

EL RÉGIMEN DE CONCIERTO O CONVENIO, LA PROHIBICIÓN DE AYUDAS DE ESTADO Y LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO: LA STJCE DE 11 SEPTIEMBRE 2008 Y SUS ANTECEDENTES

RAMÓN FALCÓN Y TELLA*

- I. PLANTEAMIENTO.
- II. LAS NORMAS FORALES DE 1988 Y LA DECISIÓN 93/337/CEE DE 10 DE MAYO DE 1993.
- III. LA POSTURA DE LA COMISIÓN A PARTIR DE LOS ASUNTOS *DEMESA Y RAMONDÍN*: EL ANÁLISIS DE LAS NORMAS FORALES DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU CONTENIDO.
- IV. LOS TIPOS REDUCIDOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: SU CONSIDERACIÓN COMO AYUDA NO NOTIFICADA POR LA STS 9 DICIEMBRE 2004 Y LA DESAUTORIZACIÓN DE ESTA DOCTRINA POR LA STJCE 11 SEPTIEMBRE 2008.
- V. LOS CONFLICTOS CON LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO DERIVADOS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS FORALES Y AUTONÓMICAS: LA DESAFORTUNADA STC DE 25 DE ABRIL DE 2002.
- VI. CONCLUSIONES.

I. PLANTEAMIENTO

Desde la adhesión a las Comunidades europeas, uno de los temas más conflictivos en el ámbito tributario ha sido el de la compatibilidad de los distintos regímenes de incentivos a la inversión empresarial que se han sucedido en el País Vasco¹, con el régimen de ayudas de Estado² y la libertad de establecimiento.

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Abogado.

¹ Otros conflictos entre las instituciones forales y la Comisión europea, como los relativos a la deducción por inversiones relacionadas con la exportación, no plantean, en

La reciente sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008 que resuelve diversas cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06), en el marco de litigios entre organizaciones sindicales y Comunidades autónomas vecinas contra las instituciones forales³, ha supues-

rigor, un problema de aplicación del Concerto, ya que las normas forales discutidas en estos casos son prácticamente idénticas a la norma estatal vigente en territorio común, que también ha sido cuestionada. Véase la Decisión de la Comisión de 31 de octubre de 2000 relativa a las leyes españolas sobre el Impuesto sobre Sociedades (*DO L 060 1 marzo 2001*, p. 57), que ha sido confirmada por la STJCE (Sala Segunda) de 15 julio 2004, *España/Comisión*, C-501/2000, *Rec. 2004*, p. I-6717, la cual desestimó el recurso de anulación interpuesto por el Gobierno de España, sostenido por los Territorios Históricos, las Diputaciones Forales y el Gobierno vasco. Dicha Decisión califica como ayuda ilegal (si bien sólo a efectos CECA, pues en el ámbito CE se considera como ayuda existente) la deducción contenida en el art. 34 de la Ley n.º 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, así como los arts. 43 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio de 1996, reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Bizkaia; 43 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio de 1996, reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Guipuzkoa; y 43 de la Norma Foral n.º 24/1996, de 5 de julio e 1996, reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Álava. Curiosamente la mencionada decisión de la Comisión no se refiere al art. 67 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades en la Comunidad autónoma de Navarra, pese a que el contenido de este precepto era muy similar tanto al art. 34 de la Ley 43/1995 como a las normas forales mencionadas. Las normas cuestionadas por la Comisión establecían una deducción del 25 por 100 de las inversiones que efectivamente se realizasen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o la constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios o la contratación de servicios turísticos; gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual y gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas.

² Véase FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad europea*, Civitas, Madrid, 1993; HERNÁNDEZ MARTÍN, V., VILLALVILLA MUÑOZ, J.M., *El control de las ayudas de Estado en el Derecho europeo*, Colex, Madrid, 1999; y ESTOA PÉREZ, A., *El control de las ayudas de Estado*, Iustel, Madrid, 2006.

³ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja y otros*, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, no publicada. Se trata de los asuntos Unión General de Trabajadores de La Rioja (C 428/06), Comunidad Autónoma de La Rioja (C 429/06) contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral de Vizcaya, Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, Confederación Empresarial Vasca (Confebask); Comunidad Autónoma de La Rioja (C 430/06), Comunidad Autónoma de Castilla y León (C 433/06), contra Diputación Foral de Álava, Juntas Generales de Álava, Confederación Empresarial Vasca (Confebask); Comunidad Autónoma de La Rioja (C 431/06), Comunidad

to un paso importante en la solución definitiva del problema, pues si bien remite al juez nacional (que es quien debe decidir sobre los hechos y la normativa interna), establece unos criterios que claramente llevan a la conclusión de que las normas tributarias forales no pueden calificarse como selectivas por el mero hecho de que tengan un ámbito de aplicación territorial limitado; en contra del criterio mantenido por nuestro Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, recaída en el recurso de casación núm. 7893/1999⁴, y por la propia Comisión de las Comunidades europeas en el marco de las cuestiones prejudiciales citadas.

El problema trasciende con mucho el ámbito foral vasco, pues se plantea en idénticos términos en el régimen de Convenio aplicable en Navarra, que ha permitido a dicha Comunidad autónoma aprobar incentivos fiscales a menudo idénticos a los vascos, aunque han pasado prácticamente desapercibidos para la Comisión y para las Comunidades limítrofes⁵. Y se plantea también en el ámbito de las Comunidades autónomas de régimen general, que si bien tienen menores competencias tributarias, también pueden establecer deducciones o tipos reducidos en determinados tributos cedidos, incluido el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), así como en las regiones y territorios autónomos de otros Estados miembros, lo que ha llevado a los gobiernos del Reino Unido y de Italia, además del español, a presentar observaciones en el procedimiento que ha desembocado en la citada sentencia de 11 de septiembre de 2008.

Autónoma de Castilla y León (C 432/06) contra Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca confebask); Comunidad Autónoma de Castilla y León (C 434/06) contra Diputación Foral de Vizcaya, Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, Confederación Empresarial Vasca (Confebask).

Véase el comentario de ORENA DOMÍNGUEZ, A., «Las normas forales tienen cabida en Europa: Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11-9-2008», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2008. También MANZANO SILVA, E., «La regulación del Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco y el régimen comunitario de ayudas de Estado (Las cuestiones prejudiciales de 20 de septiembre de 2006 planteadas por el TSJPV)», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 22, abril 2007.

⁴ Véase MERINO JARA, I., «Las ayudas de Estado y el Concierto Económico (Comentario a las SSTs de 3 y 17 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004)», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, abril 2005, p. 20.

II. LAS NORMAS FORALES DE 1988 Y LA DECISIÓN 93/337/CEE DE 10 DE MAYO DE 1993

El problema se planteó inicialmente⁶ en relación con las normas forales de incentivos a la inversión aprobadas en 1988 en Álava, Guipuzkoa y Bizkaia (normas forales 28/1988, 8/1988 y 6/1988, respectivamente)⁷, que fueron calificadas como ayudas ilegales por la Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993⁸, de la Comisión. Esta calificación se basó en la existencia de una especificidad regional o territorial, en la medida en que sólo determinadas empresas, las que operaban exclusivamente en el País Vasco (y, a partir de 1991, las domiciliadas en el País Vasco que realizasen en dicho territorio más del 25 por 100 de sus operaciones) podían beneficiarse de las medidas, resultando así favorecidas ya que sus inversiones les resultaban menos costosas. Se trataría, por tanto, de medidas susceptibles de falsear la competencia que constituirían —según la Decisión citada— ayudas ilegales, y que además resultaban contrarias a la libertad de establecimiento.

Esta restricción a determinadas empresas era consecuencia, en la época que nos ocupa, de los puntos de conexión entonces previstos en el Con-

⁵ Quizá ello se explique en parte por razones procesales, ya que los tributos concertados se regulan en el País vasco a través de normas de los Territorios históricos que, como tales, tienen carácter reglamentario y pueden ser directamente impugnadas en vía contencioso-administrativa, mientras que el sistema tributario propio de Navarra se regula a través de leyes de la Comunidad foral.

⁶ Con anterioridad, han existido otras deducciones similares, que lógicamente no han sido cuestionadas por la Comisión en razón de su fecha. Así, en 1983, antes de la adhesión, ya existía una deducción del 65 por 100 con motivo de nuevas inversiones. En 1984 se introdujo el umbral de 500 millones de pesetas para poder beneficiarse de un crédito del 50% de las inversiones.

⁷ Los incentivos a la inversión consistían, fundamentalmente, en las siguientes medidas: — Una bonificación del 95 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) para los actos y contratos correspondientes a las inversiones incentivadas; — Deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del 20 por 100 de las cantidades invertidas. Esta deducción podía incrementarse en 5 puntos porcentuales en función del empleo generado con la inversión, y en 20 puntos más (llegando, así, al 45 por 100) cuando se tratase de inversiones de especial interés tecnológico, de acuerdo con la normativa dictada a este efecto por el Gobierno Vasco; — Libertad de amortización de los bienes adquiridos.

⁸ DO L 134, p. 25.

cierto, en virtud de los cuales la normativa foral se aplicaba, hasta 1991, a las personas físicas con residencia habitual en el País Vasco, cualquiera que fuese su nacionalidad (artículo 7 del Concerto), y a las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco. Desde el 1 de enero de 1991, también quedaban sometidas a la normativa vasca (y por tanto al sistema de incentivos), las Entidades que, teniendo su domicilio en el País Vasco, o bien tuvieran un volumen de operaciones que no excediera de 300 millones de pesetas o bien realizasen en territorio vasco más del 25 por 100 de sus operaciones⁹.

Posteriormente, las normas forales 11/93, de 26 de junio, de Guipuzkoa, 18/93, de 5 de julio, de Álava, y 5/1993, de 24 de junio, de Bizkaia, establecieron, en relación con las inversiones en activos fijos materiales, una deducción de la cuota líquida del 25 por 100, así como una minoración en la base imponible del 50 por 100, entre otras medidas, y una exención total durante diez años para las empresas de nueva creación, siempre que el capital desembolsado fuese al menos de 20 millones de pesetas, y que la inversión realizada fuese de al menos 80 millones de pesetas. Estas medidas fueron impugnadas por el Gobierno y dieron lugar a las cuestiones prejudiciales C-400/97, C-401/97 y C-402/97¹⁰. En las observaciones escritas presentadas por la Comisión en dichos asuntos acumulados también se afirmaba que los beneficios fiscales contenidos en las normas forales constituían un sistema de ayudas, prohibido por el Tratado, en función de su especificidad regional.

En efecto, en aquella ocasión la Comisión afirmaba que es evidente que las normas forales sólo se aplican a las sociedades que tienen un vínculo económico con el territorio de las tres provincias vascas a través del domi-

⁹ Arts. 17 y 18 del Concerto, en la redacción dada por Ley 27/1990, de 26 de diciembre. En la reforma de 1997 el límite cuantitativo se elevó a 500 millones de pesetas, y en la Ley 12/2002, a 6 millones de Euros.

¹⁰ Los recursos interpuestos por la Administración del Estado en 1994, ante el TSJ País Vasco, argumentaban, entre otras cuestiones, que las normas forales podrían ser constitutivas de ayudas de Estado, lo que llevó al citado tribunal, mediante tres autos de 30 de julio de 1997, a plantear ante el TJCE como cuestión prejudicial «si el artículo 52 del TCE (actualmente Art. 43 CE) debe ser interpretado en el sentido de que se opone al mismo y, en su caso, al artículo 92.1 de dicho Tratado (actualmente art. 87.1 CE), una reglamentación afectante a un Territorio perteneciente a una Comunidad Autónoma de un Estado miembro...». Como consecuencia de la llamada «paz fiscal» de enero de 2000, el Estado desistió de sus recursos contra las normas forales de 1993 y la cuestión prejudicial ante el TJCE fue retirada.

cilio fiscal y/o de la realización en él de actividades económicas, «lo que constituye claramente *una especificidad regional...*»; precisándose a continuación que la particularidad de las normas recurridas, consistente en que son adoptadas por las propias autoridades provinciales en ejercicio de las competencias que el Derecho interno les atribuye, «constituye una circunstancia únicamente formal que no puede justificar por sí sola el tratamiento más favorable». Este planteamiento de la Comisión se hizo suyo por el Abogado General Saggio en sus Conclusiones de 1 de julio de 1999¹¹. El Tribunal de Justicia no llegó a pronunciarse porque las cuestiones prejudiciales fueron retiradas, como consecuencia del desistimiento por el Estado de sus recursos en el ámbito nacional.

La postura de la Comisión reflejada en la decisión de 1993 y en las Observaciones presentadas en las cuestiones prejudiciales objeto de los asuntos C-400/97, C-401/97 y C-402/97, pese a contar con el respaldo del Abogado General (si bien no del Tribunal de Justicia, pues como se ha dicho no llegó a pronunciar sentencia al ser retiradas las cuestiones por el juez *a quo* como consecuencia del desistimiento del Estado en los litigios nacionales), no resultan, en mi opinión, acertadas.

En efecto, es claro que las normas forales se extendían a todas las empresas sobre las que tenían competencia en aquella época, en virtud de los puntos de conexión entonces contenidos en el Concerto. Por tanto se trataba de normas tributarias generales —aplicables a todo el ámbito competencial de los territorios forales—, que como tales nunca pueden calificarse como una «ayuda».

De no entenderse así, quedaría de un plumazo suprimida toda autonomía tributaria, no sólo en el régimen de Concerto, sino en cualquier nivel territorial de cualquier Estado miembro, ya que, por ejemplo, una ligera rebaja en un tributo local sobre las actividades económicas o sobre los inmuebles de uso empresarial, podría ser considerada como ayuda, dada su especificidad territorial.

¹¹ En el Punto 37 de dichas Conclusiones se afirmaba: «El hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece... una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter «general», para ese determinado territorio, de las medidas de referencia...»

Por ello, del régimen de ayudas, en principio prohibidas, han de excluirse aquellas normas tributarias que se extienden a todo el ámbito competencial del sujeto que las dicta; cuestión distinta es que, si dicho ámbito competencial no está correctamente regulado, pueda implicar una discriminación contraria a la libertad de establecimiento, tema sobre el que volveremos más adelante. Pero en ningún caso es aplicable el régimen de ayudas.

Esta distinción entre medidas tributarias generales, no constitutivas de ayudas, y medidas que conceden ventajas regionales o sectoriales, o en favor de empresas concretas, ha sido destacada por la jurisprudencia desde antiguo. Así, la STJCE 2 julio 1974¹² se refiere separadamente a las medidas previstas en los artículos 99 a 102 del Tratado (actualmente artículos 93 a 97) con la finalidad de «eliminar las distorsiones genéricas derivadas de las divergencias entre los sistemas fiscales...», por un lado, y a la modificación unilateral de algún elemento del coste de producción «en un sector económico de un Estado miembro», por otro lado.

En el mismo sentido, pueden citarse las Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon, en el asunto *Sloman Neptun*¹³, e igualmente la Sentencia *Déménagements-Manutention Transport SA*, que señala que del tenor del apartado 1 del artículo 87 del Tratado se desprende que las medidas de carácter general que no favorecen únicamente a determinadas empresas o producciones no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición¹⁴.

Ello es así aunque la ventaja general derivada de la legislación fiscal sólo afecte a las empresas que realizan inversiones o que venden determinados activos; en definitiva, a las empresas que realizan el presupuesto de hecho previsto en la norma tributaria de que se trate, siempre que dicho presupuesto de hecho no excluya *a priori* a determinadas empresas o a

¹² STJCE, de 2 de julio de 1974, *Italia / Comisión*, C-173/73, *Rec.* 1974, p. 720.

¹³ «Si el nivel de las legislaciones fiscales y sociales de las empresas en un Estado miembro es considerablemente inferior al que existe en los demás Estados, dicha situación, que indiscutiblemente afecta a la competencia, podrá encontrar una solución mediante la aplicación de los artículos 99 a 102 del Tratado CEE (hoy 93 a 97). En otras palabras, la ventaja general que procura una u otra legislación nacional no puede ser tratada por medio del apartado I del artículo 92 (hoy 87 TCE)», Conclusiones generales en los asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, Sentencia del TJCE de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun*, C-72/91 y 73/91, *Rec.* 1993, p. I-917.

¹⁴ STJCE, de 29 de junio de 1999, *Déménagements-Manutention Transport SA*, C-256/97, *Rec.* 1999, p. I-3913, en su apartado 27.

determinadas producciones. Así lo confirma la STJCE 19 septiembre 2000, Alemania/Comisión¹⁵

Quiere con ello decirse que la Comisión debe impulsar la adopción por el Consejo de Directivas para corregir las distorsiones derivadas de normas tributarias que puedan calificarse como medidas generales, o medidas como las que se han llevado a cabo en el marco del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas. Pero no debe ni puede utilizar el régimen de ayudas para una finalidad que no le es propia¹⁶.

Esta es la posición del Gobierno español (pese a los litigios entre las administraciones central y forales que a menudo han llegado a residenciarse en vía contenciosa), que ante el Tribunal de Justicia siempre ha defendido que los sistemas tributarios forales son sistemas tributarios generales que no pueden calificarse como ayuda regional¹⁷.

¹⁵ STJCE 19 septiembre 2000, *Alemania/Comisión*, C-156/98, , apartado 22: «Debe señalarse, en primer lugar, que, según ha quedado acreditado, la desgravación fiscal establecida en favor de los sujetos pasivos que venden determinados activos y que pueden deducir el beneficio que de ello obtienen al adquirir otros activos, les confiere una ventaja que, como medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, no constituye, en el sentido de la disposiciones pertinentes del Tratado, una ayuda en favor de dichos sujetos pasivos». Esta sentencia acaba, sin embargo, calificando la medida como ayuda, en cuanto que existía una selectividad regional, pues sólo se aplicaba en los nuevos Estados federados y en Berlín Oeste.

¹⁶ En la práctica de la Comisión se ha producido una enorme expansión del concepto de ayuda de Estado, hasta el punto de que no es infrecuente la apertura de un procedimiento de ayuda para corregir distorsiones derivadas de la falta de armonización fiscal, obviando así la exigencia de unanimidad en este ámbito. Ello no sólo resulta criticable, pues supone una desviación de poder, sino que en ocasiones conduce a un resultado muy distinto al pretendido por la Comisión. Un caso paradigmático es el relativo al Impuesto sobre Sociedades irlandés, en el que la Comisión había venido considerando como medida tributaria general un tipo reducido del 10 por 100 aplicable a las manufacturas desde 1980 (pese a que en 1980 el tipo general era del 45 por 100), pero a partir de 1996 reexamina dicho régimen para concluir en 1998 que se trata de una ayuda, si bien puede mantenerse con carácter transitorio hasta el 2010 (Propuesta de medidas adecuadas en relación con el apartado 1 del art. 93 del Tratado CE en relación con el impuesto sobre sociedades en Irlanda, ayuda E/2/98, DO C 395, de 18 diciembre 1998, p. 19). Las autoridades fiscales irlandesas han preferido, sin embargo, rebajar al 12,5% el tipo del impuesto, para todas las empresas, lo que probablemente genera mayores distorsiones que las que pretendía evitar la Comisión.

¹⁷ La postura del Gobierno español quedó reflejada, por ejemplo, en las observaciones presentadas en el marco de las cuestiones prejudiciales objeto de los asuntos acumulados C-400, 401 y 402/97 (Auto del TJCE, de 16 de febrero de 2000, *Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa*, C-400, 401 y 402/97, Rec.2000, p.I-1073),

Conviene observar que esta misma postura se mantuvo por la mayoría de los Estados miembros (Alemania, Dinamarca, España, Italia, Luxemburgo, Portugal, Finlandia, Suecia), en la reunión multilateral de ayudas públicas mantenida en Bruselas los días 19 y 20 de octubre de 1998¹⁸.

Todo lo cual es trasladable, obviamente, a las Comunidades de régimen general, en cuanto a las competencias que ostentan en materia de tributos propios y de tributos cedidos, que también tienen un ámbito territorial limitado sin que por ello puedan calificarse como ayudas regionales.

III. LA POSTURA DE LA COMISIÓN A PARTIR DE LOS ASUNTOS *DEMESA* Y *RAMONDÍN*: EL ANÁLISIS DE LAS NORMAS FORALES DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU CONTENIDO

Si bien no de forma expresa, la postura oficial de la Comisión experimentó un giro importante a partir de 1999, en el sentido de que su práctica decisional renunció a utilizar la pretendida especificidad regional o territorial de las normas forales como argumento en favor de la existencia de ayuda¹⁹; cambio de criterio al que no debe ser ajena la postura mantenida por la mayoría de los Estados miembros, a que antes se ha hecho referencia.

en las que expresamente se decía: «Dichas normas son normas de carácter general, susceptibles de repercutir de forma uniforme en todos los sectores económicos en que operan los contribuyentes sujetos a las mismas. Su carácter de normas fiscales de ámbito general las colocan en el mismo plano que la normativa fiscal emanada de la Administración central del Estado o de cualquier otro Estado miembro de la Comisión Europea. Queda por ello excluida su posible consideración de ayuda de estado en el sentido del art. 92.1 del Tratado (actualmente art. 87.1 CE)». La misma postura se mantuvo en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, que han dado lugar a la STJCE 11 septiembre 2008, según se desprende de la propia sentencia.

¹⁸ En dicha reunión la mayoría de los Estados miembros pidieron que constara «la posibilidad de que, según la estructura institucional de un Estado, se otorguen competencias fiscales plenas a entes locales o regionales que pueden generar medidas horizontales y no ayudas» y que «es posible la coexistencia de diferentes regímenes generales en un mismo Estado miembro». Sólo Francia se pronunció en contra. El Gobierno español hizo referencia específica a los sistemas forales vasco y navarro.

¹⁹ En las observaciones presentadas ante el TJCE en el procedimiento que dio lugar a la sentencia de 11 septiembre 2008, que analizaremos en un epígrafe posterior, la Comisión vuelve a su criterio tradicional en el sentido de afirmar la existencia de selectividad territorial, si bien esta tesis es claramente rechazada por la sentencia.

En efecto, a partir de 1999 la Comisión ha emanado una serie de decisiones calificando como ayudas determinadas normas forales de incentivos a la inversión aprobadas en 1996, bien con ocasión de su aplicación concreta a determinadas empresas²⁰, bien con carácter general²¹, pero en ninguno de estos casos la calificación de ayuda se basa en su especificidad regional, sino que se acude a su especificidad material. Quiere con ello decirse que la norma se analiza exclusivamente en función de su contenido, con independencia de su ámbito territorial de aplicación:

— Así, en relación con el crédito fiscal consistente en una deducción en la cuota del 45 por 100 de las inversiones en activos fijos materiales nuevos, que excedan de 2.500 millones de pesetas, según acuerdo de la correspondiente Diputación foral, vigente en el País Vasco desde 1996 hasta 2000²², la espe-

²⁰ Decisiones de la Comisión 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999 (*DO L 292*, de 13.11.1999, p. 1), sobre ayudas en favor de DEMESA; y 2000/795/CE, de 22 de diciembre de 1999 (*DO L 318*, de 16.12.2000, p. 36), sobre ayudas en favor de RAMONDIN. La Decisión *Demesa* fue confirmada por sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 16 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava/Comisión*, T-127/99, T-129/99 y T-148/99, *Rec. 2002*, p. II-1275, y por el Tribunal de Justicia, que en sentencia de 11 de noviembre de 2004, *Demesa y Territorio Histórico de Álava / Comisión*, C-183/02 P y C-187/02, *Rec.2004*, p.I-10609, desestimó los recursos de casación interpuestos frente a la anterior. La Decisión *Ramondín* ha sido igualmente confirmada por la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (Sala Tercera ampliada), de 6 marzo 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, recaída en los asuntos T-92/2000 y T-103/2000 (acum.), *Rec.2002*, p. II-1385, la cual ha sido a su vez confirmada en casación por el Tribunal de Justicia en sentencia de su Sala Segunda de fecha 11 de noviembre de 2004, *Ramondín/Comisión*, C-186/02 P, *Rec.2004*, p. I-10653. La citada sentencia del Tribunal de Primera Instancia afirma en su apartado 27 que «la Comisión no se refirió en modo alguno a un criterio de selectividad regional para demostrar que la medida fiscal controvertida constituye una ayuda de Estado ... La Decisión impugnada no afecta, pues, de ninguna manera a la competencia del Territorio Histórico de Álava para adoptar medidas fiscales generales aplicables en todo el territorio de la región de que se trata».

²¹ Es el caso de tres decisiones de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España en favor de algunas empresas de reciente creación en Bizkaia, Álava y Guipuzkoa, las tres relativas a las llamadas «vacaciones fiscales»; y de otras tres decisiones de la misma fecha, relativas al régimen de ayudas estatales en favor de las empresas de los tres territorios históricos, en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones. Estas Decisiones se encuentran actualmente pendientes de recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades europeas (Asuntos: T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-230/01, T-231/01 y T-232/01). Existe una séptima Decisión, de la misma fecha que las anteriores, relativa a la bonificación del 50 por 100 de la cuota del impuesto sobre sociedades prevista en Navarra para las empresas de nueva creación.

²² En Bizkaia, esta se reguló con efectos para 1997 en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral n.º 7/1996, de 26 de diciembre de 1996, y fue prorrogada con carácter

cificidad reside, según la Comisión, en que dicha deducción sólo es asequible para las grandes empresas (que son las únicas que pueden invertir por encima del umbral mínimo citado), así como en la discrecionalidad de la Diputación foral, que puede fijar las condiciones de la deducción, restringiendo así su aplicación a determinadas empresas.

— Y en cuanto a las llamadas «vacaciones fiscales»²³, la especificidad radica, según la Comisión, en que la norma sólo se aplica a determinadas empresas con exclusión de otras: las creadas con anterioridad a la entrada en vigor de las normas forales, las que inviertan menos de 80 millones, las que no lleguen a un capital desembolsado de 20 millones y las que creen menos de diez puestos de trabajo; destacando que ello deja fuera del ámbito de aplicación de la medida a más del 95 por 100 de las empresas, que cuentan con menos de 10 trabajadores. Al mismo tiempo se argumenta la discrecionalidad de la Diputación foral, ya que la exención queda

indefinido por la disposición adicional décima de la Norma Foral n.º 4/1998, de 2 de abril de 1998, siendo derogada por la Norma Foral 7/2000, de 19 de julio. En Álava, la deducción entró en vigor con efectos para 1995, en virtud de la Disp. adic. sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre de 1994, siendo prorrogada respecto a 1996 por la Disp. adic. quinta de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre; y respecto a 1997, por la Disp. adic. séptima de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre, siendo modificada por el punto 2.11 e la Disp. derogatoria de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Respecto a 1998, la misma deducción se reproduce, con algunos matices, en la Disp. adicional undécima de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre. Igualmente respecto a 1999, la deducción aparece en la Disp. adic. séptima de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre. En Guipuzkoa, la deducción entró en vigor el 1 de enero de 1997, en virtud de la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, y fue derogada por la Norma Foral 3/2000, de 15 de marzo.

²³ Se trata de una reducción en la base imponible, antes de compensar pérdidas de ejercicios anteriores, del 99, 75, 50 y 25 por 100, en el primer ejercicio en que se obtengan bases imponibles positivas, y en los tres siguientes, siempre que el capital desembolsado sea de 20 millones, se realicen inversiones en activos fijos nuevos en los primeros dos años de actividad por un importe mínimo de 80 millones, se generen al menos 10 puestos de trabajo, y se disponga de un plan de actuación empresarial que abarque un mínimo de cinco años. En Bizkaia, este incentivo se reguló con efectos para 1997 en el art. 26 de la Norma Foral n.º 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y fue derogado por la Norma Foral 7/2000, de 19 de julio. En Álava, el incentivo se introdujo a través del art. 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, y fue derogado por la Norma Foral 7/2000, de 29 de marzo. En Guipuzkoa, la reducción se introdujo a través del artículo 26 la Norma Foral 7//1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, y fue derogada por la Norma Foral 3/2000, de 15 de marzo. La STSJ País Vasco 30 septiembre 1999, dictada en el recurso núm. 3753/96, anuló estas normas por su incompatibilidad con los principios del Concerto.

subordinada a un reconocimiento administrativo previo, en lugar de seguir la práctica habitual de una comprobación *a posteriori*.

Importa destacar que no se hace ya la más mínima referencia a la existencia de una especificidad regional o territorial por el hecho de que las medidas fiscales de que se trata sólo sean aplicables a las empresas sometidas a las normas forales. Es decir, que las normas cuestionadas serían calificadas como ayuda, según la Comisión, aunque se aplicasen en todo el ámbito del Estado, y no sólo en el ámbito foral.

IV. LOS TIPOS REDUCIDOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: SU CONSIDERACIÓN COMO AYUDA NO NOTIFICADA POR LA STS 9 DICIEMBRE 2004 Y LA DESAUTORIZACIÓN DE ESTA DOCTRINA POR LA STJCE 11 SEPTIEMBRE 2008

Las normas forales de 1996 (que dieron lugar a las Decisiones de la Comisión en relación con las «vacaciones fiscales» y con el crédito del 45% a que se ha hecho referencia en el epígrafe anterior), fueron impugnadas ante el TSJ País Vasco, y posteriormente en casación, por una federación de empresarios de una Comunidad limítrofe. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dictó una curiosa sentencia de 9 de diciembre de 2004 (recurso de casación núm. 7893/1999) que desestima el recurso en relación con las «vacaciones fiscales» (pues la correspondiente norma había sido ya anulada en la instancia) y no se pronuncia sobre el crédito del 45% (pues no fue formalmente cuestionado), pero anula muchos otros preceptos forales²⁴, entre ellos los que fijaban un tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades del 32,5%, frente al 35% entonces previsto en la normativa estatal²⁵.

Dicha sentencia se basa en que las Instituciones europeas habrían considerado como ayuda el artículo 26 de las normas forales (empresas de

²⁴ En cambio, se afirma sorprendentemente que el art. 43 de las normas forales (que preveía deducciones a la exportación similares a las vigentes en el ámbito del Estado) no es constitutivo de ayuda, pese a que dicho precepto había sido expresamente declarado ayuda a efectos del Tratado CECA por Decisión de 31 de octubre de 2000 (*DO* 2001, L 60, p. 57), antes citada.

²⁵ Téngase en cuenta que existen Estados miembros con tipos mucho más reducidos, como Bulgaria y Chipre que aplican un 10%, o Irlanda que aplica un 12,5%. Actualmente en la legislación estatal el tipo del gravamen es del 30%, y del 25% para las empresas de reducida dimensión.

nueva creación) porque se rechazan incentivos que favorezcan la implantación en un «territorio determinado dentro de la unión europea», lo cual no es en absoluto cierto, pues como se ha dicho la Comisión no ha comparado el régimen tributario foral vasco con el de otros Estados miembros, ni el sistema tributario foral con el de régimen común, sino que la existencia de ayuda se basa en la exigencia de una inversión mínima de 60 millones y en la existencia de un control previo sobre el cumplimiento de los requisitos.

Además, la sentencia que comentamos entremezcla indebidamente los conceptos de ayuda y de libertad de empresa y de establecimiento, que son conceptos distintos y perfectamente definidos por la jurisprudencia comunitaria. Y entremezcla igualmente las exigencias del Tratado con los límites previstos en el ordenamiento interno, al afirmar que la presión integral se puede medir a través del «parámetro europeo», de donde resultaría que todo lo que sea ayuda según la normativa europea (en la peculiar interpretación de la misma que hace el Tribunal Supremo) supondría también una falta de «equivalencia financiera», o una menor presión fiscal efectiva en el País Vasco, y por tanto vulneraría los límites previstos en el Concierto, lo que no tiene mucho sentido, pues es evidente que la exigencia de que la presión global efectiva no sea menor en los territorios históricos, que es una exigencia tradicional del régimen de Concierto, poco o nada tiene que ver con la prohibición de ayudas.

En cualquier caso, la sentencia declara la nulidad del tipo de gravamen reducido y otras normas forales de incentivo fiscal, basándose para ello en que las mismas serían en opinión de la Sala Tercera constitutivas de ayuda, y se habría incumplido respecto a ellas la obligación de previa notificación a la Comisión. Ahora bien, aun admitiendo hipotéticamente que en su momento se hubiera incumplido la obligación de notificar respecto de todas las normas que se anulan en la sentencia, es claro que posteriormente la Comisión ha conocido y estudiado las normas forales completas, y ha dictado las Decisiones declarando la existencia de ayuda sobre los puntos concretos que ha considerado conveniente (empresas de nueva creación, y crédito del 45 por 100)²⁶. Por tanto, a finales de 2004 no te-

²⁶ El examen de la Comisión ha plasmado en las Decisiones adoptadas por la misma, a las que se ha hecho referencia en notas anteriores, las cuales se han limitado a considerar ayuda los arts. 26 (anulado por el TS) y 43 (no anulado por el TS) de las normas forales (aparte del crédito fiscal del 45 %, que no era objeto de enjuiciamiento en el recurso de casación), lo que *a contrario sensu* supone que a juicio de la Comisión el resto de las

nía ya sentido alguno la intervención de un órgano jurisdiccional nacional para garantizar la obligación de notificación previa, pues aunque hubiera sido dudosa la existencia o no de ayuda (y por tanto de la obligación de notificar) tal duda había sido disipada ya por las Decisiones de la Comisión de 2001 declarando la existencia de ayuda en dos puntos concretos de la normas forales de 1996, y por tanto no en los demás puntos.

La reacción de las instituciones forales ante esta situación fue la de aprobar nuevos tipos de gravamen en sustitución de los anulados, estableciendo de nuevo unos porcentajes del 32,5 %, inferiores al 35 % previsto entonces en la normativa estatal²⁷, lo que dio lugar a diversos recursos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que desembocaron en el planteamiento de las cuestiones prejudiciales que se resuelven por la STJCE de 11 de septiembre de 2008.

En general, esta sentencia sigue las líneas trazadas por la de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*²⁸, relativa a determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores, en la que por primera vez se trata en la jurisprudencia comunitaria el problema de la posible consideración como ayuda de una reducción de tipos de gravamen

normas forales anuladas por el Tribunal Supremo no era constitutivo de ayuda o resultaba plenamente compatible con el mercado común. Pues, como ya se ha dicho, la Comisión ha examinado exhaustivamente el régimen fiscal aplicable a *Ramondín* y *Demesa*, y ha dispuesto de datos concretos de dichas empresas, sin que sea imaginable pensar que la Comisión no sabía, por ejemplo, cuál era el tipo de gravamen aplicable a las mismas. En estas circunstancias, entiendo que la Sala Tercera no debió estimar la existencia de ayuda, y menos hacerlo sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo.

²⁷ Actualmente el tipo vigente en el Estado es del 30 %, mientras que en Guipuzkoa es del 32,6 %, y en Álava y Bizkaia es del 28 %. Para las empresas de reducida dimensión los tipos aplicables son del 25 %, del 30 % y del 24 %, respectivamente.

²⁸ STJCE de 6 de Septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/03, *Rec. 2006*, p. I-7115. ARMESTO MACÍAS, D., HERRERA MOLINA, P., «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio 2006, p. 35, quienes concluyen que las normas forales deben considerarse como normas tributarias de carácter general. En el mismo sentido MORENO GONZÁLEZ, S., «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132, oct.-dic. 2006, p. 856. Véase también CALDERÓN CARRERO, J. M., RUIZ ALAMENDRAL, V., «Autonomía Financiera de las CC. AA vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, febrero 2007, pp. 13 a 21.

acordada por una Hacienda territorial dotada de autonomía²⁹. La conclusión a la que se llega en el apartado 67 de dicha sentencia es que no existe ayuda, sino medida tributaria de carácter general, cuando se cumplen cumulativamente los tres requisitos siguientes³⁰:

- a) que la norma «sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central» (autonomía institucional);
- b) que la norma haya sido «adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido» (autonomía procedimental); y
- c) que la pérdida de ingresos fiscales no se vea compensada «por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central» (autonomía financiera o económica).

²⁹ Las Sentencias del TJCE de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, C-248/84, *Rec. 1987*, p. 4013, y de 8 de marzo de 1988, *Exécutif régional wallon/ Comisión*, C-62/87, *Rec. 1988*, p. 1573, que en ocasiones se citan como precedentes, no se refieren en rigor al problema de la existencia o no de selectividad territorial en las normas fiscales regionales. La primera de dichas sentencias se ocupa de un programa de ayudas con finalidad regional implantado por el Land de Renania del Norte-Westfalia, que sólo se aplicaba a las inversiones realizadas en unas zonas concretas donde la situación era más desfavorable que la media del Land. La existencia de ayuda regional era, por tanto, clara, discutiéndose únicamente si la ayuda podía resultar compatible conforme a lo previsto en las letras a) o c) del art. 92.3 TCE. El TJCE anuló la Decisión de la Comisión por falta de motivación. En cuanto a la STJCE de 8 de marzo de 1988, la misma se refiere a las ayudas concedidas a una empresa concreta (que no fueron autorizadas por la Comisión), dentro de un régimen de ayudas generales, sin incluir objetivos regionales o sectoriales. En ninguno de estos casos se planteaba, por tanto, si las normas emanadas de una Hacienda territorial tienen automáticamente, por ese mismo hecho, especificidad territorial.

³⁰ La sentencia sigue en este punto las conclusiones del Abogado General Geelhoed, de 20 de octubre de 2005, quien reconocía que «hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia», subrayando al mismo tiempo la importancia del tema: «... es indispensable ahora formular un «test» o unos criterios de evaluación. Tal necesidad se deriva, en primer lugar y sobre todo, del derecho de los Estados miembros a la seguridad jurídica al regular sus propios regímenes tributarios. En particular, sin un examen en profundidad, que establezca en qué casos unas modificaciones tributarias aplicables a un espacio geográfico limitado se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, los Estados miembros no pueden predecir cuándo están obligados, conforme al artículo 88 CE, apartado 3, a notificar a la Comisión antes de su ejecución, las modificaciones tributarias que se proponen adoptar».

En el caso de las Azores, la aplicación de estos criterios lleva a la desestimación del recurso de anulación interpuesto por el Gobierno portugués porque el Estado compensa la reducción del impuesto, lo que supone la inexistencia de autonomía económica o financiera.

En relación con el País Vasco, en cambio, la sentencia de 11 de septiembre de 2008 —aunque, por tratarse de cuestiones prejudiciales, remite la decisión definitiva al juez nacional— sienta unos criterios de los que claramente se deduce que la normas forales vascas no pueden considerarse como selectivas desde el punto de vista territorial, como ya había entendido la Abogado General Juliane Kokott en sus conclusiones presentadas el 8 de mayo de 2008.

Así, respecto a la autonomía institucional, se precisa que no es obstáculo para la misma la existencia de un sistema de recursos en vía jurisdiccional que controle la adecuación de las normas forales a la Constitución y a la Ley del Concerto. Por otro lado, se rechaza el criterio de la Comisión según el cual la autonomía institucional requeriría plenas competencias en materia de política económica, debiendo entenderse dicho requisito referido exclusivamente a las normas tributarias³¹. Siendo así, es claro que

³¹ En cuanto al ámbito geográfico, la Sentencia acaba concluyendo, con una argumentación no muy clara (apartados 65 y ss.), que la autonomía puede referirse tanto al País Vasco como a cada uno de los territorios históricos, pues son estos últimos los que aprueban las normas tributarias: «67. Parece poco dudoso que, considerados como tales, los Territorios Históricos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada. En efecto, la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que ésta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco. 68. Sin embargo, no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco. 69. Se deduce, en efecto, de las explicaciones proporcionadas al Tribunal de Justicia, que son razones históricas las que hacen que las competencias ejercidas en el territorio geográfico correspondiente a la vez a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco estén organizadas estableciendo una distinción entre la competencia en materia tributaria, otorgada a los Territorios Históricos, y las competencias en materia económica, otorgadas a la Comunidad Autónoma... 75. Por tanto, habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Terri-

las Haciendas forales cumplen este requisito, ya que son ellas las que regulan en exclusiva sus tributos, aunque en algunos casos (fundamentalmente en el IVA y los demás impuestos indirectos) hayan de hacerlo ajustándose a la normativa estatal.

En cuanto a la autonomía procedimental, no es obstáculo a la misma la existencia de mecanismos de coordinación, siempre que la decisión final quede en manos de los Territorios Históricos, como es el caso. Tampoco la exigencia de que las normas tributarias forales respeten los principios de solidaridad y armonización con el sistema tributario estatal menoscaba la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, pues se trata más bien de principios que definen los límites de dicha autonomía (apartado 101), y en todo caso, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, «sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido» (apartado 107).

Finalmente, respecto a la autonomía financiera o económica, el Tribunal de Luxemburgo analiza los criterios con arreglo a los cuales se calcula el cupo que pagan las Haciendas forales al Estado. En principio, el cupo se fija en función de las competencias que conserva el Estado, a través de una negociación política, y por tanto no se ve afectado por la mayor o menor carga tributaria existente en el País Vasco. La Comisión sostuvo en la vista que el cupo está infravalorado, en el sentido de que los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Pero para el Tribunal lo decisivo no es el nivel en que se sitúa el

torios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos».

El tema es importante, ya que actualmente los tipos de gravamen son más reducidos en Bizkaia y Álava que en Guipuzkoa, lo que podría suponer una ayuda regional si el ámbito de referencia es todo el territorio de la Comunidad autónoma. Ocurre, sin embargo, que también cada Territorio Histórico paga un cupo a la Comunidad autónoma, el cual no se ve influido por el nivel impositivo en dicho territorio, por lo que parece que el «test» de autonomía se cumple también respecto a cada Hacienda foral por separado, y no sólo por la Comunidad autónoma en su conjunto. Téngase en cuenta que, en contra de lo que parece afirmar la sentencia, cada Territorio Histórico asume la gestión de su propio presupuesto, y desde luego es el titular de las competencias tributarias. El hecho de que no gestionen el presupuesto de la Comunidad autónoma debería considerarse irrelevante, al igual que lo es el hecho de que la Comunidad autónoma no gestione los Presupuestos Generales del Estado.

cupo, sino si dicho nivel se ve o no afectado por una reducción de impuestos en las Haciendas forales —pues «debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español» (apartado 129)—, lo que se remite al juez nacional, pero es claro que tiene una respuesta negativa. Igualmente la existencia de otras transferencias del Estado en favor de las Haciendas forales (en concepto de Fondo de Compensación Interterritorial o en materia de Seguridad Social) resulta irrelevante pues «el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales» (apartado 135).

De todo lo cual, y aunque la decisión final se remite al juez nacional, se deduce que las normas forales son medidas tributarias de carácter general respecto de las que no cabe apreciar la existencia de selectividad territorial. Y la misma conclusión es trasladable a las Comunidades autónomas de régimen general, que si bien tienen competencias tributarias mucho más limitadas —recordemos que lo relevante no es la amplitud de la competencia—, también pueden adoptar por sí mismas ciertas rebajas fiscales (o aumentos) en materia de tributos cedidos, sin intervención directa del Estado y sin que exista compensación alguna por parte de éste. Cuestión distinta, a la que inmediatamente haremos referencia, es que el juego de los puntos de conexión que delimita la competencia de las instituciones forales y de las Comunidades de régimen común pueda plantear problemas desde la perspectiva de la libertad de establecimiento.

V. LOS CONFLICTOS CON LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO DERIVADOS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS FORALES Y AUTONÓMICAS: LA DESAFORTUNADA STC DE 25 DE ABRIL DE 2002

Como es bien sabido, una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo exige una cierta equiparación en el régimen tributario aplicable a los residentes en el Estado, y a los residentes en los demás Estados miem-

bros. Esta corriente jurisprudencial arranca de la STJCE 28 enero 1986³², la cual, en relación con la admisibilidad de discriminaciones basadas en la residencia (proscritas en otros ámbitos del ordenamiento en cuanto que generalmente encubren una discriminación basada en la nacionalidad) afirmó que «no se podría excluir absolutamente que una distinción, según el domicilio de una sociedad o según la residencia de una persona física, en ciertas condiciones pudiera estar justificada en un ámbito como el Derecho fiscal». Sin embargo, cuando la legislación nacional da el mismo tratamiento tributario a los residentes y a los no residentes (como es generalmente el caso cuando estos últimos actúan a través de un establecimiento permanente), limitándose a excluir para éstos la aplicación de determinado beneficio fiscal (en el caso concreto planteado, el «*avoir fiscal*», que Francia negaba a las sucursales y agencias de compañías de seguros de otros Estados), tal discriminación resulta incompatible con el Tratado.

La Sentencia *Biehl* de 8 de mayo de 1990³³ se ocupó también de la residencia, pero no como punto de conexión o criterio de sujeción al tributo, sino como requisito exigido entonces en Luxemburgo para obtener la devolución del exceso ingresado a cuenta. El Tribunal considera dicho requisito contrario a la libertad de establecimiento, ya que discrimina a los nacionales de otros Estados miembros que, lógicamente con más frecuencia que los luxemburgueses, carecen de una residencia permanente en el territorio del Estado.

El tema de la residencia como punto de conexión vuelve a plantearse en la Sentencia *Werner* de 26 de enero de 1993³⁴, que se enfrenta a la pretensión de un no residente (en este caso persona física), que obtiene la mayoría de sus rentas en territorio alemán, de que se le aplique el régimen fiscal previsto para los residentes (y por tanto, en Alemania, el sistema del *splitting*, que permitía dividir la renta entre los cónyuges). Sin embargo, en dicha ocasión el Tribunal, basándose en la nacionalidad alemana del recurrente, considera la cuestión como un problema puramente

³² STJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión / Francia*, C-270/83, *Rec. 1986*, p. 285. Ver, FALCÓN Y TELLA, R., «La libertad de establecimiento secundario y el «*avoir fiscal*» (activo fiscal) en el Impuesto sobre Sociedades: notas a la sentencia de 28 de enero de 1986 (Comisión v. Francia, causa 270/83)», *Revista de Instituciones Europeas (RDCE)*, vol. 13, núm. 2, 1986, pp. 435-442.

³³ STJCE de 8 de mayo de 1990, *Biehl / Administración de contribuciones*, C-175/88, *Rec. 1990*, p. I-1779.

³⁴ STJCE de 26 de enero de 1993, *Werner / Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-112/91, *Rec. 1993*, p. I-429.

interno (pues se trataba de una discriminación por el Estado alemán en perjuicio de un nacional de dicho Estado, y por tanto de una discriminación *al revés* que no está prohibida por el Tratado).

En la sentencia de 14 de febrero de 1995 (Asunto *Schumacker*³⁵), vuelve a plantearse el problema, pero en esta ocasión el sujeto pasivo perjudicado resulta ser nacional de un Estado distinto, lo que obliga al Tribunal a pronunciarse; y la conclusión a que se llega es que la discriminación basada en la residencia puede vulnerar el principio de igualdad de trato, ya que muy a menudo los no residentes son precisamente no nacionales. Ahora bien, tal discriminación a efectos fiscales —es decir, el distinto régimen aplicable a los residentes y a los no residentes— se justifica cuando la mayor parte de los ingresos se obtienen en el Estado de residencia³⁶, de donde se deduce, *a contrario sensu*, que un no residente que no obtiene ingresos significativos en el país de residencia, no puede verse privado, en el Estado donde obtiene la renta, de las deducciones y ventajas reconocidas en dicho Estado a los sujetos pasivos que allí residen. Frente a ello no cabe argumentar ni la necesidad de aplicar coherentemente el régimen fiscal previsto para los no residentes ni las dificultades prácticas para obtener información de los eventuales ingresos obtenidos en el país de residencia, ya que tratándose de Estados miembros de la Comunidad el sistema de asistencia mutua ofrece posibilidades de información suficientes³⁷.

³⁵ STJCE de 14 de febrero de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker*, C-279/93, *Rec. 1995*, p. I-225.

³⁶ En estos supuestos es admisible que al no residente en un determinado Estado se le prive de determinadas deducciones que se aplican a los residentes, como las ligadas a la situación personal o familiar del contribuyente, aplicándose así un régimen «más riguroso», que se verá compensado en el país de residencia de dicha persona, donde será tenida en cuenta tal situación. Esta conclusión se apoya en el hecho de que los acuerdos internacionales en materia tributaria se basan sobre la distinción entre residentes y no residentes, como es el caso de los modelos de Convenio de doble imposición aprobados en el ámbito de la OCDE y la ONU. A lo que cabría añadir —aunque la Sentencia *Schumacker* nada dice al respecto— que el propio Derecho comunitario utiliza la noción de residencia, que se refleja en los arts. 56 y ss. del Tratado CE (que consagran la libre circulación de capitales) y 71 (relativo a la prestación de servicios de transporte por no residentes); y en las Directivas 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de acciones entre sociedades de Estados miembros distintos, y 90/435/CEE del Consejo, de la misma fecha que la anterior, relativa al régimen común aplicable a las relaciones entre matriz y filial situadas en Estados miembros distintos.

³⁷ Esta interpretación se confirma plenamente en la Sentencia 11 agosto 1995, *Wielockx / Inspecteur der directe belastingen*, C-80/94, *Rec. 1995*, p. I-2493, que analiza el régimen

En el contexto de esta jurisprudencia, la Decisión de 1993, a la que antes nos hemos referido, reprochaba a las normas forales que las mismas no se aplicaran a las entidades extranjeras³⁸, ya que, en esa época, el artículo 18, apartado tres, de la Ley del Concierato reservaba el régimen fiscal de los no residentes a la exclusiva competencia del Estado.

Nada puede objetarse a este reproche, en la época en que fue formulado. En efecto, la restricción derivada de los puntos de conexión que determinan el ámbito de aplicación de las normas forales, si bien no permite calificar las normas forales como ayudas regionales³⁹, sí puede suponer una

tributario aplicable a las aportaciones realizadas a un plan de pensiones en Holanda por un residente en Bélgica que desarrolla una actividad empresarial en el primero de dichos Estados, donde por tanto tributa como no residente y donde, según el Tribunal de Luxemburgo, ha de permitirse la deducción de la aportación al plan de pensiones. Frente al argumento de que no sería coherente excluir de gravamen dichas aportaciones en el país donde se obtiene la renta, cuando posteriormente las pensiones a cargo del Fondo quedarán normalmente gravadas en el país de residencia, el Tribunal alude a los convenios bilaterales que han seguido el convenio tipo de la OCDE, que permite el gravamen de tales pensiones en origen, así como a las posibilidades de control que ofrece la asistencia mutua. En la misma línea, la Sentencia *Asscher*, de 27 junio 1996, *Asscher / Staatssecretaris van Financiën*, C-107/94, *Rec.* 1996, p. I-3089, considera incompatible con el Tratado la discriminación de los no residentes ocasionada por el hecho de que, en el gravamen de los no residentes y para los tramos más bajos de renta, el tipo de gravamen sea superior al que procedería en caso de residencia. Una diferencia de trato de este tipo no puede justificarse —añade la sentencia citada— por el hecho de que los residentes queden obligados al pago de cotizaciones sociales no deducibles del impuesto, ya que compensar por la vía fiscal el mayor ingreso neto que percibe, comparativamente, el no residente, al estar exento de cotizaciones, supondría una sanción indirecta por no pagar cotizaciones, en contra de la reglamentación comunitaria en la materia. Sobre la abundante jurisprudencia posterior en éste ámbito y sus importantes consecuencias en los sistemas fiscales nacionales, véase las ponencias presentadas en el XXII Congreso FIDE: *Direct tax rules and the EU fundamental freedoms: origin and scope of the problem: National and Community responses and solutions*, Chipre, 2006, especialmente pp. 347 a 370.

³⁸ En particular se reprochaba a las normas forales, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, que los criterios que entonces determinaban la sujeción a la normativa foral (domicilio fiscal en el País Vasco unido, bien a un volumen de operaciones no superior, entonces, a 300 millones, bien a la realización en territorio común de menos del 75 por 100 de las operaciones totales), se aplicaran sólo a las sociedades domiciliadas en el País Vasco y no a las sucursales o agencias (es decir, establecimientos permanentes) de Entidades no residentes.

³⁹ En este sentido cabe citar el apartado 138 de la Sentencia del TJCE de 11 septiembre 2008, en el que se desestiman la alegaciones de la Comisión basadas en problemas derivados de los puntos de conexión que determinan el ámbito de aplicación de las normas forales: «... en cuanto a la alegación de la Comisión, subrayada en la vista, de que las

vulneración de la libertad de establecimiento, en la medida en que ésta exige, claramente, la aplicación a las sucursales y agencias de entidades con domicilio en otros Estados miembros de los mismos beneficios fiscales y deducciones que sean aplicables a las sociedades domiciliadas en el País Vasco; y la jurisprudencia es terminante en el sentido de que no cabe obligar a las entidades extranjeras a constituir una filial con personalidad jurídica independiente, domiciliada en el País Vasco, para poder beneficiarse de tales medidas.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que en este caso la vulneración del Tratado no se producía por la existencia del sistema de incentivos fiscales a la inversión en el País Vasco, sino por la no aplicación de dicho sistema (porque las Instituciones de los Territorios Históricos no tenían competencias para ello) a las sucursales y agencias de sociedades domiciliadas en el extranjero. Puede parecer una cuestión de matiz, pero es importante y resulta significativo en esta línea que la STJCE de 28 de enero de 1986, antes citada⁴⁰, no declarase el incumplimiento de Francia por mantener en vigor el sistema de «*avoir fiscal*», sino por no extender dicho sistema a las sucursales y agencias de sociedades con sede social en otro Estado miembro.

De ahí que la vía para solucionar el problema planteado por la Decisión de 1993, desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, fuera la introducción en el sistema tributario estatal, a través de la Disposición adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁴¹, de una obligación de la Administración central de reembolsar a los no residentes en España las cantidades pagadas en exceso respecto del supuesto de haberse podido acoger a las normas forales o de otras Comunidades Autónomas.

La Comisión se dio por plenamente satisfecha con esta solución, al menos desde la perspectiva de la libertad de establecimiento⁴², lo que prue-

medidas fiscales controvertidas no se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los Territorios Históricos, basta señalar que dicha alegación no puede afectar al análisis precedente, dado que consta que, ... las referidas medidas se aplican a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que, conforme a la regla de reparto de la competencia fiscal adoptada por el Estado miembro de que se trate y dicha entidad infraestatal, ésta tenga competencia».

⁴⁰ Sentencia del TJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión / Francia*, C-270/83, *cit.* Nota 32.

⁴¹ *BOE* 31 diciembre 1994.

⁴² Así se manifestó expresamente por la Comisión a través de una carta de 3 de febrero de 1995 enviada a la representación permanente de España ante la Comunidad. La Co-

ba que la distorsión de la libertad de establecimiento no derivaba de las normas forales en sí mismas consideradas, sino de la no aplicación de tales normas a las sucursales y agencias de las sociedades extranjeras, en la medida en que estas últimas eran entonces competencia exclusiva del Estado.

La Disposición adicional octava a que acaba de hacerse referencia, fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de La Rioja, que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) de 25 de abril de 2002. Dicha Sentencia declaró la inconstitucionalidad de la norma, basándose, fundamentalmente, en la infracción del principio de igualdad⁴³, tal como se consagra en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución⁴⁴. La Sentencia también aprecia vulneración de la unidad de mercado, y de las libertades de empresa, residencia y circulación⁴⁵, pero ello se hace a través de una argumentación confusa que, en realidad, no hace sino reiterar la existencia de una discriminación injustificada. Es significativo, en este sentido, el inicio del Fundamento Jurídico 12, en el que se concluye que la disposición adicional analizada «en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado...».

El criterio es más que discutible, pues contradice la jurisprudencia anterior, según la cual «el artículo 31.1 de la Constitución no puede... entenderse desligado de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (artículo 137)»⁴⁶, y muy especialmente en relación con el Concerto y Convenio, que se encuentran amparados por la disposición adicional primera de la Constitución.

Al margen de ello, es claro que la Disposición adicional octava, si bien surge históricamente como respuesta a la Decisión de la Comisión de

misión no tomó ninguna medida adicional. Hay que observar que en el art. 1.2 de la Decisión de 1993 únicamente se obligaba a España a «modificar el sistema fiscal a que se refiere el apartado 1 con el fin de eliminar las distorsiones...».

⁴³ Fundamentos Jurídicos 8 y 9, especialmente.

⁴⁴ Respecto a las alegadas vulneraciones de la seguridad jurídica y de la interdicción de la arbitrariedad, se estima, en cambio, que la norma es suficientemente clara, y que la misma «posee una finalidad razonable (adaptar nuestro ordenamiento interno a las exigencias de la Unión europea) y, en consecuencia, no se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva no puede calificarse de arbitraria...» (Fundamento Jurídico 6 *in fine*).

⁴⁵ Fundamentos Jurídicos 11 y 12.

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, Fundamento Jurídico 4.

1993, como antes se ha dicho, sin embargo no se refería sólo a las Comunidades forales vasca y navarra, ni se aplicaba sólo en relación con la normativa foral cuestionada por dicha Decisión. En efecto, del tenor literal de la norma se deduce con claridad que la misma no se limitaba a los regímenes forales, sino que establecía con carácter general el derecho a la devolución de los residentes en otros Estados miembros, cualquiera que fuese la Comunidad autónoma donde operasen (incluso si se trataba de una Comunidad de régimen común), cuando como consecuencia de la aplicación de la normativa estatal debieran ingresar una cantidad superior a la que hubiera resultado de las correspondientes normas forales o autonómicas. Siendo esto así, no parece correcto analizar la constitucionalidad de la disposición desde la óptica del País Vasco y Navarra, pues claramente la medida se refería también a los no residentes en territorio español que operasen en las Comunidades autónomas no forales.

Además, la STC enjuicia, en realidad, las normas forales, pese a que las mismas no eran objeto de recurso. En efecto, para analizar si existe o no una discriminación desproporcionada, la Sentencia compara la situación de los residentes en otras Comunidades Autónomas (sin derecho a devolución), con la situación de los residentes en otros Estados miembros (con derecho a devolución), y para analizar la situación de estos últimos se acude a las normas forales, ya que el importe a devolver está constituido por el exceso sobre lo que se habría pagado según estas últimas⁴⁷.

Por esta vía, lo que en realidad hace la STC es analizar las normas forales que dieron lugar a la Decisión 1993, en cuanto que las mismas se toman como parámetro para determinar el efecto de la disposición adicional, desconociendo que esta última es también aplicable en las Comunidades autónomas de régimen general, y en el contexto de normas forales o autonómicas distintas de las que motivaron dicha Decisión.

Esta es, precisamente, la crítica que acertadamente hacen de la senten-

⁴⁷ Es llamativo que el Tribunal Constitucional se niegue expresamente a comparar la situación de los no residentes que operan en el País Vasco (beneficiario de las devoluciones) con la de los no residentes que operan en territorio común, ya que ello supondría «entrar a examinar la diferencia de trato que la disposición impugnada dispensa a los no residentes según desarrollen su actividad en el País Vasco o Navarra o en el resto del territorio nacional, lo que no configura el objeto de este proceso». Ahora bien, habida cuenta de que la situación de los no residentes que operan en territorio común es la misma, desde la perspectiva que nos interesa, que la de los residentes en otras Comunidades autónomas, que sí se compara, es evidente que el Tribunal incurre en la exlimitación que dice querer evitar.

cia los votos particulares, en la medida en que se produce un exceso de jurisdicción —en palabras de E. Gay—, o una extralimitación respecto del objeto del recurso, según el voto particular formulado por Tomás Vives Antón y M. Emilia Casas Baamonde, al que se adhieren P. García Manzano y Elisa Pérez Vera, y en el que se llega a afirmar que el parecer mayoritario del Tribunal Constitucional invade con criterios políticos las competencias del legislador en orden a determinar como ha de ajustarse el ordenamiento interno al comunitario. Y efectivamente esto es así, pues la Disposición adicional octava no provoca por sí misma ninguna discriminación distinta o mayor de la que supone la aplicación de la normativa foral.

Paradójicamente, la declaración de inconstitucionalidad a que acaba de hacerse referencia en el epígrafe anterior resulta prácticamente inocua en relación con los regímenes forales, ya que en la reforma del Concerto de 1997 se procedió a una modificación de los puntos de conexión, extendiendo la competencia de las instituciones forales a los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras⁴⁸. En el actual Concerto, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo⁴⁹, además de duplicar el límite del volumen de operaciones que determina la aplicación de las normas forales⁵⁰, desaparece la regla sobre competencia exclusiva del Estado cuando el contribuyente sea no residente, y en su lugar se establece que el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es un tributo concertado, de normati-

⁴⁸ En el Impuesto sobre Sociedades, a partir de la citada reforma y hasta el año 2001, inclusive, la normativa foral se aplicaba a las sociedades y establecimientos permanentes de sociedades no residentes que tributasen exclusivamente al País vasco, esto es, cuando operasen exclusivamente en el País vasco, o cuando tuvieran su domicilio en el País vasco y su volumen de operaciones no excediera de 500 millones (antes 300); y a las sociedades y establecimientos permanentes con un volumen de operaciones superior a 500 millones que operasen en ambos territorios, cuando tuvieran su domicilio en el País vasco y realizasen en dicho territorio al menos el 25 por 100 de sus operaciones totales.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cuestión era más discutible, pues el terno literal del Concerto seguía previendo la aplicación de la normativa foral sólo a las personas físicas con domicilio en el País vasco, si bien era posible una interpretación distinta, habida cuenta del tradicional paralelismo, en materia de tributación empresarial y profesional, entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, aparte de las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento.

⁴⁹ BOE de 24 de mayo de 2.002

⁵⁰ Dicho límite queda fijado en 6 millones de euros, de manera que se aplica la norma foral a las sociedades y establecimientos permanente con un volumen de operaciones inferior, siempre que su domicilio radique en el País vasco, y a las sociedades y establecimiento que realicen en dicho territorio el 25 % de sus operaciones, aunque el volumen de operaciones sea superior.

va común, si bien a los establecimientos permanentes de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa autónoma (artículo 21, uno, párrafo segundo). Queda así definitivamente claro que las normas forales son aplicables a los establecimientos permanentes de no residentes tanto en el caso de las personas jurídicas como en el de las personas físicas.

Igualmente se soluciona el problema de las personas que operan sin establecimiento permanente y que, sin ser residentes, obtienen en los territorios forales la mayor parte de su renta. A partir de la sentencia de 14 de febrero de 1995, dictada en el Asunto *Schumacker*⁵¹, se considera que un no residente que no obtiene ingresos significativos en el país de residencia, no puede verse privado, en el Estado donde obtiene la mayoría de su renta, de las deducciones y ventajas reconocidas en dicho Estado a los sujetos pasivos residentes en el mismo. Como consecuencia de esta doctrina, completada por las sentencias *Wielokx*, de 11 de agosto de 1995, y *Asscher*, de 27 junio 1996⁵², la Ley española se ha visto obligada a permitir a los residentes en otros Estados miembros la opción por el IRPF (es decir, la opción de tributar como si fuesen residentes) cuando acrediten que han obtenido en España al menos el 75 por 100 de las rentas derivadas del trabajo y de actividades económicas⁵³. Obviamente, la aplicación de la normativa estatal en estos casos puede también implicar una discriminación contraria a la libertad de establecimiento cuando el no residente obtenga el 75 por 100 de su renta en España, y, además, la mayor parte de dicha porción se obtenga en una Comunidad autónoma, de régimen foral o común, que tenga previsto un gravamen inferior. La solución adoptada por el vigente Concierato en este punto ha consistido (artículo 21.1) en prever la aplicación de la normativa foral, cuando el no residente obtiene más del 75 por 100 de su renta en España y opta por tributar como residente, en los casos en que más de la mitad de la renta obtenida en España se haya obtenido en territorio foral.

En el caso de Navarra, el vigente Convenio aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio, contiene soluciones similares, tanto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades como del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

⁵¹ STJCE de 14 de febrero de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker*, C-279/93, *cit.* en Nota 35.

⁵² Sentencias TJCE *cits.* en Nota 37.

⁵³ Otros Estados han fijado porcentajes distintos, que llegan en el caso alemán al 90 por 100.

Las Comunidades Autónomas de régimen general (no forales), sin embargo, no cuentan con competencias en relación con los no residentes, ni respecto a los que actúan a través de establecimiento permanente ni en caso de obtención de la mayor parte de la renta en España. En efecto, la cesión de tributos alcanza, en parte, al IRPF, pero no al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, en el que se aplica la normativa estatal. Habida cuenta de que las Comunidades autónomas tienen competencias normativas que incluyen la posibilidad de modificar los tipos del IRPF (en la parte autonómica) y las deducciones no empresariales, puede ocurrir que en el ejercicio de esas competencias se dicten normas de las que resulte un gravamen inferior al que resulta de la normativa estatal (como ocurre actualmente en la Comunidad de Madrid), lo que provocará una discriminación para los establecimientos permanentes de no residentes que sean personas físicas, que pese a estar situados en la Comunidad autónoma tributan siempre conforme a la normativa estatal. Al no preverse ninguna devolución o corrección de dicha ayuda —tras la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional octava de la Ley de acompañamiento para 1995— tal discriminación resulta en mi opinión incompatible con la libertad de establecimiento, tal como se configura por la jurisprudencia comunitaria.

VI. CONCLUSIONES

Las Haciendas forales, al establecer su sistema tributario propio, y las Comunidades autónomas de régimen común en el ejercicio de sus competencias tributarias, ha de ajustarse a las obligaciones de armonización fiscal contenidas en la Directivas comunitarias y han de respetar las demás limitaciones al poder tributario de los Estados miembros, especialmente las que derivan de la prohibición de ayudas públicas contenida en los artículo 87 y ss. del Tratado CE y de la libertad de establecimiento.

En cuanto a la prohibición de ayudas de Estado, las limitaciones al ámbito de aplicación de las normas forales derivadas de los puntos de conexión previstos en el Concerto no suponen ninguna especificidad territorial ni permiten, en consecuencia, calificar automáticamente dichas normas como ayudas regionales cuando resultan más favorables que las correspondientes normas estatales. En este sentido, desde 1999 la Comisión ha renunciado a la especificidad territorial o regional como argumento en su práctica decisonal relativa a los incentivos vascos a la inversión.

La inexistencia de especificidad regional se confirma plenamente en la STJCE de 11 septiembre 2008, en cuanto que las instituciones forales están dotadas de autonomía institucional, de autonomía de procedimiento (pues las normas forales se aprueban sin intervención del Estado) y de autonomía financiera o económica (en cuanto que ni a través del cupo ni por ningún otro medio el Estado compensa las rebajas de impuestos contenidas en las normas forales).

No parece tampoco que, dentro del régimen general de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, las normas que dicten las Comunidades en materia de tributos propios o de tributos cedidos, puedan ser calificadas como ayuda regional en función de su ámbito espacial, pues también en este ámbito existe autonomía institucional y procedimental, y las rebajas que puedan establecerse no son objeto de compensación por el Estado.

Pese a lo anterior, los puntos de conexión previstos en el Concierto con el País Vasco, en el Convenio con Navarra, y en las leyes de cesión de tributos a las demás Comunidades autónomas, pueden provocar un resultado incompatible con la libertad de establecimiento si, como consecuencia de la competencia exclusiva del Estado en materia de régimen fiscal de los no residentes, las normas autonómicas o forales más favorables no se extienden a los residentes de otros Estados miembros. A ello pretendía hacer frente la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que ha sido declarada inconstitucional por la STC de 25 de abril de 2002, y que ordenaba la devolución a los no residentes del exceso de tributación que pudieran resultar como consecuencia de la aplicación de la normativa estatal.

Paradójicamente, esta declaración de inconstitucionalidad no plantea especiales problemas en el sistema de Concierto o Convenio, pues actualmente las normas forales se aplican a los establecimientos permanentes de los no residentes, ya sean personas físicas o jurídicas, y a los no residentes que obtienen la mayor parte de su renta en España, cuando más de la mitad de la renta obtenida en España se ha generado en territorio foral.

Sin embargo, los tipos reducidos (en el IRPF, por ejemplo) o las deducciones que eventualmente establezcan las Comunidades de régimen común, pueden resultar incompatibles con la libertad de establecimiento, en cuanto que no son aplicables a los residentes en otros Estados miembros que operen en dichas Comunidades a través de un establecimiento permanente o que obtengan en ellas la mayor parte de su renta.

EL RÉGIMEN DE CONCIERTO O CONVENIO, LA PROHIBICIÓN DE AYUDAS
DE ESTADO Y LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO:
LA STJCE 11 SEPTIEMBRE 2008 Y SUS ANTECEDENTES

RESUMEN: Prácticamente desde la adhesión de España a las Comunidades europeas se ha venido discutiendo la compatibilidad entre el tradicional régimen de Concerto vigente en el País Vasco y el ordenamiento comunitario, desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento. La Comisión, en una Decisión de 1993, consideró que los incentivos forales de 1988 eran ayudas de Estado y vulneraban la libertad de establecimiento, si bien en relación con normas forales posteriores ha abandonado el criterio de la selectividad regional, analizando dichas normas exclusivamente desde la perspectiva de la selectividad sectorial. El Tribunal Supremo, por su parte, consideró en 2004 que las normas tributarias forales que establecían un tipo de gravamen inferior al aplicable en el resto del Estado son ayudas de Estado, anulando las mismas en cuanto que no habían sido notificadas a la Comisión. La reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008 afirma, sin embargo, que cuando existe autonomía institucional, autonomía procedimental y autonomía financiera o económica, como ocurre en el caso de las Haciendas forales, la existencia o no de selectividad territorial ha de apreciarse en relación con el ámbito geográfico de dichas Haciendas. Cuestión distinta es la posible vulneración de la libertad de establecimiento si los no residentes se ven sometidos a un gravamen superior, como consecuencia de la aplicación de la normativa fiscal del Estado, si bien paradójicamente este problema se plantea actualmente en relación con las Comunidades autónomas de régimen común, y no en el ámbito foral.

PALABRAS CLAVE: Ayudas de Estado; Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local; Carácter selectivo; País Vasco; Libertad de establecimiento.

THE TRADITIONAL «FORAL» SYSTEM OF THE ECONOMIC AGREEMENT OR
CONVENTIONS, THE PROHIBITION OF STATE AID AND THE FREEDOM OF
ESTABLISHMENT: CJCE JUDGEMENT OF 11th SEPTEMBER 2008
AND BACKGROUND

ABSTRACT: Practically from the moment Spain joined the European Community, discussions have been ongoing on the compatibility between the traditional Economic Agreement in force in the Basque Country and community regulations, from the perspective of State aid and freedom of establishment. The Commission, in a Decision announced in 1993, considered that the «foral» fiscal incentives in 1988 were State aid and violated freedom of establishment, although, in relation to later regional regulations, it has abandoned the regional selectivity criteria and has analysed the said regulations strictly from a sector selectivity perspective. The Spanish Supreme Court, on the other hand, considered, in 2004, that the regional tax regulations that established a lower rate than that applied in other regions was State aid, cancelling them insofar that the Commission had not been

notified. The recent sentence by the Court of Justice dated 11th September 2008 confirms, however, that when institutional autonomy, procedural autonomy and financial or economic autonomy exists, as is the case of the Basque Departments, the existence or not of territorial selectivity must be seen in the light of the geographical scope of the said Departments. This does not exclude the possible violation of freedom of establishment if non-residents are subject to higher rates due to the application of the State's tax regulations, although, paradoxically, this problem arises in relation to autonomous regions where the common regime is in force and not those affected by «foral» regimes.

KEY WORDS: State aid; Tax measures adopted by a regional or local authority; Selective nature; Basque Country; Freedom of establishment.

LES SYSTEME FORAL TRADITIONNEL DE L'ACCORD ECONOMIQUE OU
DES CONVENTIONS, L'INTERDICTION D'AIDES D'ÉTAT ET LA LIBERTÉ
D'ÉTABLISSEMENT: L'ARRÊT DE LA CJCE DE 11 SEPTEMBRE 2008 ET SES
ANTECEDENTS

RÉSUMÉ: Pratiquement dès l'adhésion de l'Espagne aux Communautés européennes, a été débattue la compatibilité entre le système foral traditionnel de l'Accord économique en vigueur au Pays Basque, et l'aménagement communautaire, du point de vue du régime des aides d'État et de la liberté d'établissement. La Commission, dans une Décision de 1993, considérait que les aides de la Communauté forale de 1988 étaient des aides d'État et violaient la liberté d'établissement, bien qu'au vu de normes forales ultérieures, elle ait abandonné le critère de sélectivité régionale, analysant ces formes exclusivement du point de vue de la sélectivité sectorielle. La Cour Suprême, quant à elle, considérait en 2004 que les normes fiscales forales, qui établissent un taux d'imposition inférieur à celui applicable dans le reste de l'État, sont des aides de l'État, ce qui les annule, étant données qu'elles n'avaient pas été notifiées à la Commission. Le récent arrêt de la Cour de Justice du 11 septembre 2008 confirme, cependant, que lorsqu'il y a autonomie institutionnelle, autonomie processuelle et autonomie financière ou économique, comme c'est le cas pour les Administrations Financières forales, l'existence ou non de la sélectivité territoriale doit être appréciée en fonction du cadre géographique desdites Administrations Financières. Cela n'exclut pas la possibilité de violation de la liberté d'établissement si les non-résidents sont soumis à un taux d'imposition supérieur en conséquence de l'application de la norme fiscale de l'État, même si, paradoxalement, ce problème est actuellement posé en rapport aux Communautés autonomes à régime commun, et non dans le cadre foral.

MOTS CLÉS: Aides d'État; Mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locale; Caractère sélectif; Pays Basque; Liberté d'établissement.