

# La participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN

Gemma Martínez Bárbara

---

**Sumario:** I. Aproximación a la cuestión. II. Participación de representantes de las Instituciones del País Vasco en los grupos de trabajo del Consejo Europeo-ECOFIN. A) Los supuestos obstáculos jurídicos constitucionales y comunitarios. B) La efectividad de la participación de las Instituciones del País Vasco. 1. El grupo de trabajo del Código de Conducta. 2. El grupo de trabajo de fiscalidad directa BICCIS y el País Vasco. III. Conclusiones y valoración.

**Resumen:** La autora efectúa un análisis sobre la incidencia que el proceso de armonización fiscal europea tiene en la capacidad normativa de los Territorios Históricos, centrándose principalmente en la participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN, en los que se tratan cuestiones que afectan a la competencia de los Territorios Históricos derivada del Concierto Económico y que se hizo efectiva de manera tardía en abril de 2011.

*Palabras clave:* CAPV, Concierto Económico, armonización fiscal europea, fiscalidad directa, ECOFIN, Código de Conducta, BICCIS.

## I. APROXIMACIÓN A LA CUESTIÓN

La participación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN constituye la consecuencia natural de la conjunción de dos realidades jurídicas. Por una parte, las competencias que el bloque de constitucionalidad —Constitución Española, Estatuto de Autonomía del País Vasco y Concierto Económico— reconoce en materia fiscal a la CAPV. Por otra, la incorporación del Reino de España al ordenamiento jurídico comunitario en 1986.

Es frecuente encontrar estudios y comentarios doctrinales analizando las consecuencias y límites que la pertenencia al ordenamiento jurídico español origina en el ejercicio de las competencias fiscales de la CAPV. Incluso, especialmente en estos últimos años, el debate jurídico se centra con intensidad en el ámbito interno de la CAPV, en la interrelación de los sis-

temas fiscales de los tres Territorios Históricos y en los límites para las competencias forales en materia fiscal derivados de principios estatutarios, como el de armonización fiscal, que atribuyen un grado de protagonismo de difícil concreción, tal y como se viene observando, al Parlamento Vasco.

Sin embargo, los innegables y notables efectos que la pertenencia a la Unión Europea produce sobre las competencias de las instituciones de la CAPV y sobre su manera de ejercerlas resultan ser menos conocidos, salvo en su vertiente negativa, es decir, en relación a aquellos supuestos en los que bien la Comisión Europea, bien el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, han considerado que las Instituciones de los Territorios Históricos en ejercicio de sus competencias para mantener, establecer y regular los sistemas tributarios forales, reconocidas en el artículo 1 del Concierto Económico, han vulnerado alguna de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o la política de ayudas de Estado recogida en los artículos 107 y 108 del mismo Tratado.

Pues bien, el presente análisis trata de equilibrar la balanza, y para ello abordaré uno de los aspectos positivos de la pertenencia de la CAPV al ordenamiento jurídico comunitario, a saber, el de ser protagonistas activos en el proceso de armonización fiscal europea mediante la participación de sus representantes en aquellos grupos de trabajo del Consejo Europeo, en su formación ECOFIN, en los que se tratan cuestiones que inciden en las competencias fiscales de la CAPV.

Como comentario preliminar, recordaré que a pesar de que, en virtud del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de la Constitución de 1978, el Estado español es el único interlocutor válido ante la Unión Europea, con independencia de la distribución competencial interna a los distintos niveles institucionales existentes, no es menos cierto que desde su integración en el Mercado Común en 1986, el Derecho comunitario tiene una clara incidencia en las materias competencia de las Comunidades Autónomas o, en lo que a nuestro interés se refiere, de los Territorios Históricos de la CAPV. Por ello, los Territorios Históricos se convierten en sujetos activos y pasivos en el proceso de armonización fiscal comunitario europeo, como titulares exclusivos de las competencias normativas en materia fiscal en el ámbito de la CAPV, fundamentalmente en fiscalidad directa.

Comenzaremos por recordar que los Tratados, pilares sobre los que se asienta la construcción europea, no atribuyen a las Instituciones comunitarias potestades normativas directas en materia fiscal, no existiendo un auténtico ordenamiento jurídico fiscal entendido como un conjunto orgánico de impuestos europeos, superpuesto al de los Estados miembros y fruto del ejercicio de una competencia plena de las Instituciones comunes en materia fiscal. No sólo esto, sino que los sistemas fiscales de la UE difieren sustancialmente entre sí, tanto en su estructura como en la carga impositiva que de ellos se deriva<sup>1</sup>.

Es por ello que la creación de un sistema fiscal europeo no se incluye entre los objetivos principales de la Unión contenidos en el artículo 2 del Tratado de Funcionamiento de la

---

<sup>1</sup> Véase el documento de la Comisión Europea: *Taxation trends in the European Union*, 2012. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en).

Unión Europea, ni tampoco se encontraba entre los objetivos del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

Los sistemas tributarios, como fuente de recursos e instrumento de política económica, constituyen el último reducto de poder soberano en manos de los Estados Miembros, que han ido perdiendo paulatinamente, en el proceso de construcción del mercado único europeo, otras señas de identidad económica, tales como la política arancelaria, la monetaria e incluso la presupuestaria, que se ve sometida a un intenso seguimiento y control del cumplimiento de los criterios de convergencia y estabilidad y a fuertes restricciones y sanciones en caso de su incumplimiento.

A pesar de ello, el hecho cierto es que los Estados Miembros en el proceso de construcción europea cedieron parte de su soberanía fiscal a las Instituciones comunitarias que surgieron como consecuencia de los Tratados constitutivos. Las competencias fiscales así asumidas se limitan al ámbito de la armonización fiscal en determinados impuestos o en aspectos concretos de los mismos, teniendo en cuenta, como ya se ha mencionado, que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

En el caso del Estado español y en lo que a las competencias fiscales se refiere, la auto-limitación derivada del principio de armonización fiscal europeo afecta no sólo al poder tributario normativo central sino también a los poderes tributarios de los territorios forales, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas de los sistemas de Concierto Económico o de Convenio, teniendo éstos que subordinarse al marco jurídico comunitario.

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

Por su parte, el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, ya contenido en el Concierto desde 1981. Esta precisión es la inclusión de un segundo párrafo en el artículo 2.Uno.Quinto, inexistente en el Concierto de 1981, en referencia expresa a la materia tributaria, estableciendo que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos «deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea».

La interpretación de este principio general y el punto de engarce entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el Derecho Comunitario europeo ha sido objeto de análisis en varias ocasiones por los tribunales, que han determinado que:

«... el fuero tributario del Territorio Histórico... fundado en razones históricas tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de las Comunidades Europeas, constituidas por Estados miembros con una larga historia, que han limitado, no ya su fuero, sino su soberanía histórica, de manera que a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones de los Territorios Históricos... hay que contemplar no sólo nuestras leyes, sino también el ordenamiento jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión etc... porque ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad de mercado comunitario, y así, se desprende también del artículo 3.º (actual 2.º) apartado Quinto del Concierto Económico que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera»<sup>2</sup>.

La única disposición relevante en el Tratado constitutivo europeo de carácter específicamente fiscal era el artículo 93, que se encontraba en el Capítulo 2 del Título VI de la Tercera parte, justo a continuación de las normas sobre competencia, alejado formal y conceptualmente de los principios comunitarios de los primeros artículos. En la actualidad, su contenido se reproduce en el artículo 113 del TFUE, con idéntica ubicación, ocupándose exclusivamente de la armonización de la fiscalidad indirecta y afectando a los impuestos sobre el volumen de negocios (IVA), los impuestos sobre consumos específicos (gravámenes sobre hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol y bebidas derivadas) y otros impuestos indirectos, referencia esta última que comprende el gravamen sobre la concentración de capitales.

Así, el artículo 113 del TFUE establece:

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

Por el contrario, todavía no existe en el TFUE una disposición equivalente al artículo 113 (ex art. 93) para la imposición directa. Cuando las Instituciones Comunita-

---

<sup>2</sup> STS de 12.09.1996. Otras en el mismo sentido: STS de 13.10.1998, STS de 22.10.1998, STSJPV de 12.02.1998.

rias han intervenido, de forma más o menos explícita, sobre las legislaciones fiscales nacionales reguladoras de la fiscalidad sobre la renta, y lo han hecho en escasas pero notorias ocasiones y únicamente en relación a aspectos puntuales, han utilizado la habilitación competencial del artículo 115 (ex art. 94), un precepto que no se ocupa explícitamente de la fiscalidad, sino que trata de la aproximación de las disposiciones normativas de los Estados miembros que incidan directamente en el funcionamiento del mercado interior.

El artículo 115 reza así:

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

Tanto el artículo 113 como el 115 del TFUE requieren la unanimidad de los Estados Miembros pero, mientras que el concepto de armonización fiscal juega en el marco de la imposición indirecta y está prevista expresamente en el TFUE, la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido el título competencial, mucho más débil que el de la armonización, utilizado por la Comisión y el Consejo para lograr los escasos y lentos avances en la armonización de los impuestos directos con los que se cuenta en la actualidad.

Como resultado, la labor de armonización fiscal, plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados Miembros, ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos (en argot comunitario *accisas*) y de los impuestos que gravan la concentración de capitales.

En todos estos casos, la labor armonizadora de la Unión Europea afecta, en los cinco sistemas fiscales del Estado español, al Impuesto sobre el Valor Añadido, a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre operaciones societarias, siendo, además, destacable la ausencia de capacidad normativa en fiscalidad indirecta de los territorios forales.

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

Es por ello que la armonización de la imposición directa ha sido mínima y en su proceso se han puesto de manifiesto las intensas tensiones que se producen entre la acción armonizadora de las instituciones europeas y la competencia fiscal soberana de los Estados. De esta forma, se han regulado mediante Directivas comunitarias aspectos puntuales de la im-

posición directa, como, por ejemplo, las relaciones entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos Estados o las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, absorciones y escisiones a nivel comunitario, mereciendo especial mención el proceso de aproximación de legislaciones que se está llevando a cabo en la actualidad para el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades, en el que nos centraremos en el siguiente apartado de este estudio.

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

En general, la doctrina en materia de fiscalidad comunitaria<sup>3</sup> utiliza los términos armonización o integración positiva y armonización o integración negativa para referirse a los dos procesos desarrollados por las Instituciones de la Unión para el logro de los objetivos del mercado único. Por mi parte, voy a utilizar, asimismo, esta terminología ya que refleja claramente los límites que afectan a la soberanía fiscal de los Estados Miembros, así como a la de los Territorios Históricos del País Vasco, derivados, bien de la producción legislativa de la Unión, armonización positiva, bien de la interpretación de la legislación supranacional realizada por las Instituciones comunitarias, fundamentalmente el Tribunal de Justicia Europeo y la Comisión europea, que se traduce en obligaciones de no hacer, o armonización negativa.

Si observamos los avances que se han producido en las últimas décadas, parece bastante evidente que la exigencia de unanimidad requerida por el Tratado para establecer medidas legislativas comunes en materia impositiva, a través de Directivas, supone un freno al potencial que se podría atribuir a las Instituciones europeas en materia de armonización positiva. Tampoco otros instrumentos jurídicos no vinculantes, conocidos como *soft law*, como las Comunicaciones, Directrices o Recomendaciones, han dado suficientes frutos por el momento en el logro del establecimiento de una política fiscal coordinada por parte de los Estados Miembros. Por su parte, la armonización o integración negativa llevada a cabo por el Tribunal de Justicia Europeo ha conseguido exitosamente eliminar una serie de obstáculos fiscales para el buen funcionamiento del mercado único, primordialmente en relación con aquellas medidas fiscales de los Estados Miembros que implicaban discriminaciones en casos de relaciones transfronterizas.

A todo lo anterior añadiríamos otras vías de armonización negativa, en una acepción amplia del término, como son la coordinación de las acciones de política fiscal de los Estados Miembros y la integración de las políticas fiscales. A esta categoría pertenece precisamente el Código de Conducta institucionalizado como *working group* en el seno del ECOFIN, en el que nos centraremos más adelante.

<sup>3</sup> LANG M. *et al.*, *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, 2012.

## II. PARTICIPACIÓN DE REPRESENTANTES DE LAS INSTITUCIONES DEL PAÍS VASCO EN LOS GRUPOS DE TRABAJO DEL CONSEJO EUROPEO-ECOFIN

La participación de las Instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten asuntos fiscales, que tienen incidencia sobre las facultades reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos, ha sido uno de los asuntos más polémicos, con mayores connotaciones políticas y de mayor proyección mediática de los relacionados con el régimen de Concierto.

Debemos recordar que, en el año 2001, fue éste uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el Concierto de 2002; garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación, que originó una prórroga unilateral del Concierto<sup>4</sup> y la aprobación tardía en mayo del 2002 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto vigente en la actualidad<sup>5</sup>.

Este principio general, que deja en manos del Estado la determinación de los cauces y mecanismos de colaboración en el ámbito internacional, se introdujo en el Concierto de 1981 en el proceso de concertación de 1997 y, en la medida en que la internacionalización de las relaciones económicas va en aumento y que la armonización fiscal en el ámbito europeo es una realidad de evolución lenta pero constante, adquiere cada vez mayor relevancia.

Así, el artículo 5.Tres del Concierto de 1981 contenía la siguiente previsión: «El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico»; cuestión distinta es que la puesta en funcionamiento de dichos mecanismos, que permanecía a merced de la voluntad del Estado, no fuese arbitrada y que ello propiciara la posición de los negociadores vascos ante el nuevo Concierto de 2002.

De hecho, el artículo 4.Dos del vigente Concierto reproduce de forma literal lo dispuesto en el Concierto anterior, ya que, a la vista de la alternativa final presentada por la Administración del Estado en el proceso de negociación<sup>6</sup> y de la imposibilidad de acercamiento de posturas, los negociadores vascos en su propuesta de Acuerdo global de 30 de diciembre de 2001 renunciaron a introducir cambio alguno en el contenido del artículo 5.3 del Concierto Económico de 1981, proponiendo la incorporación de idéntica redacción al Concierto de 2002. No obstante lo anterior, reclamaron un Acuerdo bilateral en la Comisión Mixta de Concierto para establecer los mecanismos de participación efectiva de las Instituciones

<sup>4</sup> Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE de 31.12.2001).

<sup>5</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24.05.2002).

<sup>6</sup> Los documentos para el análisis del proceso negociador han sido facilitados a la autora por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

del País Vasco en todos los ámbitos en que se traten materias relacionadas con el Concierto Económico, de manera similar a como se articulan estos procesos de participación en otras regiones europeas. Acuerdo que debía adoptarse en el plazo de 6 meses y que, como veremos, llegó 9 años más tarde, en 2010, no haciéndose efectivo hasta abril de 2011.

### A) Los supuestos obstáculos jurídicos constitucionales y comunitarios

Siempre hemos considerado que no estábamos ante un problema jurídico sino de voluntad política por parte del Estado a la hora de arbitrar dichos mecanismos de participación. No hay que negar la evidencia de que, siendo los Territorios Históricos del País Vasco soberanos en materia tributaria, se torna imprescindible su presencia, a través de los cauces que se acuerde o que se estimen oportunos, en aquellos foros bien de ámbito comunitario o de ámbito internacional en los que se traten cuestiones o materias que incidan en el contenido del Concierto Económico, fundamentalmente en aquellos en los que se traten cuestiones de fiscalidad directa, materia en la que disfrutan de plena competencia.

En cualquier caso, el País Vasco no demandó nada en el proceso negociador del Concierto de 2002 sobre lo que la Administración del Estado no fuera consciente o sobre lo que existiesen obstáculos jurídicos para su puesta en marcha.

Por una parte, no hay obstáculo constitucional, estatutario o derivado del Concierto que impida la presencia de representantes de los Territorios Históricos, junto con representantes estatales, en las negociaciones tendentes a la adopción de medidas sobre armonización fiscal o sobre aproximación de legislaciones en el ámbito de la Unión Europea; por otra, la posibilidad de dicha presencia está permitida e incluso potenciada por el Tratado, siendo usual en Estados de estructura federal, como Alemania, donde representantes de los Länder participan en cuestiones de su interés junto a los representantes federales.

A diferencia de lo que ocurre con las regiones de otros Estados Miembros descentralizados, desde un punto de vista del ordenamiento jurídico interno español, la petición de participación de las Instituciones vascas sacaba a la luz el problema aún no resuelto de la inexistencia de reconocimiento constitucional de la situación de las Comunidades Autónomas frente a la Unión, estableciéndose la articulación de sus posiciones a través del modelo de Conferencias Sectoriales, que otorga a las Comunidades Autónomas una posición jurídica débil por su carencia de eficacia jurídica. El reconocimiento de dicha participación pasaba por resolver la inexistencia de cauces internos de integración de las Comunidades Autónomas en la estructura general del Estado, reivindicación de todas las Comunidades Autónomas en relación a las materias de su competencia; problema mayor que el gobierno central no quería abordar y menos debatir.

Por tanto, las reticencias a la participación vasca en el Consejo ECOFIN no son de extrañar si tenemos en cuenta las dificultades con las que ha ido avanzando el sistema general de participación de las Comunidades Autónomas en otras formaciones del Consejo en materias políticamente menos sensibles, derivadas de una cultura centralista a la hora de con-



cebir el Estado, al menos en los asuntos europeos, en clara contradicción con el espíritu descentralizador de la Constitución de 1978.

Esta práctica condujo, además, a una situación perversa en el escenario comunitario, pues no sólo se privaba directamente a las instituciones vascas del derecho a intervenir en el ámbito comunitario, de forma incoherente con la configuración competencial diseñada por el bloque de constitucionalidad, sino que, a menudo, las reticencias internas a la hora de interpretar el Concierto se habían trasladado a Bruselas, careciendo muchas veces las autoridades comunitarias de interlocutores que defendieran adecuadamente la figura del Concierto y, consecuentemente, transmitieran una idea adecuada de lo que el Concierto Económico es y el ordenamiento constitucional español contempla.

Por ello, en el proceso de negociación del presente Concierto, la administración del Estado reiteraba constantemente que esta cuestión «no forma parte de los contenidos propios del Concierto» y que el gobierno tenía una serie de límites derivados del ordenamiento constitucional a la hora de darle una solución. Límites que, al parecer, se desvanecieron sin necesidad de ninguna reforma del ordenamiento jurídico interno en 2011, cuando dicha participación se hizo efectiva.

En cuanto a los alegados obstáculos para la participación de las Instituciones vascas derivados del ordenamiento jurídico comunitario, se hallan fundamentados en la interpretación clásica de los Tratados europeos, que, como tratados internacionales que son, no legitiman a las entidades subestatales más allá de su participación consultiva en el Comité de las Regiones. Sin embargo, analicemos por qué consideramos infundada dicha postura que, sobre todo tras la firma del Tratado de Lisboa, ha perdido gran parte de sus adeptos.

En el ordenamiento jurídico comunitario, la gran reforma de los Tratados realizada en Maastricht supuso el reconocimiento y la irrupción del hecho regional en el ordenamiento jurídico y la creación del Comité de las Regiones, órgano consultivo de composición heterogénea que agrupa a regiones, con y sin competencias legislativas, e incluso a algunas entidades locales.

El artículo 146 del Tratado de Maastricht admitía la posibilidad de la presencia de representantes de las regiones en su seno al indicar que: «El Consejo estará compuesto por un representante de cada Estado miembro de rango ministerial, facultado para comprometer al gobierno de dicho Estado miembro». Este mismo Tratado contempla, por primera vez, el principio de subsidiariedad en la escena europea.

Sin embargo, fue el Tratado de Ámsterdam de 1997 el que ofreció la oportunidad, aprovechada por tres de los Estados de la Unión de estructura compleja de mayor tradición federalista, Bélgica, Austria y Alemania, de subscribir una declaración, relativa a la subsidiariedad, por la que señalaban que este principio afectaba, además de a los Estados Miembros, a sus entidades subestatales.

En este sentido, la Declaración n.º 3 establecía:

«Para los Gobiernos alemán, austriaco y belga, es evidente que la acción de la Comunidad Europea, de conformidad con el principio de subsidiariedad, no

sólo afecta a los Estados miembros sino también a sus entidades, en la medida en que éstas disponen de un poder legislativo propio que les confiere el Derecho constitucional nacional».

Sorprendentemente, España se mantuvo al margen de la declaración, dejando pasar una oportunidad histórica de integrar en el derecho comunitario primario, la descentralización competencial derivada del Estado de las Autonomías de 1978, así como del pacto constitucional con los territorios forales contenido en la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

Aunque tal vez no debiera extrañarnos tanto, si tenemos en cuenta que, ya con anterioridad y con ocasión de la firma del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas, el Reino de España había desaprovechado la primera oportunidad, única y crucial de incardinar el Concierto Económico en el ordenamiento jurídico comunitario, al no incluir un protocolo específico en el que se reconociese la peculiaridad del poder foral fiscal vasco y navarro, a diferencia de lo que ocurrió con Canarias y Ceuta y Melilla que cuentan con un protocolo propio.

Fue el Tratado de Lisboa, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, el que supuso un importante paso adelante en el camino hacia el reconocimiento e integración de las regiones en Europa. Asimismo, otorga una mayor importancia a los niveles regionales y locales en el marco del principio de subsidiariedad para que las decisiones se tomen de la forma más próxima posible a los ciudadanos a los que afectan, adjuntándose al Tratado un protocolo específico a estos efectos.

Este Tratado reconoce expresamente, por primera vez, el principio de autonomía local y regional en el seno de los Estados miembros de la UE. Así el artículo 4.2 TFUE establece:

«2. La Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional.

Respetará las funciones esenciales del Estado, especialmente las que tienen por objeto garantizar su integridad territorial, mantener el orden público y salvaguardar la seguridad nacional. En particular, la seguridad nacional seguirá siendo responsabilidad exclusiva de cada Estado miembro».

## B) La efectividad de la participación de las Instituciones del País Vasco

La implicación de los poderes regionales en los asuntos comunitarios puede ser contemplada desde dos ópticas: la correspondiente a la fase ascendente del Derecho comunitario, o fase de formación del mismo, y la fase descendente o de aplicación e implementación del Derecho comunitario.

La participación de los Territorios Históricos en la fase descendente o de aplicación de las normas ha sido ampliamente analizada por otros ponentes de estas Jornadas.

En cuanto a la fase ascendente, como ya se ha mencionado, la evolución en relación con la participación autonómica desde la fecha de la adhesión del Reino de España a las Comunidades Europeas ha venido marcada por la reticencia de los distintos gobiernos españoles a permitir la presencia directa de las Comunidades Autónomas en los diferentes órganos decisorios comunitarios. Una muestra más de ello es la negativa a hacer efectiva la participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del Consejo ECOFIN cuando se traten temas que afectan directamente a su competencia.

Visto que el ordenamiento jurídico español no contempla el reconocimiento constitucional de la proyección de las competencias internas en el escenario internacional, a diferencia de éste, otros Estados Miembros de estructura federal, como Alemania, Austria y Bélgica, reaccionaron con determinadas reformas constitucionales y legislativas, haciendo posible la participación directa de sus regiones en el ámbito decisorial comunitario.

Alemania procedió a la modificación de su Ley Fundamental de Bonn en 1992. Desde entonces existe un artículo específico en el texto constitucional que regula la participación de los Länder en el ámbito comunitario. La eventual infracción de los postulados de este artículo supone que las normativas correspondientes puedan ser recurridas y, en su caso, declaradas inconstitucionales, lo que constituye una garantía de primer orden para los Estados federados.

En el caso austriaco, la participación de sus Länder también goza de reconocimiento constitucional, ya que, al adherirse Austria a la UE en 1995, había previamente adaptado su Carta Magna al efecto. Así, de manera similar a Alemania, se establece la obligatoriedad de la toma en consideración de la posición común de las regiones en materia de su competencia. Del texto constitucional se desprende, incluso, la posibilidad de que se transfiera a los Länder la representación en el Consejo, coparticipando con el representante del Estado Federal. Legítima aspiración que está en la ambición de los gobernantes del País Vasco en la actualidad.

En el caso de Bélgica, no fue necesaria una reforma del texto constitucional, ya que la posibilidad de la participación regional se encontraba suficientemente regulada a través del Acuerdo General de Cooperación de 8 de marzo de 1994, firmado por el Estado, las regiones y las comunidades, en virtud del cual un grupo formado por los diferentes niveles de gobierno afectados por la política exterior nombra los miembros de la delegación belga, los cuales negocian en posición de igualdad, siendo coordinados por el Ministerio de Asuntos Exteriores. Las prerrogativas de información de que goza la Cámara Federal en los procesos de negociación y modificación de Tratados llegan a extenderse a las Cámaras regionales.

En los tres casos mencionados se aprecia una voluntad política de introducir en las cartas magnas los mecanismos de participación adecuados para que las entidades subestatales con competencias legislativas defiendan sus intereses ante las instancias comunitarias. Lo anterior se produce sin quebranto del principio de soberanía estatal y sin interferencia en los

intereses que el Estado debe representar, en los que participan a su vez las entidades subestatales.

En el caso de la participación de las Instituciones vascas en los foros europeos en los que se acuerdan materias que incidan en el Concierto Económico, existían dos vías para hacer efectiva la misma.

La primera, dentro del marco legal general diseñado por el Estado, hubiera supuesto la utilización de la vía derivada de la previsión contenida en la Disposición Adicional Primera de la Ley 2/1997, de 15 de marzo, por la que se regula la Conferencia para Asuntos Relacionados con las Comunidades Europeas.

En ella se establece que aquellas cuestiones propias de la participación en los asuntos relacionados con las Comunidades Europeas, que afecten en exclusiva a una Comunidad Autónoma o que tengan para ésta una vertiente singular en función de su especificidad autonómica, se tratarán, a iniciativa de cualquiera de las partes y de mutuo acuerdo, mediante instrumentos de cooperación de carácter bilateral.

Tanto las singularidades propias de la Comunidad Foral de Navarra, con su régimen de Convenio, como las de la CAPV, con su régimen de Concierto, podrían haber dado lugar al establecimiento de un instrumento de cooperación de carácter bilateral para la participación en asuntos de naturaleza fiscal o tributaria de ámbito europeo, sin perjuicio de que el resto de las Comunidades Autónomas en régimen de cesión en asuntos fiscales puedan acogerse al marco general de participación establecido por el Estado en la citada Ley.

Una segunda vía, a mi juicio más acorde con los regímenes fiscales propios de la CAPV y de la CFN en materia de fiscalidad, que contemplan la existencia de órganos paritarios en el propio Concierto Económico y en el Convenio, sería, en el caso de la CAPV, residenciar en la Comisión Mixta del Concierto Económico o en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la adopción de los instrumentos de cooperación necesarios a fin de que el Estado garantice la participación efectiva de las Instituciones vascas en relación con las materias que incidan en la aplicación y ejecución del Concierto.

Nueve años después, fue esta última la utilizada para hacer efectiva, a partir de abril de 2011, la participación de representantes del País Vasco en algunos de los grupos de trabajo del ECOFIN en los que se tratan cuestiones relacionadas con las competencias fiscales de los Territorios Históricos.

Así, en el acuerdo de apoyo a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 alcanzado por el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista en el Congreso, se contempló expresamente la puesta en marcha de esta cuestión. Como consecuencia de dicho acuerdo político, la Comisión Mixta del Concierto aprobó, en reunión celebrada en noviembre de 2010, un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participaran directamente, integrando la delegación del Estado español, en los siguientes grupos de trabajo del ECOFIN: D4- Cuestiones tributarias, D5- Código de Conducta y D8- Lucha contra el fraude, en los cuales el representante del Estado será el que manifieste la posición española, sin perjuicio de la participación vasca en la formación de la misma.

El Acuerdo adoptado dice así:

«En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2001, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico, información sobre cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.

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

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

Desde entonces, la asistencia a dichos grupos de trabajo se cubre permanentemente o bien por personal funcionario de las Haciendas Forales, o bien por personal adscrito a la Delegación del Gobierno Vasco en Bruselas.

A estos efectos, la Diputación Foral de Bizkaia fue nombrada por acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para representar al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D5- Código de Conducta. Asimismo, las otras dos Diputaciones Forales han delegado su representación en la Hacienda Foral de Bizkaia en uno de los grupos de trabajo más relevantes de la actualidad, el de Fiscalidad Directa (D4), que es aquél en el que se está analizando la propuesta de Directiva realizada por la Comisión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS).

### 1) *El grupo de trabajo del Código de Conducta*

Ante los escasos resultados y avances que su estrategia armonizadora estaba ofreciendo, la Comisión europea a mediados de los años 90 manifestó su intención de modificar la estrategia de armonización positiva que, en materia de fiscalidad directa, había seguido, e inició una nueva estrategia de coordinación de las políticas fiscales de los Estados Miembros, que aún hoy se mantiene, utilizando recomendaciones o instrumentos de *soft law*, destacando los Códigos de Conducta, que establecen guías de actuación uniforme para los Estados miembros pero que carecen de fuerza coercitiva desde un punto de vista jurídico o

jurisdiccional y que han demostrado ser instrumentos decisivos para el acercamiento de los sistemas tributarios de la Unión en fiscalidad directa.

La Comisión era consciente de que los Estados Miembros estaban utilizando sus políticas fiscales para realizar una dura competencia fiscal de carácter lesivo o desleal, lo cual, en terminología de la propia Comisión, conduce a una degradación fiscal, riesgo derivado de la competición en un marco de falta de armonización.

Así lo puso de manifiesto en el primer documento comunitario de análisis de este fenómeno<sup>7</sup>, al identificar la falta de coordinación de los sistemas tributarios o, peor aún, la competencia, en ocasiones desleal o pernicioso, entre los Estados, como causa de distorsiones en el mercado único y como elemento que contribuía a generar desempleo. Se producía una contradicción entre la existencia de una política económica capaz de eliminar obstáculos monetarios, pero estéril en lo que se refiere a la eliminación de las barreras fiscales. La Comisión se mostraba por ello especialmente contraria a la erosión de los ingresos fiscales de los Estados Miembros, máxime en un momento en el que todos ellos estaban realizando importantes esfuerzos para satisfacer los criterios de Maastricht en materia de disciplina presupuestaria.

Surge de esta manera el impulso por la Comisión y, en concreto, por el Comisario de Fiscalidad Mario Monti de una de las vías de armonización negativa por excelencia, que es la de la acción política conjunta. En este contexto, el 1 de diciembre de 1997, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas ECOFIN alcanzó un acuerdo de carácter político, calificado por muchos de histórico, sobre un paquete de medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal pernicioso.

Entre los elementos incluidos en este paquete destacaba la Resolución relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas<sup>8</sup>, como instrumento idóneo para prevenir las distorsiones económicas y la erosión de las bases imponibles en el seno de la Comunidad. A fin de llevar a cabo estos ambiciosos objetivos, se acordó la creación de un Grupo de Trabajo de evaluación de aquellas medidas fiscales que provocasen una competencia fiscal pernicioso entre los Estados Miembros. En paralelo, se solicitó a la Comisión que elaborase una serie de normas en las que se contuvieran las condiciones para la concesión de ayudas de Estado de carácter fiscal.

El análisis se fundamenta en el hecho, puesto de manifiesto por la Comisión, de que la competencia fiscal que generan los regímenes fiscales particularmente generosos produce como consecuencia lógica el desplazamiento de la presión fiscal de los Estados miembros desde las formas de actividad económica más fácilmente deslocalizables hacia las bases imponibles derivadas del factor trabajo que son, por definición, las menos móviles. El Código de Conducta se propuso poner remedio a este fenómeno, estableciendo unos límites a la competencia fiscal allí donde no se había podido actuar a través de la vía clásica de la armonización de las legislaciones fiscales nacionales.

<sup>7</sup> SEC(96) 487, de 20 de marzo de 1996, «La política fiscal en la Unión europea».

<sup>8</sup> Resolución del 1 de diciembre de 1997, DOCE de 6.1.1998.

En cuanto a su naturaleza, el Código de Conducta no es una norma jurídica sino una medida comunitaria de *soft law* en forma de Resolución conjunta, que fue adoptada no sólo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los Estados Miembros, reunidos en su seno con la finalidad de fijar las líneas de actuación de las Instituciones comunitarias y de los Estados Miembros en esta materia. La propia Resolución establece que el Código de Conducta afecta a una competencia primaria de los Estados Miembros, la fiscalidad directa de las empresas, por lo que no se utiliza un instrumento jurídicamente vinculante, sino que se trata de un compromiso político formal de los gobiernos de los Estados Miembros sin fuerza vinculante, a *gentlemen agreement*. Dicho compromiso en absoluto impide la aplicación a los Estados Miembros y a la Unión de las disposiciones del Tratado, de tal forma que ni influye en sus respectivas competencias, ni afecta a los derechos y obligaciones del Tratado. Por consiguiente, el Código de conducta no puede tener ninguna función de armonización explícita ni directa. Más concretamente, el Código de conducta no sirve para reducir las diferencias en la imposición que grava a las empresas, establecidas en los distintos Estados Miembros.

Dicho Grupo de Trabajo, conocido como Grupo Primarolo, se constituyó formalmente en el Consejo ECOFIN de 9 de marzo de 1998<sup>9</sup> y se comprometió a evaluar las medidas fiscales de los distintos Estados Miembros que pudiesen provocar una competencia desleal de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Conducta como indicadores del carácter potencialmente pernicioso de una medida fiscal. Los Estados Miembros por su parte se comprometían a informar sobre las medidas fiscales que pudiesen caer dentro de su ámbito.

En cuanto a los criterios para calificar una medida como potencialmente perniciosa que podría llevar a su evaluación positiva por la Comisión, tanto el Código como el Informe Primarolo establecen que deben calificarse como potencialmente perniciosas aquellas medidas fiscales que determinan un nivel efectivo de imposición netamente inferior a los niveles generalmente aplicados en el Estado Miembro concernido, y que tienen, o que potencialmente pueden tener, una incidencia sensible en la localización de la actividad empresarial en el territorio de la Comunidad. Tal nivel de imposición puede venir fijado por el tipo impositivo, por la forma de determinar la base imponible, o por cualquier otro elemento de la obligación tributaria.

Además, también se consideran como medidas perniciosas o lesivas:

- Los incentivos fiscales otorgados exclusivamente a los no residentes y las medidas concebidas para las transacciones efectuadas con no residentes.
- Las medidas aisladas completamente de la economía nacional, de manera que los ingresos fiscales nacionales no resulten afectados.

---

<sup>9</sup> Conclusiones del Consejo de 9 de marzo de 1998 referentes a la implantación del grupo Código de Conducta (imposición sobre las empresas), en DOCE de 1 de abril de 1998. El grupo, que se reunió por primera vez el 8 de mayo de 1998, eligió como Presidenta a la señora Dawn Primarolo, *Paymaster General* del Tesoro británico, adoptando por tanto la denominación informal de «Grupo Primarolo» que aún hoy se mantiene.

- Los beneficios que se otorgan aun cuando no exista actividad real alguna ni presencia económica sustancial del beneficiario en el territorio del Estado Miembro que las establece.
- La utilización de normas para determinar los beneficios derivados de actividades internas de los grupos de empresas multinacionales que no se ajusten a los principios generalmente reconocidos a nivel internacional, por ejemplo, las que se conceden en contra de los principios acordados en el seno de la OCDE en materia de precios de transferencia.
- La aplicación de medidas fiscales opacas, en particular, si la aplicación de las disposiciones legales se lleva a cabo a nivel administrativo con falta de transparencia y discrecionalidad.

Al aprobar el Código de Conducta, los Estados miembros se comprometieron, por una parte, a abstenerse de introducir nuevas medidas fiscales que de acuerdo con los criterios anteriores pudieran resultar potencialmente perniciosas (*standstill clause*), y por otra, a proceder al desmantelamiento en el plazo más breve posible de todas aquellas ya existentes y destinadas a la atracción a un Estado Miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros Estados (*rollback clause*). Pero, además, también se obligaron a intercambiar recíprocamente información sobre las medidas fiscales vigentes, o en proyecto, siempre que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código, y a institucionalizar un grupo encargado de convalidar las medidas fiscales anteriores así como a supervisar las informaciones referentes a las mismas.

En noviembre de 1999, el Grupo Primarolo dio traslado al Consejo de su informe final<sup>10</sup>, que contenía un análisis sobre el listado de medidas que podían ser consideradas potencialmente perniciosas, tras haber examinado casi 300 regímenes de beneficios fiscales, por cumplir con los criterios establecidos en el Código de Conducta y afectar de manera decisiva a la localización de las actividades económicas dentro de la Comunidad. De entre los regímenes examinados se identificaron 66 medidas fiscales como perniciosas, entre las que se encontraba un régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco: el Régimen especial de los Centros de coordinación, dirección y financieros regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos<sup>11</sup>. Entre las medidas analizadas también se encontraban las vacaciones fiscales vascas de 1993, que finalmente no se calificaron como medidas perniciosas, sin perjuicio de su posterior calificación de ayudas de Estado.

Por lo que se refiere a la cláusula *rollback*, en las conclusiones del Consejo ECOFIN del 1 de diciembre de 1997, se estableció que a partir del 1 de enero de 1998 el desmante-

<sup>10</sup> Informe final del Grupo sobre el Código de Conducta presentado al Consejo en el ECOFIN de 29 de noviembre de 1999. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/primarolo\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf)

<sup>11</sup> Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia (BOB 07.07.1993), Norma Foral 11/1993, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa (BOG 08.07.1993) y Norma Foral 18/1993, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Álava (BOTH 16.07.1993), respectivamente.



lamiento tendría que llevarse a cabo en el plazo de cinco años, de tal forma que el periodo transitorio finalizaría el 31 de diciembre de 2002, aunque podía justificarse un plazo más largo en circunstancias particulares, que se deberían evaluar en el Consejo.

En marzo de 2003, el Consejo avaló finalmente el informe del Grupo Primarolo, sancionando como perniciosas 66 medidas. Casi al mismo tiempo, los Estados Miembros presentaban sus listas de disposiciones legislativas modificadoras de los regímenes fiscales cuestionados, a fin de acomodarse a las decisiones del Consejo.

En cuanto a los efectos sobre la normativa tributaria de los Territorios Históricos, éstos, en aquel momento sin participación directa en el seno del grupo de trabajo, también se vieron obligados a aplicar la cláusula *rollback*, tal y como hemos comentado. En la redacción original de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, aprobada en 1996, el Capítulo III del Título VIII estaba dedicado a la regulación del Régimen especial de los Centros de dirección, de coordinación y financieros (CDCF). Idéntico régimen se encontraba regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los otros dos Territorios Históricos y de Navarra, no así en la legislación tributaria de territorio común.

Su calificación como regímenes fiscales potencialmente perjudiciales desde el punto de vista comunitario provocó su inclusión entre las medidas a derogar necesariamente por los Territorios Históricos en el Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, de 18 de enero de 2000, entre el Estado y el País Vasco conocido como «paz fiscal».

En Bizkaia dicha derogación se efectuó mediante la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, con efectos desde el 5 de abril de 2000<sup>12</sup>.

Ya desmantelados los regímenes perjudiciales identificados en el Informe Primarolo prácticamente en su totalidad, el grupo del Código de Conducta continúa sus trabajos informando semestralmente al Consejo y, por fin, como hemos mencionado, desde abril de 2011 representantes de las Instituciones del País Vasco acuden, formando parte de la representación española, a las reuniones de este grupo de trabajo, como consecuencia del cumplimiento tardío por parte del Estado español de lo dispuesto en el Concierto Económico<sup>13</sup>.

Para algunos de los Estados implicados, el Código de Conducta se considera casi una experiencia del pasado. Con las nuevas adhesiones de Estados entre 2004 y 2007, el proceso de revisión de los regímenes perniciosos de los nuevos Estados Miembros estuvo mar-

---

<sup>12</sup> BOB 09.05.2002. En Araba/Álava el régimen se derogó mediante la Norma Foral 7/2000, de 29 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para dar cumplimiento a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 (BOTHA 05.05.2000). En Gipuzkoa, la derogación se efectuó mediante la Norma Foral 3/2000, de 13 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral del impuesto sobre Sociedades para dar cumplimiento a los acuerdos de la comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 (BOG 17.03.2000).

<sup>13</sup> La autora de este trabajo es una de las personas que, en su condición de personal funcionario de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo «D5 Código de Conducta» en representación de las instituciones vascas.

cando la pauta de trabajos del Código, residenciado en el análisis técnico de las medidas, que se encauza a través de la notificación por parte de los Estados de los regímenes potencialmente perjudiciales y de la aceptación por parte de éstos de la revisión y propuesta de modificación, en su caso, de los mismos.

Sin embargo, la Comisión, en su Comunicación «Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal»<sup>14</sup>, dio un nuevo impulso al grupo de trabajo del Código de Conducta al conseguir un compromiso de los Estados Miembros para eliminar las medidas que fomentan la competencia fiscal lesiva en los países dependientes o asociados de la Unión Europea, como Liechtenstein o Suiza, además de promocionar estas prácticas en terceros países. Pues bien, estas actividades formaron parte del programa de trabajo del Grupo del Código de Conducta de la Unión Europea para 2009, 2010 y 2011 y a fecha de hoy se continúa con ellos.

Mencionamos de manera telegráfica las principales tareas que está abordando el grupo de trabajo del ECOFIN «Código de Conducta D-5» en el segundo semestre de 2013, bajo la presidencia de Lituania:

a) Extensión a terceros países de los principios del Código de Conducta: Suiza. Los Estados Miembros rechazan la propuesta contenida en el *non paper* presentado de Suiza por insuficiente para el cumplimiento de los criterios del Código. La Comisión informa del estado de situación de las negociaciones y pone de manifiesto que se observa un cierto cambio de actitud en Suiza, que parece estar finalmente dispuesta a acometer la adecuación a los criterios del Código de algunas de las medidas que pueden ser consideradas como potencialmente perjudiciales. Sin embargo, al parecer no cabe esperar resultados a corto plazo por estar pendientes de desarrollo los debates internos entre los cantones. Los Estados miembros consideran necesario mantener la presión sobre las autoridades suizas.

b) Mantenimiento del *statu quo* (*Standstill*):

- Chipre. Régimen de *Patent Box*.
- Reino Unido. Isla de Man. Impuesto sobre ventas minoristas.
- Bélgica. Modificación del régimen belga del régimen en vigor de *Patent Box*, al objeto de aplicarlo a las PYMES.

Se acuerda en todos los casos continuar con el siguiente paso del procedimiento de evaluación, es decir, la presentación de una descripción acordada entre la Comisión y el Estado Miembro afectado del régimen en cuestión, para determinar si procede o no a su evaluación formal conforme a los criterios del Código.

c) Desmantelamiento (*Rollback*). Reino Unido.

Gibraltar. *Income Tax Act 2010*. Se acuerda continuar con el proceso de evaluación, para lo cual España trabajará con la Comisión para identificar los aspectos concretos que deberán ser objeto de evaluación.

<sup>14</sup> COM (2009) 201, de 28.04.2009.

Sin embargo, tal y como se había anunciado informalmente por parte de la Comisión, dicha evaluación ha quedado en suspenso ya que la Comisión ha anunciado, con fecha 16 de octubre de 2013<sup>15</sup>, la apertura de una investigación exhaustiva para verificar si el nuevo régimen del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar favorece selectivamente a determinadas categorías de empresas, infringiendo las normas de la UE sobre ayudas estatales.

En junio de 2012, la Comisión recibió una denuncia de España sobre la regulación del *Income Tax Act 2010*, en la que se alegaba que el régimen concedía una ventaja selectiva a las sociedades extraterritoriales mediante el efecto combinado de la aplicación del sistema territorial y la exención fiscal de las rentas pasivas. A consecuencia de esta denuncia, la Comisión ya efectuó una investigación preliminar.

En consecuencia, y hasta que el procedimiento de ayudas de Estado iniciado por la Comisión no finalice, el grupo Código de Conducta deberá interrumpir los trabajos y abstenerse del análisis del régimen gibraltareño.

## 2) El grupo de trabajo de fiscalidad directa BICCIS y el País Vasco

De todos los grupos de trabajo en los que están participando representantes de las Instituciones vascas, y como instrumento futuro de armonización fiscal de gran potencial en fiscalidad de las empresas, merece una mención especial el grupo que, dentro de la formación D4 relativa a la fiscalidad directa, se dedica a analizar la conocida como propuesta BICCIS.

La Comisión Europea publicó, el 16 de marzo de 2011, una propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)<sup>16</sup>, esto es, un sistema común para calcular la base tributaria de las empresas que operen en la UE. La propuesta pretende reducir considerablemente la carga administrativa, los costes de cumplimiento y la inseguridad jurídica que afectan actualmente a las empresas de la UE por tener que ajustarse hasta un número de 28 regímenes nacionales para determinar sus beneficios imponibles. La BICCIS significaría que las empresas podrían acogerse a un sistema de ventanilla única para presentar sus declaraciones fiscales y podrían consolidar todos los beneficios y pérdidas en que incurran en toda la UE. Los Estados Miembros mantendrán plenamente su derecho soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades. Según estimaciones de la Comisión, la BICCIS ahorraría 700 millones de euros cada año a las empresas de toda la UE gracias a los menores costes administrativos y otros 1.300 millones de euros gracias a la consolidación. Además, la propuesta proporcionaría a las empresas que deseen expandirse fuera de sus fronteras un ahorro de hasta 1.000 millones de euros y haría más atractivo el mercado europeo para los inversores extranjeros.

<sup>15</sup> Este anuncio se ha realizado mediante comunicado de prensa de la Comisión IP/13/955 coincidiendo con la celebración de las Jornadas «Concierto Económico. Fiscalidad. Derecho Comunitario».

<sup>16</sup> COM (2011) 121 final, de 16 de marzo de 2011. Propuesta de Directiva al Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

En julio de 2004, la Comisión Europea presentó un documento no oficial sobre la base imponible común, que fue discutido en la reunión informal del ECOFIN de septiembre de 2004. En dicha reunión se acordó la creación de un Grupo de trabajo para avanzar en los trabajos hacia una base imponible común, asesorando a la Comisión en la materia desde un punto de vista técnico. Dicho Grupo de trabajo estaría formado por expertos de los Estados miembros y de los servicios de la Comisión.

En mayo de 2007, la Comisión adoptó una Comunicación sobre la «Aplicación del programa comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)»<sup>17</sup>. Posteriormente, ese mismo año, los servicios de la Comisión prepararon un documento de trabajo sobre «La base imponible consolidada común del Impuesto de Sociedades: posibles elementos de la configuración técnica»<sup>18</sup>, fijando un posible esquema de los principios aplicables a la base consolidada común del impuesto de sociedades, comenzando por juntar los diversos elementos estructurales de la base para formar un conjunto coherente de normas.

Finalmente, fue en el primer trimestre de 2011 cuando la Comisión adaptó la propuesta legislativa sobre la BICCIS que tendrá que discutirse en el Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros antes de ser aprobada definitivamente.

La propuesta BICCIS consiste en una serie unificada de normas que las sociedades que desarrollan su actividad en la UE podrían aplicar para calcular sus beneficios imponibles. Esto es, en virtud de la propuesta cualquier sociedad o grupo de sociedades tendría que atenerse exclusivamente a un único régimen para computar su renta imponible en la UE, en lugar de cumplir normas distintas en cada Estado Miembro en el que opere.

Con arreglo a la BICCIS, las sociedades que operen en varios Estados Miembros de la UE se verían únicamente obligadas a presentar una declaración fiscal en relación con el conjunto de su actividad en la UE, siguiendo las reglas del Estado de residencia de la sociedad. Esta declaración fiscal consolidada única serviría para determinar la base imponible de la sociedad, y así todos los Estados Miembros en los que la sociedad desarrolle una actividad tendrían derecho a gravar una parte proporcional de la misma, calculada con arreglo a una fórmula específica basada en tres factores de igual ponderación: activos, mano de obra y ventas. Este procedimiento se llevaría a cabo a través de las autoridades tributarias del Estado Miembro principal de la sociedad que coordinaría los oportunos controles y medidas de seguimiento de las declaraciones, sistema de «ventanilla única».

La propuesta de Directiva BICCIS no tiene intención de armonizar los tipos del Impuesto de Sociedades de los Estados Miembros, y seguirán siendo los propios Estados Miembros

<sup>17</sup> COM (2007) 223 final, de 2 de mayo de 2007.

<sup>18</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/ccctbwp057\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_en.pdf)

los competentes en determinar sus tipos de gravamen, incluso con las sociedades que hagan uso de la BICCCIS, ya que la BICCCIS se refiere únicamente a la base imponible y no al tipo impositivo. Lo que sí pretende la BICCCIS es crear más transparencia con respecto a la situación real de este impuesto en los Estados Miembros, propiciando una competencia fiscal más leal en la UE.

Por otra parte, la aplicación de la BICCCIS será optativa, esto es, las sociedades que consideren que este régimen armonizado realmente les va a beneficiar pueden optar por acogerse a él, mientras que las demás sociedades podrán seguir estando sujetas a sus regímenes nacionales. Las sociedades tendrán que acogerse al régimen BICCCIS por un mínimo de cinco años, para evitar así que lo adopten y lo abandonen por motivos de planificación fiscal. Por otra parte, la consolidación es un aspecto crucial de la BICCCIS, ya que comporta el pleno reconocimiento de la actividad transfronteriza realizada por una sociedad dentro de la UE. Igualmente, la consolidación eliminará la necesidad del complejo sistema de precios de transferencia que actualmente se aplica a las ventas intragrupo transfronterizas.

Además, la propuesta de Directiva contiene normas contra la evasión fiscal para que los grupos no puedan transferir artificialmente sus beneficios de un Estado miembro a otro. También contiene una cláusula general antifraude y medidas antifraude específicas, como una restricción de la deducibilidad de los intereses en determinados casos y una excepción a la exención de que disfrutaban las rentas extranjeras, en otros casos.

En abril de 2011, justo en el momento en que el grupo D4 de fiscalidad directa empezaba la andadura de este ambicioso proyecto, los representantes de las Instituciones vascas se incorporaron al grupo de trabajo BICCCIS<sup>19</sup>. A mi juicio, este grupo de trabajo técnico brinda una oportunidad única al País Vasco de poner de manifiesto que en esta materia, aunque formando parte de la delegación que representa al Estado español, cuenta con competencias legislativas propias y con una Hacienda autónoma, es decir, que es uno más a estos efectos y que su particularidad derivada del hecho regional debería ser expresamente contemplada en el modelo de armonización y consolidación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para lograrlo su primer aliado debe ser el Estado español, con el que ya pudo contar en el único procedimiento verdaderamente relevante para la esencia del régimen del Concierto Económico en la Unión: la cuestión prejudicial que dio lugar a la sentencia del TJUE de 11 de setiembre de 2008, por todos conocida.

Los trabajos del grupo siguen avanzando. La reunión del D6 «Grupo de Alto Nivel», del que los representantes de la CAPV no forman parte, celebrada en marzo de 2013, puso de manifiesto el consenso generalizado entre los Estados Miembros sobre que el grupo de trabajo técnico D4 divida su trabajo en dos etapas, de manera que en el segundo semestre de 2013 se concentren los esfuerzos del grupo en todas las cuestiones relacionadas con la de-

---

<sup>19</sup> La autora de este trabajo es una de las personas que, en su condición de personal funcionario de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo «D4. Fiscalidad directa. BICISS» en representación de las instituciones vascas.

terminación de la base imponible, dejando para una fase posterior las relativas a la consolidación de la misma.

En el primer semestre de 2013, la Presidencia irlandesa preparó un texto transaccional para avanzar en la labor técnica relacionada con el cálculo de la base imponible. Durante este segundo semestre y bajo la Presidencia lituana se continúan revisando estos trabajos técnicos.

### III. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN

**Primera:** La capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios, reconocida por el EAPV y por el Concierto Económico, se encuentra limitada por una triple armonización fiscal: la derivada del ordenamiento jurídico comunitario, la derivada del ordenamiento jurídico estatal y la derivada del ordenamiento jurídico autonómico de la CAPV.

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

**Segunda:** La armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea no constituye en sí misma un objetivo comunitario sino que es un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios de los Estados Miembros sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

La armonización fiscal, *stricto sensu*, está expresamente prevista en el artículo 113 del TFUE para el ámbito de la imposición indirecta y, en la actualidad, el proceso de armonización fiscal entre los Estados Miembros está en un estadio avanzado y ofrece resultados satisfactorios. Por el contrario, en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal no está expresamente previsto y el título competencial utilizado por las Instituciones comunitarias para impulsarlo es la aproximación de legislaciones, artículo 115 del TFUE, arrojando escasos y lentos avances y limitándose a aspectos puntuales vinculados fundamentalmente al respeto a las libertades fundamentales del Tratado.

**Tercera:** La acción normativa a través de las Directivas, conocida como armonización fiscal positiva, ha sido muy limitada y de escasa intensidad en el ámbito de la fiscalidad directa, lo que ha originado la aparición de lo que la doctrina denomina armonización fiscal negativa, que consiste en la obligación de no hacer, impuesta tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo, a través de sus sentencias, como por la Comisión, mediante sus Decisiones.

En este proceso de armonización fiscal negativa, la Comisión europea ha impulsado la creación y el funcionamiento de una serie de instrumentos de *soft law* que han logrado la acción voluntaria conjunta y coordinada de los Estados Miembros y han supuesto un importan-

te progreso en el camino de la armonización tributaria europea, destacando entre ellos los grupos de trabajo en el seno del ECOFIN.

**Cuarta.** Tras más de 20 años de incumplimiento por parte del Estado de la previsión contenida en el artículo 4 (ex art. 5) del Concierto Económico, que originó el bloqueo en la negociación del vigente Concierto, la Comisión Mixta de Concierto aprobó en 2010 un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participen directamente, integrando la delegación del Estado español, en los grupos de trabajo del ECOFIN en los que se tratan cuestiones de competencia de los Territorios Históricos.

La asistencia a las reuniones de los grupos de trabajo, D-4 —Cuestiones Tributarias—, D-5 —Código de Conducta— y D-8 —Lucha contra el fraude—, por parte de representantes de los Territorios Históricos comenzó en abril de 2011. La posición del Estado es manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición.

**Quinta.** La incorporación de representantes de las Instituciones del País Vasco al grupo de trabajo del Código de Conducta del ECOFIN en abril de 2011, una vez solventados los problemas derivados de aquellas medidas (régimen especial de los Centros de Dirección de Coordinación y Financieros) que en su día estuvieron en vigor en los Territorios Históricos y que fueron calificadas como potencialmente perjudiciales, presenta, a nuestro juicio, una doble vertiente positiva. Por una parte, otorga a los sistemas tributarios vascos el derecho de manifestar, a través del portavoz de la delegación española, sus observaciones y objeciones a los regímenes presentados por los Estados Miembros en el seno de este grupo, a fin de que, en su caso, sean considerados como potencialmente perjudiciales por la posibilidad de que generen competencia desleal para el resto de sistemas tributarios de la Unión al cumplir los criterios establecidos en el Código. Por otra parte, su participación directa en el grupo supone un compromiso y una obligación para los Territorios Históricos, la misma que para el resto de los Estados Miembros que componen el grupo, de notificar todos aquellos proyectos de nuevas medidas fiscales que tengan intención de implementar en sus sistemas y que, según los criterios del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas, puedan resultar perjudiciales.

**Sexta:** Merece una mención especial el grupo que, dentro de la formación D4 relativa a la fiscalidad directa, se dedica a analizar la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCCIS), de 16 de marzo de 2011. Indudablemente los Territorios Históricos del País Vasco, única región europea con competencias normativas plenas en fiscalidad empresarial, se ven afectados en la misma medida que los 28 Estados Miembros por esta propuesta de Directiva BICISS.

A *priori*, el modelo de reparto competencial contenido en el Concierto Económico para la tributación de las personas jurídicas, basado en el criterio de residencia para la

competencia normativa y la de inspección y en el volumen de operaciones en función del lugar donde éstas se realizan para el ingreso del impuesto, tiene grandes similitudes con la filosofía que impera en el proyecto de Directiva BICCCIS, por lo que la armonización de los sistemas tributarios del País Vasco a su contenido no debería suponer un proceso traumático.

Una vez que la Directiva sea aprobada, los Territorios Históricos verán cómo su margen de autonomía regulatoria en relación al Impuesto sobre Sociedades, configurado por el Concierto Económico como tributo concertado de normativa autónoma, que en este momento es muy amplio dentro del marco concertado, se reducirá en la misma medida que la armonización de esta figura tributaria se va implementando en la Unión. Así, los ajustes fiscales a la base imponible derivada del resultado contable de las empresas, auténticos instrumentos en manos de los Territorios Históricos que responden frecuentemente a tratamientos incentivadores para el logro de unos determinados fines de política fiscal, deberán acomodarse al marco establecido por la Directiva.

A esto habría que añadir la complejidad que le va suponer a las administraciones tributarias vascas, con menos recursos que las de cualquier Estado Miembro por muy pequeño que sea, el establecimiento de un sistema de «ventanilla única» dentro de la Unión. Todo ello dando por hecho que las incógnitas derivadas de cómo van a afrontar la Europa de los Estados y el Estado español la incorporación de dos regiones, País Vasco y Navarra, plenipotenciarias en esta materia, a un sistema de tributación empresarial armonizado pensado para los Estados, van a ser resueltas en el sentido de integrar a ambas en condiciones de igualdad. Incógnitas que se pondrán de manifiesto fundamentalmente cuando la fase de consolidación de la Directiva BICCCIS se vea perfeccionada y se determinen los criterios de reparto de la declaración única.

**Séptima:** Esta participación en los grupos de trabajo del ECOFIN se valora de manera muy positiva desde las Instituciones vascas. Resulta evidente, por una parte, que en la transferencia de competencias realizada por el Estado español a la Unión con su adhesión al Tratado, también se produjo una cesión de la competencia fiscal foral del País Vasco y de Navarra, y, por otra, que si el ejercicio por parte de los Territorios Históricos de sus competencias fiscales puede llegar a producir una violación del Derecho Comunitario imputable no al País Vasco sino al Estado español, resulta imprescindible que el País Vasco pueda tomar parte en los procesos de adopción y aplicación del Derecho Comunitario.

En la actualidad, el País Vasco debería intentar dar un paso más. Tomando como modelo el caso austriaco, debería aspirar a la posibilidad de que se transfiera a las Instituciones vascas la representación en el Consejo, coparticipando con el representante del Estado en aquellos asuntos que incidan directamente en el Concierto Económico. Legítima aspiración de difícil logro, a mi juicio, teniendo en cuenta el marcado carácter político del Consejo y la peculiar idiosincrasia del Estado español en los asuntos relacionados con la participación de las regiones en el ámbito comunitario.



Ante una ya anunciada próxima modificación del Concierto Económico, al objeto fundamentalmente de concertar las nuevas figuras tributarias que se han introducido recientemente en el sistema tributario de territorio común, el País Vasco pretendería, además, por un lado, la inclusión expresa en el apartado Dos del artículo 4 de la asistencia de representantes de las instituciones vascas a determinados grupos de trabajo del ECOFIN, lo que ya es una realidad, al objeto de dotar de garantía y estabilidad a dicha participación y, por otro, retomar aquellas aspiraciones de participación vasca en otros foros internacionales, incorporándose directamente a las correspondientes delegaciones del Estado español, como la OCDE, en los que también se traten materias de su competencia, que no se vieron satisfechas en la negociación del Concierto de 2002.