrán de



adecuar su normativa interna a la comunitaria. En el caso español son tres los asuntos que deben considerarse como contrarios al derecho de la Unión Europea: la exclusión del régimen especial de las ventas de viajes organizados por agencias mayoristas, pero efectuadas por agencias minoristas; la autorización a las agencias de viaje para, en algunos casos, consignar en la factura una cuota global sin que la misma guarde relación con el IVA efectivamente repercutido al cliente; y la autorización a las agencias de viaje, cuando operan en régimen especial, para determinar la base imponible del impuesto de forma global por cada período impositivo y no operación por operación.

Gemma Martínez Bárbara en su trabajo anteriormente citado señala el problema en el caso de la imposición indirecta si el Estado no transpusiera correctamente a su sistema tributario las directivas de armonización comunitaria, porque los Territorios Históricos se encontrarían en la disyuntiva de respetar el artículo 2.Uno. Quinto o los preceptos del Concierto Económico, que niegan su capacidad normativa en esta materia.

*Importancia de la doctrina de la Comisión Europea y del TJUE en la normativa foral:* La importancia de la doctrina de la Comisión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la elaboración de la normativa tributaria vizcaína ha sido puesta de manifiesto en diversas ocasiones. Sirva como ejemplo lo indicado en los párrafos 5 y 6 del preámbulo de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el primero de ellos, al objeto de destacar la necesidad de una nueva regulación del citado tributo, se indica que: “Además, durante este período de tiempo, tanto la Comisión como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea para desarrollar sus normas sobre la tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea, y una serie de medidas para fomentar la coordinación de las políticas fiscales que eliminen tanto la competencia fiscal perjudicial como el establecimiento de medidas que pudieran ser consideradas como ayudas de Estado a los efectos del Tratado de la Unión Europea.”

En el párrafo siguiente se destaca el pleno respeto de la nueva norma foral a esa doctrina comunitaria, se mencionan las principales cuestiones por ella afectadas y se afirma que: “La nueva regulación del Impuesto que se contiene en esta Norma Foral es plenamente respetuosa con esa doctrina y con esos esfuerzos de coordinación, y por tanto, presta especial atención a la regulación de las normas sobre inclusión en la base imponible de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes, al tratamiento de las situaciones de subcapitalización, al tratamiento de la eliminación de la doble imposición, a la imposición de salida de las entidades que trasladan su residencia o sus activos al extranjero o la asunción de las recomendaciones generadas a partir de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, aprovechando la experiencia acreditada desde la aprobación de la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades por medio de la Norma Foral 6/2007, de 26 de marzo, en este sentido.”

## IV. LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN LOCAL DE LOS MUNICIPIOS DE BIZKAIA.

Aunque las normas de la Unión Europea en el ejercicio de competencias en materia tributaria también son de aplicación a las Entidades locales de Bizkaia, las principales limitaciones de su capacidad para establecer y exigir tributos derivadas de las reglas de armonización son las contempladas en el Concierto Económico, en las leyes del Parlamento Vasco y en la normativa foral de Bizkaia.

### A. La armonización con el Estado de los tributos locales.

En los artículos 39, 40 y 41 del *Concierto Económico* se establece, respectivamente, que los Impuestos sobre Bienes Inmuebles, Actividades Económicas y Vehículos de Tracción Mecánica se regularán por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos. En el artículo siguiente se reconoce a dichas instituciones la capacidad para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las Entidades locales, atendiendo a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando



las normas de armonización previstas en el artículo 3 del citado texto concertado que sean de aplicación en esta materia, sin que puedan establecerse figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco. Todo lo cual pone de manifiesto que los tres impuestos citados se configuran como tributos de carácter obligatorio, mientras los Impuestos sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y sobre Instalaciones, Construcciones y Obras pueden establecerse o suprimirse mediante las correspondientes ordenanzas fiscales municipales.

Conviene señalar que el artículo 3 del Concierto Económico contiene, además de normas de armonización aplicables con carácter general a todas las figuras impositivas del sistema tributario, una que es específica del Impuesto sobre Actividades Económicas. Nos estamos refiriendo a la que establece la obligación de utilizar la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo. Dicha limitación se debe a la necesidad de disponer de clasificaciones homogéneas para la elaboración y análisis de estadísticas.

## **B. Armonización de la imposición local atendiendo a la normativa de la Comunidad Autónoma del País Vasco.**

La armonización interna de los tributos locales se encuentra regulada en el artículo 7 de la Ley 3/1989. En él se establece la obligación de armonizar la determinación del ámbito de aplicación del hecho imponible, del sujeto pasivo, del tipo de gravamen o cuotas de tarifa y del devengo, así como el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias. Lo cual pone, una vez más, de manifiesto la intensidad de la armonización exigida por la Ley 3/1989.

## **C. Armonización de la imposición local atendiendo a la normativa foral.**

Las instituciones competentes del Territorio Histórico de Bizkaia han ejercido su competencia en el ámbito de los tributos locales atendiendo, junto a las normas de armonización contenidas al respecto en el Concierto Económico y en la Ley 3/1989, a los principios de autonomía y de suficiencia financiera de los Municipios. Respecto al primero es preciso tener en cuenta que de acuerdo con lo establecido en el artículo 48. Quinto del Concierto Económico el nivel de autonomía de las Entidades locales vascas no puede ser inferior al que tengan las de régimen común. El segundo de los principios citados exige que los tributos municipales permitan la cobertura duradera de los gastos que hayan de financiarse con esa fuente de ingresos locales.

La Diputación Foral de Bizkaia ha ejercido su competencia armonizadora respecto a los tributos locales, básicamente, con la promulgación de la Norma Foral General Tributaria, la Norma Foral 5/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales, la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, y las Normas Forales que regulan cada uno de los cinco impuestos locales.

La Norma Foral General Tributaria establece en su artículo 1 los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia y señala que son de aplicación a la Administración tributaria foral y a las Entidades Locales en los términos establecidos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales de este Territorio Histórico. Por tanto, dado que la Norma Foral General Tributaria aparece como fuente del ordenamiento tributario local, los Entes Locales deberán adaptarse a la misma en la regulación de los tributos municipales. Esto se pone claramente de manifiesto en los recargos e intereses de demora, pues el artículo 10.1 de la Norma Foral de Haciendas Locales establece que: "En la exacción de los tributos locales y de los restantes ingresos de derecho

**Dado que la Norma Foral General Tributaria aparece como fuente del ordenamiento tributario local, los Entes Locales deberán adaptarse a la misma en la regulación de los tributos municipales**



público de las entidades locales, los recargos e intereses de demora se exigirán y determinarán en los mismos casos, forma y cuantía que para los tributos de la Hacienda Foral.”

En concordancia con lo anterior en el artículo 7.1 de la Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales, se indica que la Norma Foral General Tributaria será aplicable a las Entidades Locales, con las especialidades contenidas en la primera.

En ese precepto se añade que asimismo, “las Entidades Locales deberán adaptarse a las Normas Forales reguladoras de los Impuestos Locales y las disposiciones dictadas para su desarrollo. Las disposiciones dictadas en desarrollo de la Norma Foral General Tributaria serán de aplicación cuando expresamente se establezca en las ordenanzas fiscales.”

En la letra c) del artículo 6 de la Norma Foral 9/2005, se proclama el principio de armonización fiscal referente al sistema tributario señalando expresamente el fin perseguido con dicho precepto. En efecto, se dispone que los tributos que establezcan las Entidades Locales deberán, en todo, caso, “respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y asignación de recursos.”

Por otra parte, en el artículo 5.1 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Haciendas Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, (cuyo texto refundido ha sido aprobado por el Decreto Foral Normativo 5/2013, de 3 de diciembre) se establece otra norma armonizadora, ésta referente al documento de elaboración periódica más relevante, pues se señala que los Presupuestos Generales de las Entidades Locales se elaborarán atendiendo al principio de equilibrio financiero de modo que, con respecto a cada uno de los presupuestos, la totalidad de los ingresos cubra el importe de los gastos.

En los artículos 15 y 16 de la Norma Foral de Haciendas Locales se regulan, respectivamente, el contenido de las ordenanzas fiscales y la elaboración, publicidad y publicación de dichas disposiciones municipales.

Las *manifestaciones más relevantes de la capacidad reguladora de los Ayuntamientos en lo referente a los impuestos locales* se ponen, principalmente de manifiesto, en la posibilidad de establecer o suprimir mediante la aprobación de las ordenanzas municipales correspondientes los Impuestos sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y de Instalaciones, Construcciones y Obras, la fijación de los tipos impositivos dentro de los límites establecidos en la Norma Foral reguladora del impuesto de que se trate, el establecimiento de determinadas bonificaciones, el plazo de pago de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva y la posibilidad de aplazar sin intereses este tipo de deudas si la solicitud se ha presentado en período voluntario.

El *establecimiento de los Impuestos* sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y de Instalaciones, Construcciones y Obra, dado su condición de voluntarios, requiere previamente acuerdo de imposición y aprobación de la ordenanza correspondiente.

En lo que se refiere a los *tipos impositivos*, sin entrar en el análisis pormenorizado de la regulación en cada uno de los tributos locales, puede afirmarse que los Ayuntamientos tienen capacidad para modificar los tipos impositivos o las cuotas municipales mínimas (caso del Impuesto sobre Actividades Económicas) mediante la aplicación de diversos índices o coeficientes con diversas limitaciones, ello permite que cada Corporación Municipal actúe sobre la presión fiscal derivada de estos tributos que sus ciudadanos deben soportar.

En cuanto a la competencia de las Entidades Locales para establecer *bonificaciones*, baste destacar expresamente la regulada en el apartado 2 del artículo 10 de la Norma Foral de Haciendas Locales e indicar la existencia de otras en las normas reguladoras de cada uno de los impuestos municipales. Según dicho precepto las Entidades Locales y en las condiciones que se prevean en las ordenanzas, podrán establecer una bonificación de hasta el 5 por 100 de la cuota a favor de los obligados tributarios que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

El *plazo de pago* de los tributos de cobro periódico y notificación colectiva supone una diferencia destacada respecto a lo establecido en la normativa de régimen común. En efecto, en la letra d) del número 1 del artículo 60 de la Norma Foral General Tributaria se establece que el plazo para el pago en período voluntario de las deudas resultantes de liquidaciones de cobro periódico y notificación colectiva es el señalado



reglamentariamente. Pues bien, en el artículo 15 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia se fija dicho plazo del 10 de septiembre a 10 de octubre o inmediato posterior si el último día de plazo es inhábil, además, se añade que en circunstancias excepcionales, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas podrá modificar dichos plazos. Conviene indicar que el ámbito de aplicación del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia es la Administración foral, que las disposiciones dictadas en desarrollo de la Norma Foral General Tributaria serán de aplicación en los impuestos locales cuando expresamente lo establezcan las ordenanzas fiscales (párrafo tercero del número 1 del artículo 7 de la Norma Foral de Haciendas Locales) y que, de acuerdo con su artículo 10.2, las entidades locales podrán establecer en sus ordenanzas plazos para el pago de las deudas diferentes a los recogidos en la Norma Foral General Tributaria. Por el contrario, en el número 3 del artículo 62 de la Ley General Tributaria se dispone que el pago de este tipo de deudas, si no tienen establecido otro plazo en sus normas reguladoras, deberá realizarse en el período comprendido entre el uno de septiembre y el veinte de noviembre. Todo ello pone de manifiesto que el nivel de capacidad normativa de los ayuntamientos de Bizkaia es superior al de los municipios de régimen común, fruto de la mayor consideración a la autonomía municipal por parte de las instituciones competentes de dicho Territorio Histórico.

Los Ayuntamientos pueden conceder *aplazamientos o fraccionamientos de pago* de las deudas que sean de vencimiento periódico y notificación colectiva sin exigir intereses de demora cuando las ordenanzas fiscales así lo prevean, siempre que hubieran sido solicitados en período voluntario, en las condiciones y términos que prevea la ordenanza y que el pago total de aquéllas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo (artículo 10.2 de la Norma Foral de Haciendas Locales).

Como *conclusión* de todo lo anteriormente expuesto, podemos añadir que los sistemas tributarios tienen un impacto directo en la localización de las actividades de producción de bienes y servicios. También podemos afirmar que la armonización fiscal es relevante debido a que tanto los tributos directos como los indirectos pueden distorsionar las libertades fundamentales del mercado único. Por ello, las reformas fiscales tienen que plantearse como un compromiso razonable entre la capacidad normativa de las instituciones componentes y el respeto al funcionamiento del mercado único, aunque ello pueda suponer una notable reducción de la facultad de regular el sistema impositivo. Será la mejor manera de evitar la presentación de recursos ante los tribunales internos o ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se aumentará la seguridad jurídica y se conseguirá una asignación eficiente de los recursos económicos. ■