LA CUESTIÓN COMPETENCIAL INTERNA EN MATERIA DE HACIENDA: INSTITUCIONES GENERALES Y TERRITORIALES

Barneko eskumen-arazoa Ogasun-arloan:
erakunde orokorrak eta lurraldekoak

The Question of Internal Jurisdiction over Tax Matters:
General and Regional Institution

Fernando DE LA HUCHA CELADOR
Universidad Pública de Navarra / Nafarroako Unibertsitate Publikoa

Fecha de recepción / Jasotze-data: 9 de mayo de 2019
Fecha de evaluación / Ebaluazio-data: 19 de junio de 2019
Fecha de aceptación / Onartze-data: 3 de julio de 2019

El trabajo estudia las relaciones entre órganos internos de los territorios históricos del País Vasco y órganos generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el plano estrictamente tributario, partiendo para ello del texto constitucional y de las normas aplicables (Concierto, leyes del Parlamento Vasco, normas forales, etc.). Un problema tradicional y aún no resuelto es el de las relaciones entre órganos, teniendo en cuenta que un porcentaje muy alto de los ingresos del País Vasco provienen de los territorios históricos. Ello demanda una normativa armonizadora para que no se produzcan asimetrías (que hay que corregir posteriormente) entre los tres territorios. En este sentido, se estudia igualmente la Ley (vasca) de 30 de 1989, que, teóricamente, intenta resolver este problema de difícil resolución. Y, para concluir una pregunta elemental sobre la que pivota el estudio, cual es el de la posibilidad de éxito de esta ley y la obligación de su cumplimiento por los territorios históricos, pese a que se trata de una ley de mínimos.

Palabras clave: Comunidad Autónoma Vasca. Territorios históricos. Tribunal Constitucional. Soberanía tributaria. Potestades tributarias. Armonización tributaria. Asimetrías en las aportaciones.



Lanak Euskadiko lurralde historikoetako barne-organoen eta Euskal Autonomia Erkidegoko organo orokorren arteko harremanak jorratzen ditu, zerga-ikuspegi zorrotzean; horretarako, konstituzio-testutik eta arau aplikagarrietatik abiatu da (Ituna, Eusko Legebiltzarraren legeak, foru-arauak, etab.). Betiko arazo bat –oraindik konpontzeke dagoena– organoen arteko harremanena da, kontuan izanik Euskadiko diru-sarreren ehuneko oso handi bat lurralde historikoetatik datorrela. Beraz, hiru lurraldeen artean asimetriarik ez egoteko –ondoren zuzendu egin behar dira–, araudi harmonizatzaile bat behar da. Ildo honetan, 1989ko maiatzaren 30eko 3/1989 Legea ere aztertzen da, teorian arazo konplexu hau konpontzen saiatzen dena. Amaitzeko, azterlanak ardatz duen galdera bat; hots, zein den lege honen arrakasta-aukera eta lurralde historikoek legea betetzeko obligazioa, nahiz eta gutxienekoen lege bat izan.

Giltza hitzak: Euskal Autonomia Erkidegoa. Lurralde historikoak. Konstituzio Auzitegia. Zerga-burujabetza. Zerga-botereak. Zerga-harmonizazioa. Asimetriak ekarpenetan.



The paper examines the relationships between the internal agencies of the historical territories in the Basque Country and the more general agencies of the Bas-

que Autonomous Community, doing so on a strictly tax-focused basis and starting from the text of the constitution and that of applicable regulations (Basque Economic Agreement, Laws of the Basque Parliament, Regional Laws, etc.). A traditional problem –and one that is still not solved– is that of the relationships between said agencies, taking into account that a very high percentage of the Basque Country's income comes from the historical territories. This calls for a harmonisation of laws to avoid asymmetries (which need to be subsequently corrected) among the three territories. To that end, the (Basque) Law 3/1989 dated May 30 of 1989, which, theoretically, aims to solve this complicated problem is also studied. And, to conclude, an elementary question around which the study revolves: that of this law's possibility for success and the obligation for the historical territories to comply therewith despite the fact that it is a law of minimums.

Key-words: Basque Autonomous Community. Historical Territories. Constitutional Court. Tax Sovereignty. Taxing Powers. Tax Harmonisation. Tax Contribution Disparities.

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. LAS JUNTAS GENERALES Y LAS DIPUTACIONES FORALES COMO ÓRGANOS TERRITORIALES. III. LA COMPETENCIA DEL PARLAMENTO VASCO Y SU INCIDENCIA EN LA NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS. FUNCIONES DEL ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI. IV. EL CONSEJO VASCO DE FINANZAS PÚBLICAS. V. LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO. VI. CUESTIONES Y DISCUSIONES PENDIENTES. VII. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN[1]

Como es sabido la Disposición Adicional primera de la CE, ampara y respeta los derechos históricos de los **territorios forales** (sic), lo cual planteaba una serie de problemas en el caso de la integración de estos en una Comunidad Autónoma (País Vasco), como así sucediera en 1979. A ello cabe añadir que uno de ellos, Araba, disfrutaba de un régimen de Concierto Económico que, con vigencia de 25 años, acababa de ser renovado en 1976[2], aunque este dato no va a influir en este resumen y señalamiento de cuestiones.

La conformación de la Hacienda en los textos estatutarios es un dato fundamental para determinar el grado de autonomía de un ente territorial infraor-

---

[1] Por razones de salud no pude estar presente en las jornadas del Simposio desarrollado en Bilbao en noviembre de 2017, aunque sí envié unas torpes líneas que fueron leídas en público. Por otro lado, estaba –y estoy– condicionado por el título de la colaboración. Ello explica el orden conceptual del estudio, donde, de forma consciente hemos dejado temas sin estudiar y otros sobrevuelan, sin profundizar en ellos, el texto, como, etc.

La bibliografía citada es muy escueta, también a propósito, ya que el lector interesado cuenta con materiales fácilmente seleccionable y porque no hemos utilizado más que la citada, salvo error por nuestra parte. Por otro lado, citar toda la bibliografía sobre la materia, dada la gran cantidad de notas a pie de página, hubiera hecho que el artículo no respetara las normas de edición.

[2] La Disposición Transitoria Octava del Estatuto vasco señala que *El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes*. Amén del concepto jurídico indefinido que utiliza («se inspirará»), la citada norma es inaplicable si tenemos en cuenta que estamos bajo la vigencia del segundo Convenio (2002) y sólo afectó, de forma tangencial, al primer Concierto de 1981.

denado al Estado. Y, en este sentido, el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV) parte de un condicionante que no podemos eludir, cual es el de la citada DA 1ª que, a nuestro juicio, no permite la **«transferencia»** vía estatutaria de competencias tributarias por parte de los territorios históricos al ente (CAPV) en que se integran. Si dicha transferencia no es posible, la cuestión que cabe plantearse es como se debe financiar la CAPV, supuesto que el sistema tributario (que constituye el grueso de la financiación pública) pertenece a los territorios históricos[3].

Se trata de una incorrección técnica parcial puesto que el sistema de Concierto/Convenio (expresión esta última pensada, en su caso, para la incorporación de Nafarroa, conforme el mecanismo previsto en la Disposición Transitoria Cuarta de la CE, aunque haya vestigios históricos de la utilización de este término para referirse a los propios territorios históricos, en el siglo XIX) no es tradicional entre el Estado y el País Vasco, por la sencilla razón que no hubo como tal un sistema de compartición del poder tributario ni de las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma, ya que esta es un producto genuino de la CE de 1978 y ni siquiera en el período republicano se logró plasmar un Concierto Estado/Euskadi.

Por otro lado, la atribución de la potestad normativa y recaudatoria en relación con los tributos concertados a los territorios históricos, y no a la Comunidad Autónoma, determina dos consecuencias: a) que la CAPV no pueda establecer tributos que corresponden a los territorios históricos, ya que de lo contrario, se produciría una doble imposición interna, puesto que una misma manifestación de capacidad económica sería gravada dos veces, por la CAPV, por un lado y por el territorio histórico, por otro; b) que la financiación de aquella descanse, fundamentalmente, sobre transferencias de los territorios históricos derivadas de la recaudación de los tributos concertados. De tal manera que, técnicamente, estamos ante la Comunidad Autónoma que menor autonomía fiscal tiene (como tal entidad territorial) de entre todas las constituidas, a la par que su modelo de financiación no responde exactamente al deducible del art. 157 de la CE[4] sino que los tributos cedidos (inexistentes en Euskadi) son sustituidos en el esquema de financiación autonómico por las:

> «aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales, como expresión de la contribución de los Territorios Históricos a los gastos presupuestarios del País

---

[3] En efecto, el art. 41 del EAPV señala *que Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios*

[4] La Disposición Adicional primera y su desarrollo en el Concierto hacen inviable la aplicación *in toto* del art. 157 de la CE.

> Vasco. Una Ley del Parlamento Vasco establecerá los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que, a tenor de aquéllos, se convendrá y harán efectivas las aportaciones de cada Territorio Histórico (art. 41 EAPV)».

De forma muy esquemática, la recaudación tributaria de los territorios históricos tiene un triple destino: a) financiar los gastos anudados a las competencias históricas que tuvieran; b) aportar la cantidad que se derive de una ley autonómica al ente en que se integran (CAPV); c) contribuir a la aportación del País Vasco al Estado, que consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, bien porque sean competencia exclusiva del Estado, bien porque no hayan sido aun transferidas[5].

De tal manera que desde el punto de vista de la financiación de Euskadi estamos ante un sistema de separación (del Estado) en ingresos y gastos (únicamente en los asociados a sus competencias) y, paradójicamente, de unión en los ingresos. Y decimos paradójicamente porque la unión no deriva del hecho de que la financiación dependa de recursos estatales, como sucede en las Comunidades de régimen común, sino que depende del hecho de que se basa en las aportaciones de los territorios históricos. Por tanto, **Euskadi no tiene un sistema tributario propio** (lo tendrán, en su caso, y con muchos matices, los territorios históricos), sino que, desde el ámbito de la financiación, sería una **suerte de Estado confederal** donde el grueso de la financiación depende de los entes que integran la CAPV, aun con ciertas limitaciones.

Y, evidentemente, ello va a influir en la conformación interna de algunas instituciones del País Vasco y en la existencia de órganos de coordinación que procuren una armonización en el esquema tributario de cada territorio histórico, puesto que se generarían importantes distorsiones si hubiera disparidad importante en las normas tributarias de los territorios históricos, en especial en los tributos convenidos de normativa autónoma, ya que las bases de las transferencias serían distintas (por sintetizar, en aquellos donde los territorios históricos pueden establecer una normativa diferente a la estatal). Pero junto a esta coordinación ad intra ha de haber una coordinación ad extra, es decir, en relación con el sistema tributario estatal o, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, el:

> «ejercicio de esa potestad tributaria foral, como elemento material constitutivo de la especialidad vasca, requiere, a su vez, el adecuado ordenamiento de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco».

---

[5] Cabe recordar que todavía faltan 36 competencia por traspasar y que el Estatuto vasco no ha sido modificado, a diferencia de lo que ocurre con otras Comunidades. ¿Cómo reformar o redactar un nuevo Estatuto si el vigente no está cumplido en su totalidad por el Estado?

Brevemente tenemos que examinar los poderes tributarios de las Juntas Generales de los territorios históricos, las competencias del Parlamento Vasco y las competencias de órganos generales como pueden ser el Consejo Vasco de Finanzas y la Comisión Mixta del Convenio Económico[6].

II. LAS JUNTAS GENERALES Y LAS DIPUTACIONES FORALES COMO ÓRGANOS TERRITORIALES

El poder tributario de los territorios históricos, recogido en el Concierto, se encuentra sometido a una triple limitación: a) la derivada de los principios constitucionales; b) la derivada del Concierto Económico[7] (limitación dentro de la cual cabe destacar la diferencia entre las limitaciones de los tributos concertados de normativa autónoma y los tributos concertados de normativa común que, sin embargo no desplaza al órgano competente para su aprobación, en tanto en los segundos la normativa foral ha de ser igual a la vigente en territorio común, lo cual lleva a su vez a la inexistencia de una posible desarmonización entre territorios históricos que, teóricamente, puede producirse en los primeros); c) la limitación derivada de la normativa dictada por el País Vasco, cuya competencia se deriva del art. 42.2.a) del EAPV[8] y que se traducirá en las correspondientes leyes.

Como es sabido, los territorios históricos descansan dos instituciones básicas, como son las Juntas Generales y las Diputaciones Forales. Por su parte, el EAPV únicamente dedica un precepto (art 37) referido a las instituciones de los territorios históricos, donde, sin embargo, no se contiene ninguna alusión a estos órganos[9], mientras se regula de forma genérica las competencias de aquéllos, procurando siempre respetar su naturaleza jurídica que se regirá por el régimen privativo de cada uno de ellos. El EAPV no puede alterar dicha

---

[6] Por razones de espacio y por el alejamiento con el tema planteado, dejamos fuera la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (arts. 63 y 64 del Concierto) y, por supuesto, aunque hayamos formado parte de la misma, la Junta Arbitral.

[7] Aunque haya sufrido modificaciones ulteriores, el Concierto vigente es el aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo

[8] *Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma*

[9] Salvo el art. 37.5, donde sin nombrar a las Juntas Generales y a la Diputación Foral, se señala que *Para la elección de los órganos representativos de los Territorios Históricos se atenderá a criterios de sufragio universal, libre, directo, secreto y de representación proporcional, con circunscripciones electorales que procuren una representación adecuada de todas las zonas de cada territorio.*

naturaleza jurídica ni la potestad de autoorganización, enumerándose las competencias exclusivas de los territorios históricos, entre las cuales y por lo que nos interesa no aparece ninguna competencia tributaria, lo cual es lógico, puesto que dicha competencia se deduce de los preceptos estatutarios destinados a regular la Hacienda y el Patrimonio del País Vasco. Esta dualidad orgánica «recoge una tradición histórica que, si bien en lo sustancial presenta similitudes entre los distintos TTHH vascos, ofrece también algunas diferencias que se mantuvieron vigentes hasta la aprobación de la CE de 1978, el EAPV de 1979 y la comúnmente conocida como Ley de Territorios Históricos (LTH), donde las estructuras de los diferentes TTHH vascos aparecen ya homologadas»[10]. La diferencia más notable es que únicamente había un Concierto Económico con Araba, en tanto que Gipuzkoa y Bizkaia lo perdieron en 1937. De tal forma que con carácter previo a la CE y al EAPV, nunca había habido un Concierto con el País Vasco como tal, y habían sido derogados los Conciertos con Gipuzkoa y Bizkaia, que habían regido las relaciones tributarias con el Estado desde 1877 hasta 1937.

Donde aparecen perfiladas sus competencias normativas desde el plano objetivo (que es el que nos interesa) es en la polémica Ley de Territorios Históricos[11]. De la citada Ley nos interesan, en primer lugar, el art. 1.2 donde aparecen, de acuerdo con la tradición histórica, las ya citadas Juntas Generales y las Diputaciones Forales, como órganos forales; en segundo lugar, el art. 7.6 (pese a la indeterminación aparente del órgano) donde se señala que los órganos forales tienen las *competencias establecidas en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y, en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario* y, por último, el art. 8.2 cuando distingue entre potestad normativa y potestad reglamentaria de los órganos forales (no nos interesa, a nuestros efectos, la administrativa y la revisora), distinción que es básica en nuestro ordenamiento jurídico. La potestad *normativa*, empero, no puede identificarse con la potestad legislativa, pues, como es bien sabido, esta queda reservada al Estado y a las Comunidades Autónomas, de tal forma que se da la paradoja de que quien tiene capacidad legislativa (la CAPV) no puede regular la materia tributaria y quien competencias para regular los tributos (los órganos forales) no tienen capacidad legislativa, lo cual plantea un problema de difícil solución ex CE, que ni siquiera se solventó, en el sentido de reconocer carácter legislativo a determinadas Normas Forales, con la Ley

[10] Véase MARTÍNEZ ETXEBARRIA, G. *Los territorios históricos vascos y su producción normativa foral: unas realidades fronterizas en busca del mejor encaje en el sistema*, Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2017.

[11] Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes del País Vasco y los órganos forales de sus Territorios Históricos.

Orgánica 1/2010, de 18 de febrero, de modificación de las Leyes del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial[12], puesto que no pretendía eso, sino que sus efectos se ciñen, exclusivamente al plano procesal o, dicho en otros términos, al órgano que debe resolver las impugnaciones contra las *disposiciones normativas* de las Juntas Generales, en tanto que las Diputaciones Forales pueden dictar Decretos y Ordenes Forales que tienen, también, carácter reglamentario, aunque en el entramado institucional del Territorio Histórico tengan un rango inferior al de las disposiciones normativas. No obstante, queda claro desde el art. 6.2 de la LTH que la competencia exclusiva para dictar leyes corresponde al Parlamento Vasco.

Como es sabido, el art. 31.3 de la CE establece el principio de reserva de ley en materia tributaria[13], pero tras la abundante –y, en ocasiones discutible– doctrina del TC se ha llegado a la conclusión que la reserva de ley en materia tributaria es relativa, es decir que no todos los elementos del tributo han de regularse mediante ley. Únicamente habrá que utilizar la ley para regular aquellos elementos de la obligación tributaria que cubren los requisitos mínimos del deber de contribuir. Normalmente, la jurisprudencia del TC ha sido casuística pero dado el tiempo transcurrido desde la primigenia STC 4/1981, de 6 de febrero, podemos tener por consolidada la misma. No es este el lugar para desarrollar el principio de reserva de ley (aunque hagamos después una incursión en este tema) sino para determinar las competencias de las Juntas Generales en materia tributaria o, en su caso, para determinar si la confrontación entre el art. 31.3 y la Disposición Adicional Primera de la CE determina la existencia de normas constitucionales anticonstitucionales[14]. Sin ánimo de entrar en polémica alguna, significa que hay determinadas normas constitucionales que leídas aisladamente puede resultar inconstitucionales, pero que ese juicio se salva si las ponemos en conexión con otro precepto de cuya lectura se pueda deducir una interpretación conforme a la Constitución. No podemos decir, bajo ningún concepto, que las Juntas Generales no pueden entrar en la regulación de materias reservadas a la

---

[12] Son interesantes las afirmaciones que hace el legislador en la Exposición de Motivos cuando,, por ejemplo, afirma que «*viene a resultar que son las Juntas Generales de cada territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la hacienda foral, regulación que realizan mediante la aprobación de normas forales, que tienen naturaleza reglamentaria, puesto que la llamada Ley de Territorios Históricos (LTH), de 25 de noviembre de 1983, reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de ley en su artículo 6.2.*

[13] Más en concreto para «establecer prestaciones patrimoniales de carácter público», concepto más amplio e inspirado en el art. 23 de la Constitución italiana. No podemos hic et nunc entrar a dirimir las diferencias entre prestación patrimonial de carácter público y tributo, aunque este segundo concepto se subsume en el primero.

[14] El término fue acuñado por Otto BACHOF en la lección de apertura de la Universidad de Friburgo (1959) y posteriormente fue objeto de desarrollo por escrito, por ejemplo, en *¿Normas constitucionales inconstitucionales?* Lima: Palestra Editores, 2008.

ley, porque ello vulneraría en nuestro caso el principio de reserva de ley del art. 31.3 de la CE ni decir que la cobertura del principio de reserva de ley ha de hacerse mediante una ley del Parlamento estatal o vasco.

Y ello porque, desde la Disposición Adicional Primera, se reconocen y amparan unos derechos históricos cuya titularidad corresponde a los territorios forales y dentro de este concepto no se incluye la CAPV ni, lógicamente, el Estado. Desde la Disposición Adicional Primera se puede ofrecer una solución que encaje dentro de la CE el poder tributario reglamentario (y aquí empleamos el término en sentido estricto, sin la bifurcación entre poder normativo y poder reglamentario que se desprende de la LTH), afirmando que la restauración de los derechos históricos ha de realizarse respetando las competencias materiales de cada órgano institucional en que se articule la CAPV, sin que la forma de ejercicio de esas competencias, cuando esté justificada por causas históricas, pueda ser motivo de inconstitucionalidad. No vamos a entrar en el argumento histórico, pero sí debemos recordar que desde el siglo XIX las normas tributarias han venido siendo dictadas por los territorios históricos, sin que ello haya supuesto ningún problema. Y, no podemos salvar el aparente problema atribuyendo la competencia al Parlamento Vasco (órgano que sí puede dictar leyes) porque ello sería contrario a la CE, que estaría atribuyendo competencias históricas a un órgano institucional de la CAPV, que sólo existe desde 1979[15]. De tal manera que si el EAPV hubiera transferido al Gobierno y al Parlamento Vasco la competencia en materia tributaria, ello sería, posiblemente, inconstitucional por alterar el reparto competencial que históricamente se produce en el ámbito tributario. Pero tampoco podemos afirmar, para respetar literalmente el art. 31.3 de la CE que las normas dictadas por los territorios históricos tienen carácter legislativo, como se deduce de una interpretación sistemática de los arts. 6.1[16] y 7.a.6)[17] de

---

[15] La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero afirma *En este ámbito, que no es constitucionalmente transferible a otros entes o instituciones, sólo las normas forales aprobadas por las Juntas Generales de cada territorio histórico pueden entrar, en virtud de la disposición adicional primera de la Constitución, y sólo ellas, en consecuencia, pueden mantener, establecer y regular los impuestos concertados que en el resto del Estado están formalmente reservados por la propia Constitución a las leyes aprobadas por las Cortes Generales.*

[16] Dispone este precepto lo siguiente: *Es de la competencia de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma la legislación y la ejecución en todas aquellas materias que, correspondiendo a la Comunidad Autónoma según el Estatuto de Autonomía, no se reconozcan o atribuyan en dicho Estatuto, la presente Ley u otras posteriores, a los Órganos Forales de los Territorios Históricos.*

[17] Dispone este precepto que *Los Órganos Forales de los Territorios Históricos tienen competencia exclusiva, que ejercitarán de acuerdo con el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos, en las siguientes materias (…) las establecidas en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y, en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario*.

la LTH, si bien en el caso del primero hay que tener en cuenta el art. 6.2 que claramente atribuye al Parlamento Vasco la facultad de dictar normas con rango de ley[18]. En el caso del segundo hay que criticar que se utilice el Concierto como una especie de norma de reenvío, porque se trata de una ley ordinaria (si bien forma parte del bloque de la constitucionalidad), en la cual no puede, ni de facto se hace, regular el principio de reserva de ley[19].

En todo caso, el principal problema de las normas tributarias vascas era de carácter procesal, derivado, lógicamente de su naturaleza jurídica. En efecto, si admitimos que son normas reglamentarias que regulan materias sometidas al principio de reserva de ley habríamos de ser consecuentes y señalar que, en su caso, la impugnación de las mismas tendría lugar ante el orden contencioso-administrativo y no ante el TC, como sucede con las normas legislativas. De ahí que en los primeros años del siglo XXI se comenzara a hablar de la necesidad de un «**blindaje**» de dichas normas (el término no nos gusta en absoluto) a fin de que no fueran enjuiciadas –las dictadas por las Juntas Generales– por órganos contencioso-administrativos utilizando en ocasiones argumentos tan peregrinos para defender que estamos en presencia de un *tertium genus* normativo (para nosotros inexistente) como los siguientes:

a) Son normas dictadas por un órgano democrático, elegido por el pueblo, lo cual nadie pone en cuestión, pero de ello no se desprende que sean leyes[20]. No se puede parificar elección democrática de un órgano con facultades normativas con producción de leyes, sino que un órgano democrático puede dictar sólo normas reglamentarias porque así lo prevea la CE.

b) Son normas que regulan materias reservadas a ley y la CE atribuye al TC el conocimiento de las normas que tengan dicho contenido, lo cual también es falso porque la CE y la LOTC permiten atribuir al TC el conocimiento de normas, reglas o actuaciones de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales que no tengan carácter legislativo *sensu stricto*. De forma tal que el TC juzga leyes, pero su competencia no se limita a ellas.

---

[18] En el caso de una hipotética reforma del EAPV que atribuyese al Gobierno Vasco las facultades de dictar Decretos-Leyes y Decretos Legislativos, habría que modificar este precepto, puesto que al Parlamento perdería el monopolio de la producción legislativa y sólo le correspondería la facultad de dictar con rango y forma de ley.

[19] *De lege ferenda*, hubiera resultado más correcto afirmar en el EAPV que corresponde a los Territorios Históricos «el establecimiento, gestión y recaudación de los tributos concertados, en los términos previstos en la Ley del Concierto Económico. Aquí si bien se sigue haciendo alusión al Concierto, dicha alusión se contendría en la norma institucional básica de Euskadi.

[20] También el Pleno de un Ayuntamiento es elegido democráticamente y no por ello las Ordenanzas (singularmente las fiscales) tienen carácter de leyes.

El problema, siendo muy escuetos por razones de espacio, se salvó con la Ley Orgánica 1/2010, a la que hemos hecho alusión anteriormente, de reforma de la LOTC y de las LO del Poder Judicial. La Exposición de Motivos es bastante clara al respecto[21] y señala, además, que la reforma de ambas leyes (y de la LJCA, dicho sea de paso, y aunque no se diga en el título de la ley) tiene una misión muy concreta, a saber:

> «que por razones de estricta coherencia, se debe resolver también el **déficit de protección constitucional de la foralidad vasca** que resulta de la falta de reconocimiento a los territorios históricos del País Vasco para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales agresiones del legislador estatal, así como la oportunidad de remediar el aludido déficit, mediante la modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional».

No obstante, la citada Ley fue impugnada por dos Comunidades Autónomas (La Rioja y Castilla-León), impugnación que fue desestimada por la STC 118/2016, de 23 de junio, con argumentos en los que no podemos entrar, remitiendo a la abundante doctrina generada, tanto desde el Derecho Constitucional como Procesal.

De forma breve, hemos llegado a una conclusión pacífica en cuya virtud se defienden las normas tributarias de los Territorios Históricos, cuya impugnación, sin mutar su naturaleza jurídica de Reglamento, se sustancia ante el TC, al tiempo que se crea un recurso en defensa de la autonomía foral, frente a eventuales agresiones o transgresiones del Estado[22] o de la CAPV.

---

[21] Así cuando afirma que *Los derechos históricos de los territorios forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remedie el déficit de protección de la foralidad que resulta de la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva.*

En ese espacio exclusivo constitucionalmente garantizado, en el que ni las Cortes Generales ni el propio Parlamento Vasco pueden entrar, las instituciones forales han de operar, sin embargo, con normas que, al carecer de rango de ley resultan más vulnerables y, por lo tanto, más frágiles, lo que hace consiguientemente más débil la garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo: la disposición adicional primera de la norma fundamental.

Esta diferencia no tiene justificación material alguna: materialmente la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto de sociedades es la misma cosa y debería tener, por ello, el mismo tratamiento en Navarra que en Bizkaia, Gipuzkoa y Álava. Todo se reduce a una diferencia formal, que resulta en el caso de los territorios históricos del País Vasco de la falta de reconocimiento a sus instituciones de la potestad legislativa formal, explicación ésta que dista mucho de ser satisfactoria, supuesta la identidad material ya destacada.

Ahora bien, y hemos comenzado por ello, qué regulan, en materia tributaria, las Juntas Generales y qué regulan, en ese mismo ámbito, los Decretos y las Ordenes Forales emanadas de las Diputaciones Forales. Como ya hemos señalado y en la medida en que están la labor normativa en materia tributaria de las Juntas Generales están sujetas a la CE, la jurisprudencia del TC ha permitido crear un poso de doctrina (en relación con el Estado) donde, tras calificar el principio de reserva de ley en materia tributaria como un principio relativo y no absoluto (por ejemplo, es lo que sucede en materia penal), señala, como hemos adelantado, que solo deben estar regulados por ley (en nuestro caso por Norma Foral de las Juntas Generales) los elementos esenciales del tributo, entendiendo estos como los que configuran la estructura básica del deber esencial de contribuir[23]. No obstante, en tanto en cuanto el principio de reserva de ley es un principio de distribución de competencias normativas o una norma sobre la producción normativa[24], debe estar establecido en una norma constitucional (en nuestro caso, el art. 31.3) y no en normas infraordenadas a la CE, como sucede en el ámbito estatal con la Ley General Tributaria (LGT) de 2003, la cual puede sentar el principio de preferencia de ley y sus posibles efectos normativos como la congelación del rango normativo, pero no puede contradecir la doctrina del TC, en la medida en que, si se trata de un límite impuesto al legislador ordinario, no cabe que sea éste el que define dicho límite[25]. Hemos advertido que en el ámbito estatal el art. 8 de la LGT, bajo la rúbrica de «principio de reserva de ley» enumera los elementos del tributo que en todo caso se regularán mediante ley. El hecho de que el precepto esté bien diseñado en cuanto al fondo no exime de criticar la forma, porque el legislador ordinario no es quien para fijar los límites del principio de reserva de ley. Veamos muy someramente qué es lo que ocurre en la legislación de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, indicando el principio que establece el Concierto en cuanto adecuación de la terminología y conceptos tributarios de los territorios históricos a la LGT. Pues bien, en el

---

[22] Curiosamente, no se hace referencia al planteamiento del conflicto en defensa de la autonomía foral frente a leyes del Parlamento Vasco ya que en la nueva Disposición Adicional Quinta de la LOTC, introducida por la Ley Orgánica 1/2010, simplemente se señala que *Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada*. La cuestión es si una norma del Parlamento Vasco puede vulnerar la autonomía foral y, en ese caso, cuáles son los mecanismos reaccionales.

[23] Por ejemplo, la ley tiene que determinar quién es el contribuyente; por el contrario, al no formar parte del deber esencial de contribuir, la aprobación del modelo de declaración puede ser regulada por una Orden Foral.

[24] En este sentido, GIANNINI, M. S., *Diritto Amministrativo*, vol. I, Milano: Ed. Giuffré, 1993.

[25] No cabe que el órgano controlado por la reserva de ley esté facultado para regular los límites que conforman ésta.

caso de Bizkaia, encontramos la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria (en adelante, NFGT del Territorio de Bizkaia), de la cual nos interesa el art. 3.1, sobre la potestad tributaria originaria[26], aunque después cometa en su art. 7 el mismo error que sucede en el Estado, a saber que regule el principio de reserva de ley, algo que sobra si se acepta nuestro discurso anterior ya que lo más que puede regular es el principio de preferencia de ley. No obstante, la NFGT de Bizkaia distribuye muy bien las competencias normativas y las funciones de las Juntas Generales y de la Diputación Foral. En el caso de Gipuzkoa, la NFGT es calcada a la norma bizkaitarra, y son los mismos artículos 3.1 y 7 los más destacados, al regular la potestad tributaria originaria y el principio de reserva de ley. Haciendo un inciso, hay que señalar que la calificación de la potestad tributaria como originaria no tiene el mismo sentido que el art. 133.1 de la CE cuando atribuye dicha potestad al Estado. En los territorios forales, tiene la justificación de que, a través de ese título, corresponde a las Normas Forales de cada territorio histórico dictar las bases y suplir el principio de reserva de ley en relación con las Haciendas Locales, eliminando cualquier intento de intervencionismo estatal. Por último, la NFGT 6/2005, de 28 de febrero, del Territorio Histórico de Araba contiene preceptos similares a los examinados y, para concluir el examen de las competencias de las Juntas Generales hay que señalar que las NN.FF. General Tributaria, en el ámbito de la reserva de ley copian lo establecido por el Estado, de tal manera que la crítica a la legislación estatal es extensible a la foral, en cuanto ésta última se limita a copiar la primera.

En cuanto a las competencias de las Diputaciones Forales la fundamental es el ejercicio de la potestad reglamentaria stricto sensu o la facultad de dictar disposiciones normativas de carácter reglamentario, regulando aquellos aspectos de los tributos que no se encuentran sometidos a la reserva de ley. Junto a ello, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, salvo que expresamente se hallen atribuidas a otro órgano o entidad de derecho público mediante Norma Foral. Se trata de órganos sometidos al principio de jerarquía normativa y, por tanto, sus normas deben respetar lo previsto en la Norma Foral, que estaría traduciendo el principio de ley. Por otro lado, en la producción de actos administrativos singulares y no normativos han de respetar el principio de legalidad, entendido en el sentido que dimana del art. 106 de la CE. En todo caso, sea en la vertiente normativa del tributo sea en la vertiente aplicativa, sus actos (normativos o no normativos) son objetos de fiscalización y control por

[26] Dispone el precepto que *La potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario del Territorio Histórico de Bizkaia corresponde a sus Juntas Generales y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico*.

los tribunales contencioso-administrativos. Por su parte, el 37 del EAPV únicamente regula las materias sobre las cuales tienen competencia los órganos forales de los territorios históricos, pero no contiene ninguna referencia a la distribución de esas competencias entre las Juntas Generales y las Diputaciones Forales, que son una institución muy específica, la cual no puede ser encasillada exactamente en el concepto de entidad local, puesto que sus competencias y potestades son distintas y más amplias que las que corresponden a una Diputación provincial[27].

Una lectura de la LTH tampoco nos permite ofrecer precisiones concretas sobre las Diputaciones Forales, ya que las competencias se predican de los territorios históricos[28], correspondiendo a los órganos de estos la distribución entre Juntas Generales y Diputaciones Forales, de acuerdo, entendemos, con su legislación privativa. Sin embargo, ya lo adelantábamos antes, cuando el art. 8.1.b) de la LTH habla de potestad reglamentaria y tras haber disertado sobre la potestad «normativa», está atribuyéndola indirectamente a las Diputaciones Forales, que, con todas las matizaciones que se quieran, representan el poder ejecutivo del territorio histórico. Y aunque carezca de interés desde el plano tributario, conviene precisar que el art. 13 de la LTH permite a la CAPV delegar en los órganos de los territorios históricos materias de su competencia.

Para concluir el examen de las Diputaciones Forales, hay que hacer referencia a una institución normativa difícil de clasificar y cuya explicación requiere previamente el señalamiento del problema. Aunque no entremos en el Concierto, de él se desprende la existencia de tributos concertados y no concertados; aquí nos interesan sólo los primeros y dentro de ellos los de normativa común, es decir aquellos en los que los territorios históricos han de aplicar las mismas normas materiales y formales que las vigentes en territorio común. A su vez, y para describir el problema, hay que centrarse en los impuestos instantáneos[29], donde una modificación de la Ley estatal lleva aparejada la correspondiente modificación en la legislación del territorio histórico. Pues bien, pudiera suceder que

---

[27] Conforme señala la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/2010 *por razones de estricta coherencia, se debe resolver también el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca que resulta de la falta de reconocimiento a los territorios históricos del País Vasco para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales agresiones del legislador estatal, así como la oportunidad de remediar el aludido déficit, mediante la modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.*

[28] De forma algo confusa se refiere la Exposición de Motivos de la LTH a que *la existencia de zonas de poder exentas de Ley de Parlamento, por tratarse de materias de competencia exclusiva [de los territorios históricos], no excluyen el control jurisdiccional consecuente a la idea del Estado de Derecho.*

[29] Aquellos cuyo hecho imponible se produce en un momento determinado sin que sea posible su extensión en el tiempo. Así, por ejemplo, el IVA nos sirve perfectamente para explicar el problema.

el seguimiento del procedimiento reglamentario en materia de producción normativa no permitiese aprobar en tiempo y forma dichas modificaciones, para lo cual se atribuye, en las NN.FF Generales Tributarias, a las Diputaciones Forales la facultad de dictar unas normas peculiares (en cuanto inciden en la reserva de ley, cuyo contenido corresponde a las Juntas Generales). En situaciones fácticas como la descrita, donde hay que modificar la legislación de las Juntas Generales, pero no hay tiempo material para que esa modificación entre en vigor al mismo tiempo que la modificación estatal[30], se acude a los denominados Decretos Forales Normativos, con rango de Norma Foral (cfr por todos el art. 8 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia[31]) para adecuar la normativa foral a la legislación estatal. Y es necesaria la intervención para que ambas normativas sean similares en cumplimiento de lo previsto en el Concierto Económico. Como puede verse estos Decretos Forales Normativos se asemejarían, en la forma, a los Decretos Leyes, con la única diferencia que tienen naturaleza reglamentaria no sólo cuando son dictados por la Diputación Foral, sino también cuando son *ratificados* por las Juntas Generales. Lo que plantea dudas formales es si la NFGT del territorio histórico es el vehículo más adecuado para canalizar esta atribución de competencias normativas de esta clase a las Diputaciones Forales. A favor de la inserción en dichas normas, estaría el hecho que se refieren a la materia tributaria, competencia exclusiva de los Territorios Históricos; no obstante, bien podría haberse articulado otra solución para el problema, consistente en declarar aplicable en los territorios históricos la legislación estatal (aunque no estemos de acuerdo con ello) hasta tanto se dicte la pertinente Norma Foral por parte de las Juntas Generales, algo que, de admitirse, habría de ir incorporado a la Ley del Concierto. Y aquí nuevamente volvemos a encontrarnos con un aparente choque entre normas (y no es un problema de rango sino de competencias), en concreto entre la contenida en la NFGT y la Disposición Adicional Primera del

---

[30] Suele producirse la situación cuando se modifican tributos a través de la Ley de Presupuestos estatal, que se aprueba a finales de diciembre. Hasta que esta no se apruebe, no pueden las Juntas Generales ser convocadas, pero, normalmente, el 1 de enero, la modificación ha de entrar en vigor, con lo cual es imposible seguir el procedimiento normal de aprobación de Normas Generales.

[31] Dispone este precepto lo siguiente: *La Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria denominadas Decretos Forales Normativos en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el territorio de régimen común.*

Así mismo la Diputación Foral, a propuesta del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, podrá dictar Decretos Forales Normativos, por razones de urgencia, y siempre que convenga establecer o adaptar normas tributarias. De los Decretos Forales así dictados se dará cuenta a las Juntas Generales para su posterior ratificación.

Concierto[32], en una lectura amplia y no estricta o ligada al momento temporal (2002) de su adopción. En contra de esta interpretación encontramos que el Estado no impugnase la figura del Decreto Foral Normativo en materia tributaria. Por otro lado, en la importante reforma del Concierto llevada a cabo por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre nada se dice, con lo que no se disipan las dudas. Aunque la solución que más respeta la foralidad es la contenida en las NNFF Generales Tributarias, plantea problemas de temporalidad, ya que ni siquiera el hecho que la Norma Foral se modificase según el procedimiento normativo normal y se le dotase de eficacia retroactiva, resolvería los problemas que en la práctica se plantearían. Por ello, la solución seguida por las Diputaciones forales y las Juntas Generales es la más correcta ya que preserva las competencias de los territorios históricos, sin injerencias formales (sí las hay materiales) del Estado, y es la que se ha venido utilizando[33], sin que el Estado haya utilizado ningún mecanismo reaccional.

III. LA COMPETENCIA DEL PARLAMENTO VASCO Y SU INCIDENCIA EN LA NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS. FUNCIONES DEL ORGANO DE COORDINACION TRIBUTARIA DE EUSKADI

Como hemos señalado de forma breve, Euskadi es la Comunidad Autónoma que menos competencias tiene en materia tributaria, en la medida en que una parte fundamental de sus ingresos (cerca del 83%) provienen de transferencias de los territorios históricos[34]. En este sentido y con estos datos, hay que interpretar con cautela el art.40 del EAPV cuando habla de que el País Vasco

---

[32] La citada Disposición establece *que Hasta tanto se dicten por las instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio*.

[33] Véase, *ad exemplum*, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2018, de 18 de septiembre, del Consejo de Gobierno Foral de Araba, por el que se aprueba la adaptación a la normativa alavesa de distintos preceptos del IVA y de otros tributos concertados.

[34] Pues bien, aunque sea a título meramente ejemplificativo, de acuerdo con el art. 26 de la Ley 5/2017, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de Euskadi para 2018, *las aportaciones de las diputaciones forales al sostenimiento de los créditos consignados en el presupuesto de la Administración de la Comunidad Autónoma ascenderán a 9.523.345.813 euros, de conformidad con la metodología aprobada por la Ley 2/2007, de 23 de marzo.* Para hacerse una idea del peso de los ingresos transferidos por las Diputaciones Forales (aportaciones) debemos destacar que dicha cifra representa el 82,91% del total del presupuesto de ingresos de la CAPV. Pues bien, la aportación de cada territorio histórico será (art. 27 de la Ley de Presupuestos) la resultante de aplicar a la cantidad consignada en el artículo anterior los porcentajes siguientes: Araba: 16,44%, Bizkaia: 50,37% y Gipuzkoa: 33,19%.

dispondrá de una Hacienda Autónoma, no porque sea errónea la tipificación sino porque la financiación proviene mayoritariamente de aportaciones de los territorios históricos que la componen, de tal manera que se produce, perdón por la reiteración, una suerte de *confederalismo* fiscal o, dicho en otros términos, en materia de Hacienda el País Vasco es básicamente una entidad que se financia a través de los recursos cuya titularidad, gestión y recaudación corresponden a los entes infraordenados que la componen. Esto plantea un problema al que nos referiremos después, consistente en que para que las aportaciones de los territorios históricos resulten justas, con la fórmula que se utiliza, tienen que provenir de un sistema tributario armonizado y veremos quien tiene la facultad armonizadora (el Estado o la CAPV) y cómo puede ejercerla sin lesionar la autonomía fiscal de los territorios forales[35]. La Hacienda del País Vasco aparece perfectamente delimitada, con alguna omisión, en el art. 42 del EAPV. En primer lugar, habla de las aportaciones de los territorios históricos, estableciendo una reserva a favor del Parlamento Vasco para que dicte normas que habrán de contener una distribución equitativa de aquellos y el procedimiento de aportación [36]. Con una incidencia recaudatoria ínfima, aparecen los tributos propios de Euskadi, aprobados mediante Ley del Parlamento Vasco[37]. No obstante, la peculiaridad de Euskadi en este punto radica en que no es de aplicación el Concierto, sino la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), como se desprende del apartado b) de dicho art. 42[38], lo cual resulta chocante puesto que se está produciendo un conflicto entre la CAPV y los territorios históricos.

Dadas las restricciones que imponen los arts. 6 a 9 de la LOFCA resulta muy difícil encontrar hechos imponibles que no estén ya gravados por los territorios históricos y evidentemente estos tributos no pueden ser traspasados a la CAPV, porque se pondría en juego la foralidad, amén de no gozar la CAPV de

---

[35] Por poner un ejemplo obvio pero elemental, de nada serviría aprobar el coeficiente de aportaciones si en el IRPF existe una deducción en cuota para quienes obtengan rendimientos del trabajo, que se aplicase sólo en uno o en dos de los territorios históricos, si bien habrá que estudiar la incidencia del mismo en el sistema de aportaciones a la Hacienda general y al Estado.

[36] En concreto, la segunda frase del art. 42.1 del Estatuto dispone que *Una Ley del Parlamento Vasco establecerá los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que, a tenor de aquéllos, se convendrá y harán efectivas las aportaciones de cada Territorio Histórico*.

[37] Aquí no hay problemas en cumplir el principio de reserva de ley señalado en el art. 31.3 de la CE, puesto que el País Vasco, en cuanto Comunidad Autónoma goza de facultad legislativa, como dispone entre otros el art. 25.1 del EAPV, al afirmar que *el Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa, aprueba sus presupuestos* […].

[38] Donde se dispone que los ingresos de la CAPV estarán, entre otros, constituidos por *Los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas.*

ningún título competencial para ello. De forma que, en el caso de los territorios históricos se aplica el Concierto mientras que en el caso de la CAPV se aplicaría la LOFCA. Ello se debe a un dato fundamental y es que, para el EAPV, los territorios históricos son territorios forales, calificativo que no puede predicarse de la Comunidad Autónoma en la que se integran, cuya existencia, reiteramos, se produce a partir de 1979.

Aunque sea un tema menor, y partiendo del hecho de que en el caso de tributos propios de la CAPV se aplica la LOFCA[39], cabe preguntarse sí Euskadi puede establecer recargos sobre ingresos cuya titularidad no le corresponda; hay dos cuestiones a dilucidar aquí: a) tiene alguna importancia la omisión estatutaria sobre esta figura; b) caso que la omisión estatutaria no constituya un obstáculo insuperable, y/o se encuentre regulado en otras normas, sobre qué tributos se pueden establecer recargos[40]. Pues bien, el tema puede resolverse de la siguiente manera: la omisión en el EAPV de la figura del recargo no puede entenderse como prohibitiva del establecimiento de recargos, ya que así se dispone en el art. 157.2 de la CE[41] y en el art. 12 de la LOFCA, aunque reconozcamos el poco acierto jurídico del precepto estatutario. Por otro lado, los recargos no pueden suponer minoración de los ingresos de los tributos de los territorios históricos ni desvirtuar su naturaleza (art. 12 de la LOFCA). Es en una norma manifiestamente impropia donde aparecen, como recurso de la Hacienda General del País Vasco esta figura, en concreto, en el art. 17.1.A.b) de la LTH.

En cuanto a los tributos sobre los que establecer recargos encontramos que no se pueden aplicar sobre tributos cedidos (simplemente porque esta figura no existe en la Hacienda vasca), pero no habría problemas en defender que caben recargos sobre impuestos concertados, defensa que, además, se sustenta en el precitado art de la LTH.

---

[39] No obstante, lo que señala la Disposición Adicional Primera de esta, en cuya virtud *El sistema foral del concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía.*

[40] A ello cabe añadir que en 1983 se utilizó el mecanismo del Decreto-Ley como instrumento para establecer un recargo sobre el IRPF, que no fue impugnado, dadas las circunstancias y el destino de la recaudación (financiar los daños causados por las lluvias torrenciales que asolaron Euskadi en agosto de 1983). Dicha norma es el Decreto Ley 2/1983, de 12 de septiembre, sobre materias urgentes en materia de viviendas de protección oficial con motivo de las lluvias catastróficas.

El mecanismo del Decreto-Ley para establecer el recargo es inconstitucional, a lo que hay que añadir que el EAPV (sin modificar todavía) guarda un silencio absoluto sobre esta la utilización de esta figura normativa, ahora generalizada en la mayoría de los Estatutos que se han reformado.

[41] En efecto, el art. 42.f) del EAPV dispone que la Hacienda de Euskadi estará formada, entre otros ingresos, *Por cualesquiera otros ingresos que puedan establecerse en virtud de lo dispuesto en la Constitución y en el presente Estatuto.*

Hora es, sin embargo, de retomar el tema con el que iniciábamos este capítulo y determinar cuál es la institución facultada por el ordenamiento jurídico para establecer límites y armonizar internamente la normativa propia de los tributos de los territorios históricos, con el objetivo de que los coeficientes de aportación de cada territorio histórico se apliquen sobre una base común, lo que exige –ya lo hemos dicho– una armonización que no una uniformización de la normativa de aquéllos. La solución a este problema aparece contenida en el EAPV, cuyo art. 41.2,2,a)[42], referido a la Hacienda de los territorios históricos habla de una doble limitación, para la cual se habilitan competencias legislativas a favor no sólo del Estado (que se traducen en la Ley del Concierto), sino también de la Comunidad Autónoma[43], por lo que hemos señalado con anterioridad a la hora de tratar las aportaciones de los territorios históricos a la CAPV. En el caso de ésta, el problema era y sigue siendo el de combinar la coordinación y armonización fiscal con los derechos históricos de los territorios forales, de forma que estos no se vean preteridos y/o no se produzca una transferencia competencial (contraria a la CE y al EAPV) o bien una uniformización completa del régimen tributario de cada uno de los tres territorios históricos.

Dentro del marco de los límites armonizadores que puede aprobar el Parlamento Vasco los únicos fijados (que no aplicados) son los contenidos en la Ley 3/1989, 30 mayo[44], de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal –modificada en determinados preceptos por la Ley 4/1998, de 6 de marzo, norma que, además de encontrar anclaje en el texto del EAPV y del Concierto, también (y lo destaca la Exposición de Motivos) encontraba fundamento en la Ley de Territorios Históricos de 1983[45]. El objeto de la Ley de 1989 es dual: por un lado,

---

[42] *Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto**, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma**. El Concierto se aprobará por Ley.*

La negrita es nuestra.

[43] No sólo el EAPV contiene esta mención al Gobierno y Parlamento vascos; pueden verse igualmente, el art. 3 del Concierto de 1981 y el art. 14.3 de la LTH de 1983.

[44] Como curiosidad, la Ley 3/1989 se publicó en el BOE de 10 de marzo de 2012.

[45] La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en su STC 76/1988, de 26 de abril, F. J. 12º, entró a dictaminar sobre el art. 14.3 de la LTH y la Disposición Transitoria tercera de la misma, relativos, el primero, a la armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, en relación con el apartado 1º de la Disposición transitoria impugnada; y el apartado 2º de ésta, a la coordinación entre Territorios Históricos. Se funda el recurso en que estos preceptos son inconstitucionales por limitar indebidamente las facultades normativas de los Territorios Históricos en materia tributaria. El TC desestima el recurso confirmando la constitucionalidad de los preceptos impugnados, y señalando que *El Estatuto de Autonomía lleva a cabo, pues, una labor de actualización de los regímenes forales que*

establecer el marco de armonización del régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco; por otro, dictar las normas de coordinación y colaboración entre las Haciendas de los Territorios Históricos en el ejercicio de su gestión tributaria. Para cumplir estas funciones se crea un órgano interno, como es el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE)[46], compuesto inicialmente por un representante de cada uno de las Diputaciones Forales y tres representantes del Gobierno Vasco (es decir, un total de seis)[47]. La modificación, para incorporar los representantes de los municipios vascos se efectuó a través de la Ley citada en la nota anterior, de tal forma que son nueve, si bien los representantes municipales no participan en todas las reuniones del citado órgano puesto que su presencia está acotada[48] a las materias de su competencia (tributos locales).

Las esperanzas de que este órgano actuare para armonizar, verdaderamente, quedan al desnudo cuando vemos sus funciones, de la cual la más importante es la señalada en la letra b) del art. 17[49], no son ejecutivas ni puede este órgano imponer acuerdos de obligado cumplimiento por parte de las Diputaciones Fora-

---

supone, y hace posible, la integración de éstos en la nueva estructura territorial española. Tal actualización se lleva a cabo mediante dos vías: Por un lado, reconociendo de forma genérica la existencia de los regímenes forales; por otro, concretando y especificando su contenido mínimo.

[46] Puede verse ARRATIBEL ARRONDO, J. A., *Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi*. Asocex, 2019.

[47] A partir de 2016, se incorporaron las Corporaciones Locales, conforme la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi.

[48] En concreto y según la Disposición Final Tercera, se da nueva redacción al art. 16 de la Ley 3/1989, de tal manera que *se incorporarán con voz y voto al Órgano de Coordinación Tributaria tres representantes de los municipios designados por el lehendakari a propuesta de la asociación de municipios vascos de mayor implantación únicamente cuando se trate de asuntos relativos a los tributos locales, de conformidad con lo previsto en los artículos 7 y 11 de esta ley. En estos casos, los acuerdos se adoptarán por mayoría absoluta, siempre que dicha mayoría incluya al menos un representante de cada ámbito institucional autonómico, foral y municipal*

[49] Las funciones deducibles de este precepto son las siguientes:

a) Impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria.

b) Emitir el informe a que hace referencia el artículo 11 de la presente ley. [este punto era importante porque emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la presente ley]. Se trataba de emitir un informe sobre proyectos de disposiciones forales, ex ante, de su aprobación.

c) Emitir cuantos informes le sean solicitados por las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco o los Órganos Forales de los territorios históricos en materia tributaria.

d) Publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda vasca donde se proporcione información relativa a la gestión e inspección correspondiente.

e) Todas las demás que se le encomiendan en la presente u otras leyes

les y/o las Juntas Generales, con independencia de que, en la práctica, los acuerdos alcanzados en el seno del mismo hayan sido, trasplantados, normalmente, por las Diputaciones afectadas, sin que se hayan producido grandes discrepancias. La inexistencia del carácter ejecutivo de sus resoluciones es lógica si se tiene la redacción de la primera de sus funciones, así como el hecho de que, caso de que la modificación afecte a una norma foral, la resolución del OCTE estaría, de facto, vinculando a las Juntas Generales del territorio histórico afectado, lo cual es dudoso.

En este sentido, la armonización de los distintos impuestos debería ser llevada a cabo mediante leyes del Parlamento Vasco, conforme la Disposición Adicional de la Ley autonómica de 1989, donde se dispone que:

> «El Gobierno irá remitiendo al Parlamento Vasco el proyecto o proyectos de ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos impuestos. A este efecto en un plazo no superior a un año el Gobierno Vasco remitirá los proyectos de ley correspondientes a la armonización […]».

Pues bien, lo que llama la atención no es que no se haya armonizado en el plazo previsto en la norma, sino que, en treinta años, no se ha remitido ningún proyecto de ley en este sentido y con el propósito descrito. Que las facultades de armonización del Parlamento Vasco conlleven una unificación total de las normas forales de los territorios históricos quizá pudiera tacharse de contraria a la CE y al propio Estatuto[50], pero no cabe ninguna duda que ha de determinarse un *mínimo común*, que corresponde fijar al Parlamento Vasco, ya que el bien jurídico que se pretende lograr (garantizar internamente criterios unitarios para fijar las aportaciones de las Diputaciones al Gobierno Vasco[51] y garantizar, externamente, que los subcupos de los territorios históricos respondan a criterios homogéneos) justifica esta intervención en las potestades tributarias de los

---

[50] La Exposición de Motivos de la Ley 3/1989 es ilustrativa en cuanto al objeto de la Ley, señalando que *Conviene dejar claro que en materia de armonización no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos.*

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

[51] Muy interesante y reciente es el libro (originalmente una tesis doctoral, que tuve la suerte de presidir) de ANSOÁTEGUI FERNÁNDEZ DE ARROYABE, I. *La distribución de recursos entre las haciendas del País Vasco: Treinta y seis años de historia y una propuesta,* Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2018. Y es interesante por los datos económicos que aporta y por las sugerencias de lege ferenda que propone.

territorios históricos, aun cuando la pugna entre «foralismo» y «autonomismo» sigue latente, decantándose por la vigencia del primero[52].

Sin ánimo de profundizar en la Ley, caen bajo su ámbito objetivo de actuación, determinadas materias sujetas a reserva de ley en el IRPF, en el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sociedades, el lmpuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Tasa sobre el Juego y la normativa referente a los tributos locales[53] que se hallen contemplados en la ley del Concierto Económico[54].

La solución a este problema se ha logrado más por un fenómeno de aproximación de legislaciones o *soft law* de los territorios históricos que por actuación legislativa del Parlamento Vasco. Aunque en los momentos actuales podamos encontrar divergencias internas en la regulación de los distintos tributos entre los territorios históricos no son a nuestro juicio lo suficientemente relevantes como para poder cuestionar los criterios homogéneos de las aportaciones de los territorios históricos al País Vasco ni tampoco las contribuciones que sirven para conformar el cupo de Euskadi. Se trata, en definitiva, de un órgano útil pero cuyas competencias no han sido explotadas del todo, ya que normalmente ha prevalecido el acuerdo interno sin necesidad de plasmarlo en normas armonizadoras de elementos sustantivos de los tributos.

IV. EL CONSEJO VASCO DE FINANZAS PÚBLICAS

La existencia de una institución de base territorial y que lleva a cabo actuaciones internas, como es el Consejo Vasco de Finanzas Públicas (CVFP) compuesto por representantes del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales es decisiva para distribuir entre territorios históricos las aportaciones al País Vasco, cosa que se logra mediante un sistema (objeto de discusión casi permanente

---

[52] No tiene sentido, empero, que se mantuviera una situación como la vivida en el año 2009 cuando Gipuzkoa mantuvo el Impuesto sobre el Patrimonio, que desapareció en Bizkaia y Araba. La solución adoptada por el Consejo Vasco de Finanzas (órgano que veremos después) fue un intento de contentar a las partes implicadas con una fórmula dudosa. No hacemos mención a la solución ni a la crítica que pudiera suscitar la misma ya que en ese momento pertenecíamos a dicho Consejo y las deliberaciones, que no las resoluciones, son secretas.

[53] En el caso de los tributos locales, la armonización supone que el órgano competente para cumplir el principio de reserva de ley (recordemos que los municipios no pueden dictar este tipo de normas) es el Parlamento Vasco y no la Junta general del Territorio Histórico donde esté situado.

[54] Si bien en todos los tributos citados se habla de su armonización *cuando proceda,* correspondiendo la valoración, entendemos, de la procedencia al propio Parlamento Vasco o al Gobierno Vasco cuando presenta el correspondiente proyecto de ley.

en cuanto a los resultados de su aplicación) que tiene cuenta, básicamente, la renta de cada uno de ellos y la recaudación obtenida.

El CVFP está formado por seis miembros, tres nombrados por el Gobierno Vasco y los restantes por cada una de las Diputaciones Forales[55]. A él le corresponde determinar, con arreglo a los principios contenidos en la LTH, la distribución de los recursos, y en consecuencia, las aportaciones de los Territorios Históricos a la Hacienda General de la Comunidad Autónoma, previstas en el artículo 42.a) del Estatuto de Autonomía.

Refrescando ideas expuestas anteriormente y de forma muy sintética, hemos de recordar que los titulares de la potestad recaudatoria sobre los tributos concertados son los territorios históricos y que la recaudación obtenida por éstos tiene un triple destino: a) financiar los gastos asociados a las competencias del territorio histórico; b) financiar, vía transferencia a la Comunidad Autónoma de País Vasco, al órgano autonómico en el que libremente se han integrado; c) contribuir a financiar el cupo, es decir las cantidades que Euskadi tiene que pagar al Estado por los servicios y competencias que presta éste en su territorio y que son competencia estatal o, siendo competencia autonómica, no se ha producido aún el traspaso[56].

En este sentido, es fundamental el art. 16 de la LTH cuando dispone, reiterando normas anteriores, que:

> «los Territorios Históricos contribuirán al sostenimiento de todas las cargas generales del País Vasco no asumidas por los mismos, a cuyo fin las Diputaciones Forales efectuarán sus aportaciones a la Hacienda General del País Vasco, de acuerdo con lo dispuesto en la presente ley».

La metodología del cálculo de las aportaciones es básica para determinar la contribución de cada Diputación Foral, destacando dos variables: a) las

---

[55] No obstante, conforme el art. 28.10 de la LTH y en los términos que *se indican, se incorporarán al Consejo Vasco de Finanzas Públicas tres representantes de los municipios designados por el lehendakari a propuesta de la asociación vasca de municipios de mayor implantación, a razón de uno por cada territorio histórico.*

[56] El problema que plantea el traspaso de competencias y de medios materiales y personales (en especial estos últimos) es la repercusión sobre las arcas de la CAPV. En teoría cuando se produce un traspaso de competencias el cupo debería disminuir en una cantidad similar al coste que para Euskadi tiene la asunción de estas competencias. Pero, con independencia del coste global de la transferencia, encontramos, normalmente, que los funcionarios traspasados a Euskadi disfrutan de unos salarios más altos que los percibidos en territorio común, lo cual hace que la ecuación simple que hacíamos anteriormente no constituya un axioma irrefutable, y que la cantidad a restar del cupo no sea equivalente sino inferior al coste de la competencia para el País Vasco. Evidentemente, en el traspaso de competencias juegan también valoraciones políticas de forma que el criterio económico no es el único que se tiene en cuenta.

competencias y/o servicios de los que las Instituciones Comunes y los Órganos Forales de los Territorios Históricos sean titulares de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, puesto que, como hemos dicho, la recaudación ha de servir, prima facie, para financiar las competencias asumidas; b) la aportación de cada Diputación Foral se determinará básicamente en proporción directa a la renta de cada Territorio Histórico. Asimismo, se ponderará necesariamente en forma inversamente proporcional a la relación entre el esfuerzo fiscal de cada Territorio Histórico y el esfuerzo fiscal medio en el conjunto de la Comunidad Autónoma, siendo normalmente este el elemento de discusión, ya que los porcentajes de aportación cambian cada año, estableciéndose un porcentaje que podemos denominar provisional y que variará cuando se liquiden las aportaciones[57].

Si bien la metodología se fija mediante Ley de artículo único, en la forma que veremos, el CVFP tiene un papel relevante, ya que, antes del 15 de octubre de cada año, fijará para el ejercicio siguiente las aportaciones que deberán efectuar las Diputaciones Forales a los gastos presupuestarios de la Comunidad Autónoma, elevándose al Parlamento Vasco el correspondiente Acuerdo, al que se adjuntará el informe del Consejo, en forma de Proyecto de Ley de artículo único. El Parlamento aprobará o rechazará el Proyecto en debate y votación de totalidad, sin que puedan tramitarse enmiendas de ninguna clase. En puridad, se trata de una Ley donde el Gobierno Vasco goza de preeminencia, no solo por el hecho de que monopoliza la presentación del proyecto de ley (no caben, por tanto, proposiciones) sino por el hecho previo de que parte de una situación de cuasi mayoría en el Consejo Vasco de Finanzas o, dicho en otros términos, le basta el voto de una de las tres Diputaciones Forales para lograr sacar adelante su proyecto de fijación de aportaciones.

En cuanto a la naturaleza jurídica del CVFP, estamos en presencia de una órgano administrativo y más en concreto, la doctrina[58] entiende que el CVFP es un órgano derivado del sistema concertado, interinstitucional y de composición paritaria, competente, fundamentalmente, para el diseño, desarrollo y aplicación del modelo de distribución de recursos derivados del sistema concertado. Su objetivo es servir de instrumento para el adecuado funcionamiento de un modelo

---

[57] Siendo este Simposio básicamente jurídico, explicaremos las connotaciones de forma muy simple y con un lenguaje en ocasiones no técnico, para facilitar el conocimiento de los lectores, pidiendo a priori y a su vez perdón a los economistas por el carácter básico y general del cálculo de las aportaciones.

[58] Un resumen de la doctrina que permite realizar esta definición lo encontramos en ARRATIBEL ARRONDO, J. A., Análisis de la naturaleza jurídica del Consejo Vasco de Finanzas, *Auditoría Pública*, 53 (2011), pp. 53-71.

de Hacienda articulada en torno a distintos niveles, cuyo principio rector básico es el de riesgo compartido, para cada uno de los niveles que la componen.[59]

Los principios en que se inspira el CVFP pueden sintetizarse[60] del siguiente modo:

a) Determinar, la distribución de los recursos definidos, en el artículo 20 de la LTH, y en consecuencia, las aportaciones de los Territorios Históricos a la Hacienda General de la Comunidad Autónoma, previstas en el artículo 42.a) del EAPV. Como puede deducirse, es esta función interna la decisiva del Consejo. Se trata de una función interna pero interterritorial.

b) El estudio y formulación de propuestas al Gobierno Vasco y a las Diputaciones Forales sobre cualquier materia relacionada con la actividad económica, financiera y presupuestaria del sector público vasco que, a juicio del Consejo, precise de una actuación coordinada.

c) Las demás funciones que le son atribuidas en la LTH.

Deteniéndonos un momento en un aspecto concreto de su funcionamiento y de la adopción de acuerdos, el art. 29 de la LTH establece los mecanismos previstos para el supuesto de que el Proyecto de Ley de Aportaciones (*vid. infra*) sea rechazado por el Parlamento Vasco; en este caso, el Proyecto se devolverá al Gobierno, con indicación de los motivos de discrepancia parlamentaria[61], a fin de que, en el plazo de quince días a partir de la fecha de devolución y a la vista de aquélla, se elabore en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas un segundo y definitivo Proyecto de Ley que se remitirá (¿sin pasar por el Gobierno?) al Parlamento para su aprobación.

Técnicamente, el precepto parece otorgar al CVFP la competencia para elaborar un proyecto de ley, lo cual es criticable en lenguaje jurídico, puesto que

---

[59] Por su parte, la STC 76/1988, de 26 de abril, destaca como notas característica del CVFP la exigencia de una concordancia o acuerdo de voluntades entre las Haciendas Forales y la Hacienda General del País Vasco, la composición paritaria análoga a la Comisión Mixta de Cupo como mecanismo de negociación, el procedimiento de discrepancia como vía para resolver conflictos, asegura el carácter convenido o pactado de la metodología y reparto de las aportaciones y el carácter no vinculante de la coordinación.

[60] En este punto seguimos a ARRATIBEL ARRONDO, *op.cit*., en nota anterior 54, p. 73.

[61] Esto es, aparentemente, lo que chirría en la tramitación del Proyecto de Ley de Aportaciones: que el Parlamento Vasco tenga que exponer los motivos de discrepancia cuando la aprobación o no se debe al simple juego de mayorías y minorías sin que, a nuestro juicio, el Parlamento, en cuanto órgano soberano, deba señalar las razones de su discrepancia. Sobre todo, teniendo en cuenta que, según el art. 29.1 *in fine* de la LTH establece que *El Parlamento aprobará o rechazará el Proyecto en debate y votación de totalidad, sin que puedan tramitarse enmiendas de ninguna clase.*

la competencia para aprobar proyectos de ley corresponde al Gobierno y no al Consejo Vasco de Finanzas, aunque se trate de una objeción menor. Estos aspectos procedimentales, en los que, por razones de tiempo, no podemos entrar están llenos de dudas desde el plano de la técnica jurídica.

Más dudas suscita la tramitación (mejor dicho, la traducción legislativa de la tramitación) en el caso de que se susciten discrepancias en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas, ya que, caso de no existir acuerdo, se trasladará el pertinente informe al Parlamento Vasco con la postura razonada de sus miembros. ¿Quiere ello decir que el acuerdo del Consejo Vasco de Finanzas ha de aprobarse por unanimidad? ¿La discrepancia o el voto contrario de una Diputación conlleva la existencia de discrepancias en el sentido de la LTH? Aunque sea aconsejable y así se haya producido en algún ejercicio presupuestario, estimamos procedente hacer una matización: los acuerdos se adoptan por mayoría y, por tanto, si hay cuatro votos a favor existe un acuerdo (con minoría discrepante) de forma tal que no atisbamos a ver en que supuestos entraría en juego esta cláusula (si bien los acuerdos pueden adoptarse por mayoría absoluta o relativa) del art. 29 de la LTH[62], puesto que o hay acuerdo o no hay acuerdo y si no hay acuerdo es por el resultado de la votación de un órgano colegiado, en cuyo caso, se traslada el Proyecto al Parlamento Vasco, con la postura razonada de cada uno de los miembros del CVFP, salvo que la LTH configure las aportaciones (es lo que está haciendo) como un elemento de pacto; dicho en otros términos, los acuerdos del CVFP se configurarían como un pacto o acuerdo ad intra entre los territorios históricos y el Gobierno Vasco. Se trataría de dar una dimensión terminológica precisa a la expresión «*convenir*» que utiliza el art. 42 del EAPV. Pero la convención, el acuerdo o el pacto en un órgano colegiado no siempre se alcanza y, desde una perspectiva parlamentaria, el procedimiento no es el más adecuado, como veremos a continuación.

Siguiendo con aspectos técnicos, la cuestión se complica dada la dicción del art. 22. Ocho de la LTH al disponer este que:

> El Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobará la metodología de distribución de recursos y la determinación de las aportaciones de cada Territorio Histórico o los gastos presupuestarios de la Comunidad Autónoma con vigencia para periodos mínimos de tres ejercicios presupuestarios, salvo que concurran circunstancias excepcionales a juicio del Consejo, que aconsejen su vigencia para uno y dos ejercicios.
>
> El Gobierno elevará al Parlamento, para su aprobación, el correspondiente proyecto de ley que incorporará la metodología antes citada que hubiere acor-

[62] Cabe suponer que los motivos de discrepancia se remiten al Parlamento por el CBFP y no por el Gobierno.

> dado el Consejo Vasco de Finanzas Públicas. Dicho proyecto, que tendrá forma de Ley de artículo único, será aprobado con idéntico régimen que el previsto en el artículo 29.º de la presente Ley[63].

Para el cálculo de las aportaciones de los territorios históricos a la Hacienda General del País Vasco, hay que partir de una doble cuestión: a) la fijación de la metodología, normalmente, por período de tres años, se establece mediante Ley del Parlamento Vasco de artículo único y sin posibilidad por tanto de enmiendas a la metodología, previa aprobación de ésta por parte del Consejo Vasco de Finanzas; b) anualmente se fijan mediante por ley las aportaciones de cada territorio histórico, siguiendo el procedimiento legislativo que, sumariamente y con alguna dispersión en la construcción del discurso, hemos explicado a la luz del art. 29 de la LTH.

Desde una perspectiva lógica, la coherencia del procedimiento es la siguiente: a) en primer lugar, se aprueba la metodología de las aportaciones normalmente por un período de tres años; b) el proyecto de Ley de Presupuestos y la Ley de Presupuestos deben aprobase teniendo en cuenta la traducción numérica que se desprende de la Ley de Aportaciones[64].

La Ley de Presupuestos no puede, para no desmontar el entramado institucional ni modificar la metodología trienal previamente fijada, sino que debe ceñirse a aplicar la misma, cuantificando las aportaciones, en función de los criterios metodológicos previamente aprobados[65]. Sin embargo, hay una cuestión que no podemos soslayar y es que, dentro del sistema de fuentes del Derecho, la ley trienal de metodología de aportaciones, y las sucesivas leyes vinculadas por aquella (la ley anual de fijación de éstas y la Ley de Presupuestos) tienen, jurídicamente, el mismo rango, de tal manera que, teóricamente, sería posible que la segunda o la tercera pudieran modificar, directa o indirectamente, la primera.

La tramitación de esta segunda norma es, como hemos visto, *diabólica* desde el punto de vista procedimental y creemos que debería ser objeto de reflexión la forma de resolución de las discrepancias o la inexistencia de Acuerdo en el Consejo Vasco de Finanzas. Es un verdadero ejercicio de malabarismo jurídico donde la LTH pretende fijar la metodología de las aportaciones guardando un equilibrio entre Gobierno Vasco y Diputaciones Forales, si bien, como hemos

---

[63] Obsérvese como aquí, de forma correcta, es el Gobierno el encargado de remitir el Proyecto de Ley al Parlamento.

[64] Conforme el art. 22. Seis de la LTH, *La aportación de cada Diputación Foral se determinará básicamente en proporción directa a la renta de cada Territorio Histórico. Asimismo, se ponderará necesariamente en forma inversamente proporcional a la relación entre el esfuerzo fiscal de cada Territorio Histórico y el esfuerzo fiscal medio en el conjunto de la Comunidad Autónoma.*

[65] Con ello se sigue ahondado en la teoría del pacto o acuerdo de las decisiones del CVFP.

dicho, aquel parte con una cierta ventaja dada la conformación del Consejo Vasco de Finanzas.

En el fondo de la cuestión y bajo la denominación de errores técnicos creemos que existe una lucha entre foralismo y autonomismo que impregna toda la LTH, donde si son los territorios históricos quienes van a hacer las aportaciones lo lógico es seguir la metodología actual, pero cambiando el procedimiento de la LTH.

Evidentemente, en caso de prórroga de los Presupuestos Generales de Euskadi, las aportaciones también se prorrogan en sus mismas cuantías y vencimientos, sin perjuicio de que, una vez aprobados los nuevos Presupuestos, entren en vigor las aportaciones en los mismos contenidas, practicándose en su caso, las oportunas liquidaciones por diferencias. La prórroga ha de producirse por el hecho de que el Parlamento Vasco no haya aprobado el Proyecto de Ley de Presupuestos, no por el hecho de que no se apruebe la Ley de Aportaciones, en cuyo caso habría que partir de la metodología y datos de la última aprobada, que gozaría así de ultraactividad[66].

La norma parece lógica y no ofrece discusión alguna, si bien nos ofrece una pauta de ordinalidad en el tratamiento de las aportaciones, puesto que son ingreso para el Gobierno Vasco y gasto para las Diputaciones Forales. En este sentido, la pauta aconseja que, antes de remitir el Proyecto de Ley de Presupuestos al Parlamento Vasco, se haya aprobado no sólo la ley –normalmente trienal– de metodología de las aportaciones, sino también la ley anual de fijación de las aportaciones de cada Diputación, ya que sin tener certeza de estas no pueden construirse los presupuestos de la CAPV.

Un punto interesante es determinar el valor jurídico que tienen las aportaciones o, dicho en términos de puro Derecho Presupuestario, si constituyen una mera previsión de ingresos para el Gobierno Vasco o si tienen carácter limitativo para éste y, por ende, para las Diputaciones Forales. La respuesta exige adentrarnos brevemente en la materia presupuestaria: a) la recaudación por tributos concertados es una mera previsión en el Presupuesto de los territorios históricos; b) las transferencias corrientes de estos al Gobierno Vasco tienen carácter limitativo pero ampliable *ope legis*; c) cuando se liquiden los respectivos presupuestos –de Euskadi y de cada una de las Diputaciones– habrán de efectuarse las compensaciones oportunas (a favor o en contra del Presupuesto vasco y/o de

---

[66] Así, la Disposición Final de la Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología para los años 200-2011 dispone que *Excepcionalmente, si transcurrido el plazo de vigencia de la presente metodología no se hubiera promulgado una nueva ley reguladora de la distribución de recursos y determinación de aportaciones para los ejercicios siguientes, la presente metodología será de aplicación en todos sus términos para el ejercicio 2012 y siguientes.*

las Diputaciones). El mecanismo parece simple en la teoría, pero en la práctica podemos afirmar que presenta notorias dificultades[67].

De forma muy sintética, los recursos a distribuir entre las instituciones públicas del País Vasco son los derivados de la gestión del Concierto Económico, una vez deducido el importe pagado o pagadero al Estado en concepto de cupo. El reparto de dichos recursos se realiza, como hemos adelantado, en consideración a las competencias y/o servicios de los que las instituciones comunes y los órganos forales de los territorios históricos son titulares de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente. Esta distribución de recursos entre las instituciones comunes y forales podemos denominarla **distribución semi-vertical,** aunque con muchos matices teóricos que no podemos desarrollar aquí.

La recaudación de los tributos concertados corresponde, de acuerdo con el Concierto Económico, a las Diputaciones forales, lo que obliga a la existencia de flujos financieros hacia la Hacienda General del País Vasco como contribución de cada Diputación foral a los gastos presupuestarios del País Vasco. A estos flujos financieros se les denomina **aportaciones** y representan la función interna del CVFP[68]. Dicha contribución se determina básicamente en proporción directa a la renta de cada territorio histórico y se pondera de forma inversamente proporcional a la relación entre el esfuerzo fiscal de cada territorio histórico y el esfuerzo fiscal medio en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

No hemos empleado antes la distinción entre distribución horizontal y distribución vertical y distribución mixta o semi-vertical porque tiene un fuerte componente económico, pero dada su expansión en el lenguaje jurídico, hemos creído conveniente incorporarla y describir brevemente su concepto. Un ejemplo de norma de metodología de las aportaciones viene constituido por la Ley 2/2007, de 23 de marzo[69], donde se fijó la metodología y la distribución de apor-

---

[67] Téngase en cuenta que las Diputaciones remitían al Gobierno Vasco las liquidaciones (con carácter mensual) en términos de caja y no en términos de devengo o nacimiento del derecho. Como, a su vez, las Diputaciones concedían aplazamientos o prórrogas a sus contribuyentes (sin que estas pasaran por el Gobierno Vasco), el resultado en la práctica era que, sobre un recurso económico de la Hacienda General del País Vasco actuaba una Diputación que, a su vez, solicitaba un aplazamiento en la liquidación, arguyendo la concesión de aplazamientos o prórrogas. En suma, el Gobierno Vasco estaba prestando indirectamente dinero a las Diputaciones a tipo de interés cero. Es sólo un ejemplo práctico de las dificultades que, en ocasiones, acompañaban a la liquidación de las aportaciones.

[68] La función externa del Consejo sería la metodología de fijación de los subcupos de cada territorio histórico, cuya suma sería el cupo que la CAPV tiene que pagar al Estado.

[69] En dicha norma puede verse con claridad la distinción entre modelo de distribución horizontal, modelo de distribución vertical y fondo general de ajuste. No hemos encontrado norma que, según el Gobierno, regule las aportaciones de los territorios históricos para el período 2017-2021, ignorando la situación en que se encuentra el proyecto de ley, Y no debe sorprender que la Ley 2/2007 abarque un quinquenio, ya que el carácter trienal se establece en la LTH como mínimo, no como máximo.

taciones para el período 2007-2011. Pudiera parece extraño al lector interesado que nos hayamos fijado en dicha norma, teóricamente antigua, pero es la vigente para la confección de los Presupuestos Generales de Euskadi para 2018, como consecuencia de los sucesivos desacuerdos en el marco del Consejo Vasco de Finanzas Públicas que han llevado a la prórroga de la Ley de 2007, cuyo plazo finaba en 2011. No vamos a entrar aquí en las razones de la prórroga ni en las discrepancias, que no son técnicas, entre Gobierno Vasco y Diputaciones Forales, pero sí aclarar por qué nos hemos remitido a una norma de 2007. Y, por otro lado, hemos de destacar que los Presupuestos Generales de Euskadi para 2019 no han sido aprobados aún, habiendo recurrido el Gobierno a tramitar leyes, como la Ley 2/2019, de medidas presupuestarias urgentes para el ejercicio 2019 en materia de retribuciones y otros aspectos relativos a la prórroga.

Pues bien, aunque sea a título meramente ejemplificativo, de acuerdo con el art. 26 de la Ley 5/2017, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de Euskadi para 2018 (última aprobada y prorrogada para 2019, si bien el art. 44 del EAPV no se refiere expresamente a la prórroga, aunque sí lo hace la normativa presupuestaria):

> «las aportaciones de las diputaciones forales al sostenimiento de los créditos consignados en el presupuesto de la Administración de la Comunidad Autónoma ascenderán a 9.523.345.813 euros, de conformidad con la metodología aprobada por la Ley 2/2007, de 23 de marzo»[70].

Para hacerse una idea del peso de los ingresos transferidos por las Diputaciones Forales (aportaciones) debemos destacar que dicha cifra representa el 82,91% del total del presupuesto de ingresos de la CAPV[71].

---

[70] Conforme el art. 26 del Anteproyecto de Ley de Presupuestos para 2019, las aportaciones de las Diputaciones Forales (en los porcentajes que veremos más adelante en nota a pie de página) ascienden a 10.155.064.469 euros. La explicación de un incremento de casi 600 millones de euros viene someramente contenida en la Exposición de Motivos de la Ley 2/2019, de 14 de febrero, cuando señala que *Los créditos necesarios para proceder a la financiación de las medidas previstas, por un importe superior al consignado en el estado de gastos prorrogado para el ejercicio 2019, se financiarán con cargo a los ingresos obtenidos por las mayores aportaciones previstas para este ejercicio 2019 por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, que superan las cifras consignadas en el estado de ingresos del Presupuesto de la Administración de la Comunidad Autónoma para el ejercicio 2018, así como con cargo a remanentes de tesorería*.

[71] Pues bien, la aportación de cada territorio histórico será (art. 27 de la Ley de Presupuestos) la resultante de aplicar a la cantidad consignada en el artículo anterior los porcentajes siguientes:

ARABA/ÁLAVA: 16,44%. Previsión Anteproyecto Ley de Presupuestos para 2019: 16,38%

BIZKAIA: 50,37%. Previsión Anteproyecto Ley de Presupuestos para 2019: 50,41%

GIPUZKOA: 33,19% Previsión Anteproyecto Ley de Presupuestos para 2019: 33,21%

Y, en el Anteproyecto manejado, procedente del Gobierno Vasco, encontramos, lógicamente, otra remisión (art. 23) a la Ley 2/2007, de Aportaciones, puesto que sigue prorrogada, hasta que el consenso permita aprobar una nueva norma.

Como hemos dicho, las aportaciones no constituyen un tema pacífico y de ahí que se siga aplicando, mediante sucesivas prórrogas, la Ley 2/2007. Sobre datos de 2016 se ha pronunciado, en términos económicos, I. Zubiri Oria[72], para señalar que «si calculamos la diferencia entre lo que están aportando con los coeficientes recogidos en la Ley y lo que aportarían si realmente pagasen en función de la recaudación, el resultado es que, aproximadamente, Álava está pagando un 5% de más, unos 75 millones de euros más al año; Gipuzkoa está pagando un 3,5% de más, que son unos 100 millones más al año; y Bizkaia acaba pagando un 3,7 por ciento menos, que son unos 170 millones de euros». No obstante, mediante el fondo de ajuste (art. 23 de la Ley 2/2007) se devuelve una parte de este exceso de aportaciones, lo cual no empece, a juicio del autor, para demostrar que quien sale claramente beneficiada es Bizkaia.

Pese a los intentos de aproximación de posturas entre Gobierno y Diputaciones, en cuya virtud se preveía la aprobación de la nueva Ley de Aportaciones en 2018, lo cierto es que la misma, según datos del Parlamento Vasco, no ha sido aprobada y, por tanto, entraremos en 2019 con una metodología, objeto de discrepancias a las que hemos aludido de forma breve, que expiró hace ocho años.

Quedaría, por último, en esta exposición, que amablemente me ha solicitado el profesor Monreal Zia, hacer referencia al cálculo del cupo vasco en tanto en cuanto, como hemos visto, no es sino la suma de los subcupos de cada uno de los territorios históricos. Pues bien, como hemos dicho anteriormente, las aportaciones de aquellos se determinan una vez descontada la parte que cada una de ellas aporta al cupo global vasco. No obstante, la determinación del cupo vasco corresponde a un órgano previsto en la Ley del Concierto, como es la Comisión Mixta del Concierto Económico, cuya composición es paritaria entre el Estado y las instituciones del País Vasco, de tal forma que está formada por doce miembros, seis nombrados por el Estado, tres por el Gobierno Vasco y uno por cada una de las tres Diputaciones Forales. Hay que tener en cuenta que conforme el art. 61 del Concierto, la adopción de decisiones en el marco de dicha Comisión ha de realizarse por unanimidad, lo cual explica las dificultades en la adopción de acuerdos, si bien no ha habido problema en la determinación de la metodología para el quinquenio 2017-2021, rigiendo en la actualidad la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, sin que sea menester profundizar en la misma.

[72] Entrevista CADENA SER Bilbao, de 20 de diciembre de 2016.

V. LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Mucho hemos dudado, a la hora de redactar este artículo, sobre la necesidad de incluir o no el examen de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE). Y ello porque lógicamente, hay que hacer una referencia al concepto de cupo y a la metodología de cálculo del mismo y, porque no se trata de una institución singular y/o interterritorial de Euskadi, sino una institución donde participan tres partes y dos bloques (ahora explicamos esta aparente asimetría, considerando a Gobierno Vasco y Diputaciones Forales como un solo bloque), como son el Estado, las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, conforme el art. 61 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo del Concierto, que no hace sino trasladar lo dispuesto en el art. 42.2.e) del EAPV. Entendiéndose las tres partes, hay dos bloques porque la propuesta de acuerdo por parte de Euskadi se formaliza por el Gobierno Vasco, con la participación del CVFP (función ad extra de éste, que no trataremos). Su conformación es la siguiente:

a) Un representante por cada una de las Diputaciones Forales.

b) Tres representantes del Gobierno Vasco.

c) Seis representantes de la Administración estatal.

Particularmente interesante nos parece que, como vimos, los acuerdos hayan de aprobarse por unanimidad de todos[73] sus miembros integrantes (art. 61.2), porque ello elimina todos los problemas que veíamos al tratar de los acuerdos del CVFP (informes de los votos divergentes, participación del Parlamento, etc.). Claro que, lógicamente, la solución dada a la adopción de acuerdos por parte de la CMCE responde a un escenario distinto, pero obsérvese cómo en la composición de la parte vasca de la Comisión se tiene en cuenta no sólo al Gobierno Vasco sino también a las Diputaciones Forales, cuyos subcupos son los que conforman el cupo tal y como se desprende del art. 41.2.d) y e) del EAPV, donde ya se alude a la Comisión Mixta.

Por su parte, el art. 62 de la Ley del Concierto enumera las funciones de entre las cuales la más sobresaliente y puesto que nuestro espacio es reducido, es la aprobación de la metodología para el señalamiento del cupo de duración quinquenal, sin preterir su función de órgano que acuerda, en su caso, las modificaciones del Concierto Económico[74]. En cuanto al cupo ha de aprobarse mediante ley, según dispone el art. 41.1.e) del EAPV, con la periodicidad que fije

[73] La terminología es peculiar, ya que la unanimidad implica la participación de todos los miembros. Es decir, no hay unanimidad parcial.

[74] No podemos entrar aquí en las vicisitudes por las que atraviesa la modificación del Concierto, sino simplemente indica que el primer paso debe darse en el seno de la CMCE.

el Concierto al cual también se defiere la determinación de dicha periodicidad, así como la actualización anual en los términos fijados igualmente en el Concierto[75].

A la par del estudio de las instituciones, es básico profundizar mínimamente en alguna de sus competencias, en especial, las más criticadas[76]. La atribución a la CAPV de los gastos e ingresos del Gobierno central se realiza mediante un sistema de imputación. Dicho de forma elemental, se calcula, en primer lugar, a cuánto ascienden los créditos presupuestarios para gastos estatales en todo su territorio en cada competencia no asumida (o no transferida) al País Vasco, y se imputa un porcentaje fijo del gasto total (como indicador de beneficio) a la Comunidad Autónoma.

El sistema de imputación se utiliza tanto para estimar los gastos como los ingresos no concertados y la parte del déficit imputable al País Vasco; el Concierto Económico prevé que el porcentaje en el que el País Vasco debe contribuir a financiar las cargas no asumidas o no transferidas, denominado **índice de imputación (i)**, se debe determinar básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con la total estatal (es una explicación muy sumaria para un economista y, con la fórmula aplicable, peligrosa para un jurista que, en términos normales, tendemos a no entenderla). En definitiva, el cupo será el resultado de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\boldsymbol{CUPO} = (CNA - INC - D).i$$

Donde,

CNA = valoración de las Competencias no asumidas en los Presupuestos Generales del Estado

INC = valoración de los Ingresos no concertados en los Presupuestos Generales del Estado

D = déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado

i = índice de imputación.

---

[75] Dispone el art. 42.1.e) in fine que *El cupo así acordado se aprobará por ley con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.*

[76] No podemos hacer una enumeración de las críticas doctrinales porque son abundantes y extendidas en el tiempo. Sin embargo, como el desconocimiento es atrevida, suelen ser críticas al cupo in se, cuando –aunque ahora se vayan abriendo voces– alguna crítica podría merecer el ajuste a la imposición indirecta (IVA e Impuestos Especiales) donde la cuestión es determinar el peso del consumo de Euskadi en el total nacional. Desde luego tras la última reforma del Concierto y la Ley de Aportaciones de 2017 podemos descartar una crítica derivada de la falta de transparencia en los mecanismos de introducción de datos en la fórmula matemática, porque la transparencia es total desde la página web del Gobierno Vasco y los documentos de la negociación están disponibles para todos los ciudadanos.

VI. CUESTIONES Y DISCUSIONES PENDIENTES

Lamentando la brevedad y el tono exegético que desprende este artículo, así como el hecho de que no pudiera presentarlo de forma presencial, sino en una versión muy reducida, a continuación exponemos el debate sobre preguntas o materias sobre las cuales puede abrirse un debate, ya no entre los asistentes, sino entre los amables lectores.

1) ¿Sería posible constitucionalmente que el poder normativo en materia tributaria se transfiriese, previa modificación del Estatuto de Autonomía, desde las Juntas Generales de los territorios históricos hacia el Parlamento Vasco? Aquí no se trata de una transferencia total, sino del hecho de que todos los tributos fueran regulados por el Parlamento y el Ejecutivo vascos, conservando los territorios históricos sus facultades de gestión y de recaudación, en el bien entendido supuesto que no estamos discutiendo si esta solución nos gusta más o menos, sino si es factible conforme el EAPV o, mejor dicho, mediante una modificación de este[77].

2) La profundización en el autogobierno ¿exigiría una Hacienda vasca fuerte y no dependiente de las aportaciones de los territorios históricos? La fortaleza de la Hacienda General de Euskadi no es un concepto jurídico sino mixto puesto que tiene componentes económicos. Por tanto, nos preguntamos si puede mantenerse un autogobierno basado sólo en el gasto público (dependiendo de las transferencias realizadas o pendientes del Gobierno central), ya que el ingreso público tampoco es normativizado por la CAPV, sino que depende de los territorios históricos. Sin autonomía financiera no hay autonomía política, ni autogobierno, y aunque Euskadi ha alcanzado una autonomía financiera muy alta, sigue dependiendo de los territorios históricos para su financiación, en un porcentaje, como vimos, situado en una horquilla del 80%/85% de su Presupuesto. Como hemos dicho, el esquema de financiación es propio de un órgano confederal extremo, donde las entidades que participan en la organización superior son los que efectúan las aportaciones, algo difícil de ver en Estados federales, pero si en organizaciones internacionales (con la excepción parcial de la Unión Europea, en cuyo contenido no podemos entrar).

3) ¿Hasta qué punto el actual esquema de distribución horizontal y vertical para las aportaciones no genera disfunciones, que hay que corregir mediante el fondo de ajuste? Se trata de un tema que no hemos desarrollado en el texto

[77] Amén de las consideraciones hechas en el texto principal, hay que tener en cuenta si debe o no ser sometido a referéndum esta modificación para lo cual hay que determinar si afectará a las relaciones de la Comunidad Autónoma con el Estado o a los regímenes forales privativos de los Territorios Históricos, a efectos meramente procedimentales, conforme el art. 47. Uno del EAPV.

principal al tratar de las funciones de la CMFV y que dejamos meramente apuntado; en todo caso, nótese que desde 2012 no hay una Ley de Metodología de las Aportaciones y no es por problemas técnicos.

4) Aunque no lo hayamos planteado en líneas precedentes, ¿una eventual incorporación de Nafarroa –en aplicación de la Disposición Transitoria Cuarta de la CE– no plantearía un problema de correlación o conexión correctas entre Convenio y Concierto? A nuestro juicio se trata de un tema que no tratan debidamente ni el EAPV ni el Amejoramiento. En el caso de éste, simplemente se limita a señalar quien es el órgano habilitado para ejercer la iniciativa de la Disposición Transitoria Cuarta de la CE. El problema (art. 71 de la LORAFNA).

5) ¿Hasta qué punto es necesario un *aggiornamento* de la Ley de Territorios Históricos en materia hacendística? La pregunta es reiterativa y podría subsumirse en alguna de las realizadas anteriormente, pero cabe plantearse si la situación en 2019 frente a la existente de 1983 justificaría una modificación en el sentido de dotar de mayores potestades al Gobierno y Parlamento Vasco.

6) ¿Por qué el Parlamento Vasco no ha desarrollado sus competencias en materia de armonización de los principales impuestos de los territorios históricos? O, dicho en otros términos, para qué sirve la Ley 3/1989, de 30 de mayo si no se hace uso de ella? Téngase en cuenta que, dado el sistema de financiación, este exige una armonización de los impuestos regulados por los territorios históricos (y ya vimos el concepto de armonización) y, teniendo el Gobierno la habilitación para presentar proyectos de Ley en este sentido no se haya presentado ninguno.

7) ¿Cabría dotar de mayores competencias ejecutivas al Órgano de Coordinación Tributaria creado por la ley citada en el apartado anterior?

8) ¿Podría adoptar el Parlamento Vasco medidas tributarias que interfiriesen en la foralidad y, por tanto, podrían los territorios históricos interponer recursos de inconstitucionalidad por vulneración de la autonomía foral?

Los ejemplos y las cuestiones conflictivas pueden multiplicarse, pero sólo hemos querido ofrecer una visión esquemática de las principales.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ANSOÁTEGUI FERNÁNDEZ DE ARROYABE, I., *La distribución de recursos entre las haciendas del País Vasco: Treinta y seis años de historia y una propuesta,* Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2018.

ARRATIBEL ARRONDO, J. A., Análisis de la naturaleza jurídica del Consejo Vasco de Finanzas, *Auditoría Pública*, 53 (2011), pp. 53-71.

-Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi. Asocex, 2019.

BACHOF, O., *¿Normas constitucionales inconstitucionales?* Lima: Palestra Editores, 2008.

GIANNINI, M. S., *Diritto Amministrativo*, vol. I, Milano: Ed. Giuffré, 1993.

MARTÍNEZ ETXEBARRIA, G., *Los territorios históricos vascos y su producción normativa foral: unas realidades fronterizas en busca del mejor encaje en el sistema*, Bilbao: Fundación Ad Concordiam, 2017.