

eman ta zabal zazu



Universidad  
del País Vasco

Euskal Herriko  
Unibertsitatea

TESIS DOCTORAL

DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y  
CONCIERTO ECONÓMICO

VOL. I

IÑAKI ALONSO ARCE

Bilbao, 21 de junio de 2015

eman ta zabal zazu



Universidad  
del País Vasco

Euskal Herriko  
Unibertsitatea

ZUZENBIDE PUBLIKOA SAILA  
DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO

# DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y CONCIERTO ECONÓMICO:

PRINCIPIOS VERTEBRADORES DE LA AUTONOMÍA  
TRIBUTARIA FORAL EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA

Tesis Doctoral presentada por  
Iñaki Alonso Arce

Directores:

Dr. D. Isaac Merino Jara

Dra. D<sup>a</sup>. María Manuela Escribano Riego

Bilbao, 21 de junio de 2015



*"Similitudo in varietate,  
seu diversitas identitate compensata".*

Confessio Philosophi  
G. W. Leibniz  
(1646-1716)



## AGRADECIMIENTOS

Cuando uno pone fin a un trabajo de investigación como el que ha dado lugar a esta tesis doctoral, son muchas las personas a las que debe su más profundo agradecimiento y el reconocimiento público de su contribución a que la investigación haya llegado a buen puerto y sus frutos puedan presentarse en un trabajo como éste.

Sin duda, la elaboración de esta tesis doctoral ha sido posible gracias al ánimo y el impulso que me dieron para ello mis dos Directores, los Doctores Isaac Merino y Manuela Escribano, a quienes estaré siempre profundamente agradecido porque he encontrado en ellos solamente palabras de ánimo, confianza plena en mi capacidad y la disposición más adecuada para poder realizar esta investigación.

Manuela merece además, un reconocimiento específico, porque fue ella la persona que desde el mundo académico más énfasis puso en un primer momento para que desarrollara en esta tesis doctoral el esbozo que había realizado en mi libro "El Concierto Económico en Europa", Premio Jesús María de Leizaola 2009, y que sin ninguna duda, es el germen del trabajo que ahora puedo presentar. La estrecha amistad que nos une, sin duda, va mucho más allá de una relación profesional o académica, y saber que uno puede contar con personas así es siempre un motivo de tranquilidad y de orgullo.

En este trabajo he podido desarrollar mi investigación sobre una materia, la relación entre el Concierto Económico y el Derecho de la Unión Europea, a la que también he dedicado una parte importante de mi vida profesional en la Diputación Foral de Bizkaia, en su Hacienda Foral, por lo que es evidente que el contraste de mis ideas con mis compañeros de trabajo, con muchos de los cuales me une, además, una relación que, comenzando en lo profesional, ha llegado a ser de indudable amistad, y sus aportaciones en lo personal y en lo profesional han enriquecido mi visión de una manera relevante, por lo que siempre estaré igualmente agradecido a compañeros como Juan Sanz, Antonio Pérez, Amelia Echevarría, José Luis Bouso, Pepe Rubí, Gemma Martínez, Guillermo Onaindía, Nieves Pereda, Olatz Basarte, Emilio del Villar, a todo el equipo de la Subdirección y a muchos otros, por compartir conmigo mucho más que un trabajo.

Y a los imprescindibles, Sonia Villate y David Mateos, mi principal apoyo en el día a día en Hacienda, Arantza Castaño y David Pueyo, que me han hecho siempre más asequible el mundo de los bytes, y Beni García, siempre solícito para ayudar desde Sarriko.

Agradecimiento que hago extensivo por su confianza y por el apoyo que siempre me han mostrado a los responsables de la Diputación, a José Luis Bilbao, a José Mari

Iruarrizaga, a Aitor Bilbao, y, sobre todo, a Félix Ayarza, el Director General de Hacienda de Bizkaia de los últimos doce años, con quien he compartido muchas horas, desvelos y preocupaciones, en lo profesional y también en lo personal, y sin cuyo permanente apoyo no hubiera sido capaz de encontrar el tiempo y el ánimo para desarrollar este trabajo.

En ese sentido, el desarrollo de mi investigación y la elaboración de mis opiniones sobre las diversas cuestiones que se han planteado en la misma ha sido enriquecida por mi relación con compañeros de otros Departamentos o de otras instituciones como Nuria Díaz Abad, quien fuera Abogada del Estado-Jefe ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Miguel Sampol o Déborah Heredia del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, José Mari Utande y Robert de Jorge del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Ainara Jauregi y Mikel Antón de la Dirección de Asuntos Europeos del Gobierno Vasco, Ignacio Sáenz Cortabarría y Marta Morales, los abogados que representaron los intereses de las instituciones vascas en la mayoría de los recursos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y por supuesto, José Luis Etxeberria, el Letrado-Jefe de la Diputación Foral de Bizkaia, quien además me ha dado todas las facilidades para desarrollar mi investigación respecto a los procedimientos judiciales sobre el Concierto Económico y las Normas Forales fiscales en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Sin duda, uno llega a ser lo que es y a hacer lo que hace gracias a las personas que se encuentra por el camino y que le aportan mucho más de lo que muchas veces somos conscientes a primera vista, por lo que también es de justicia que transmita mi agradecimiento a colegas y amigos como Amancio Plaza, Asier Guezuraga, Quique Lucas o Javi García Ross, a quienes me dieron el primer impulso del doctorado en la UNED los profesores José Manuel Tejerizo e Iñigo Barberena, y por supuesto, a Javi Muguruza, con quien he compartido tanto en tantas ocasiones a lo largo de los últimos 17 años.

Pero, en el mismo sentido, los amigos y la familia tienen su cuota de protagonismo, y sin duda, a todos ellos quiero reconocer en este momento las aportaciones que cada uno ha hecho para que haya podido llegar hasta aquí, y sobre todo, a mi abuela, a mi madre, a mi tía Pili y a mis hermanas Encarni, Asun y Eva, por estar siempre ahí y por haberme educado para ser la persona que soy.

Y por supuesto, *last but not least*, como dicen los ingleses, nada de lo que hago sería posible sin el apoyo incondicional de quien es parte de mí, de mi mujer Irune, quien ha soportado estoicamente todo este proceso, y a quien dedico con toda mi alma esta tesis, a ella y a Mustang, mi fiel escudero, que ha compartido a mi lado todas las horas que he necesitado para poder acabar este trabajo.

Eskerrik asko biotz-biotzez denoi.

## **ABREVIATURAS**

AA.VV. – Autores varios.

BEPS – *Base erosion and profit shifting* – proyecto de la OCDE para luchar contra la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de beneficios.

CECA – Comunidad Europea del Carbón y del Acero.

CEE – Comunidad Económica Europea.

ECOFIN – Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea.

EURATOM – Comunidad Europea de la Energía Atómica.

LOFCA – Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LTH – Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos, también conocida como Ley de Territorios Históricos.

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

REPER – Representación Permanente del Reino de España ante la Unión Europea.





## SUMARIO

### VOL. I

Agradecimientos.....	7
Abreviaturas.....	9
Sumario.....	11
Introducción.....	15
PARTE I. El punto de partida: Concierto Económico y Unión Europea.....	31
A) Antecedentes del Concierto Económico.....	33
i) Régimen foral.....	37
ii) Guerras carlistas.....	43
iii) El Concierto Económico hasta 1937.....	46
iv) La recuperación del Concierto Económico en 1978-1981.....	48
v) Las reformas del Concierto Económico de 1990, 1997, 2002, 2007 y 2014.....	55
B) La Unión Europea.....	62
i) Antecedentes de la unificación europea.....	63
ii) El Tratado de Roma de creación de la CEE.....	67
iii) Maastricht y la Unión Europea.....	70
iv) El Tratado de Lisboa.....	72
v) La fiscalidad de la Unión Europea.....	74
vi) El mercado interior.....	86
vii) Las ayudas estatales.....	92
viii) El nuevo impulso: la fiscalidad internacional y la crisis.....	97
C) Características principales del Concierto Económico.....	101
i) La autonomía normativa.....	101
ii) La aplicación de los tributos.....	185
iii) Los instrumentos de colaboración y coordinación.....	193
iv) El riesgo unilateral.....	204
v) La estabilidad presupuestaria.....	216
vi) El control jurisdiccional de las Normas Forales tributarias.....	244
D) La aplicación del Concierto Económico en Europa.....	301
i) El Derecho originario y el Derecho derivado.....	302
ii) Los mecanismos de toma de decisiones de la Unión Europea.....	310
iii) El papel del ECOFIN y de sus grupos de trabajo.....	313
iv) La participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN.....	316
v) La Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales.....	329
vi) La fiscalidad en el Derecho originario.....	334
vii) Las competencias de la Comisión Europea en el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.....	343
viii) El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	345
ix) La armonización tributaria europea en relación con los Territorios Históricos.....	360
E) Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.....	421

PARTE II. Las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. ....	427
A) El ámbito de las libertades fundamentales. ....	428
B) Las libertades fundamentales y la fiscalidad. ....	459
i) Los primeros supuestos: trabajadores fronterizos. ....	461
ii) Y la fiscalidad empresarial: grupos, subcapitalización, transparencia fiscal internacional. ....	473
iii) La labor de la Comisión Europea. ....	486
iv) La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. ....	501
C) Las libertades fundamentales y el régimen de Concierto Económico. ....	507
i) El tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sociedades. ....	510
ii) El tratamiento de los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan la mayor parte de su renta en España. ....	538
iii) El tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. ....	544
iv) El tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre el Patrimonio. ....	562
D) Las libertades fundamentales y las Normas Forales fiscales. ....	565
i) El tratamiento de los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan la mayor parte de su renta en España. ....	566
ii) La subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades. ....	572
iii) La transparencia fiscal internacional en el Impuesto sobre Sociedades. ....	576
iv) Las deducciones de investigación y desarrollo en el Impuesto sobre Sociedades. ....	582
v) El impuesto de salida en el Impuesto sobre Sociedades. ....	587
vi) El tratamiento de los títulos de Deuda Pública vasca en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. ....	596
vii) La exención por trabajos en el extranjero del Territorio Histórico de Gipuzkoa. ....	613
E) Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito. ....	615

## VOL. II

PARTE III. El régimen europeo de las Ayudas estatales. ....	621
A) El régimen de ayudas estatales en el Derecho de la Unión Europea. ....	624
B) La aplicación del régimen de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas. ....	675
C) El criterio de selectividad: regional versus material. ....	699
D) Las ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico. ....	721
i) La Decisión de la Comisión Europea de 1993. ....	722
ii) La conflictividad judicial respecto a las Normas Forales fiscales. ....	736
iii) La primera cuestión prejudicial. ....	739
iv) La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. ....	748
v) El caso Azores. ....	791
vi) El cambio de criterio del Tribunal Supremo. ....	809
vii) La segunda cuestión prejudicial. ....	813
viii) Gibraltar. ....	843
ix) La jurisprudencia interna. ....	853
x) Principios establecidos para el futuro. ....	896
xi) Armonización interna y diferencias entre Territorios Históricos: la cuestión pendiente. ....	902

E) Las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales.....	906
i) La exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.....	908
ii) La reducción temporal de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.....	911
iii) El crédito fiscal del 45 por 100 para grandes proyectos de inversión.....	914
iv) Los primeros expedientes: DEMESA y Ramondín.....	917
v) Los expedientes generales.....	935
vi) Los recursos de anulación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	947
vii) La recuperación de las ayudas.....	962
viii) Los recursos de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	1008
ix) La jurisprudencia interna sobre la recuperación.....	1033
x) Otros supuestos.....	1053
xi) Casos abiertos.....	1068
F) Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.....	1093
 PARTE IV. Conclusiones.....	 1101
A) Principios generales.....	1103
B) Principios en relación con el régimen de Concierto Económico.....	1105
C) Principios en relación con las Normas Forales fiscales.....	1108
D) Cuestiones abiertas.....	1109
 Bibliografía.....	 1113



## INTRODUCCIÓN.

El artículo 1 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece que *“el Pueblo Vasco o Euskal-Herria, como expresión de su nacionalidad, y para acceder a su autogobierno, se constituye en Comunidad Autónoma dentro del Estado español bajo la denominación de Euskadi o País Vasco, de acuerdo con la Constitución y con el presente Estatuto, que es su norma institucional básica”*.

Esta Comunidad Autónoma se ha constituido mediante la integración en ella de los tres Territorios Históricos de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa<sup>1</sup>, pero no se produce una disolución de esos Territorios Históricos en el seno de la Comunidad Autónoma, sino que el propio Estatuto de Autonomía, en su artículo 3, dispone que *“cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco podrán, en el seno del mismo, conservar o, en su caso, establecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno”*.

De esta manera, la Comunidad Autónoma del País Vasco se articula en tres niveles institucionales: uno, de nuevo cuño, formado por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma, fundamentalmente, el Parlamento Vasco, el Gobierno Vasco y el Lehendakari; un segundo nivel, expresión máxima de su tradición histórica, el de los Órganos Forales de los Territorios Históricos, compuesto por las Juntas Generales y las Diputaciones Forales; y un tercer nivel, integrado por los Municipios de la Comunidad Autónoma del País Vasco y las demás entidades locales.

La Constitución de 1978 ha establecido una organización territorial del Estado singular, a partir del precedente de la Constitución de la Segunda República, por medio de la cual las diferentes nacionalidades y regiones se han podido constituir en Comunidades Autónomas, lo que ha supuesto la creación de unos entes políticos territoriales intermedios entre la estructura central del Estado y el nivel de las entidades locales, que se estructuran conforme a los principios democráticos, mediante un parlamento y un órgano ejecutivo colegiado, y van a estar llamados a ejercitar una serie de competencias que han asumido como propias en sus Estatutos de Autonomía.

No olvidemos que el artículo 1.1 de la Constitución proclama que *“España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo*

---

<sup>1</sup> En el presente trabajo utilizaremos la denominación oficial de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, según sus propias normas de autoorganización, y que coincide con la denominación oficial de las tres provincias desde la entrada en vigor de la Ley 19/2011, de 5 de julio, por la que pasan a denominarse oficialmente "Araba/Álava", "Gipuzkoa" y "Bizkaia" las demarcaciones provinciales llamadas anteriormente "Álava", "Guipúzcoa" y "Vizcaya" (BOE número 60, del 6 de julio de 2011).

político”, pero inmediatamente, el artículo 2 dispone que “la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”.

Unidad y autonomía, por tanto, como principios contrapuestos en cuanto a su naturaleza, son los dos vectores que, caminando en sentidos opuestos, van a poner de manifiesto los diferentes puntos de equilibrio en cada una de las materias entre las dos visiones de cómo articular el Estado, lo que en muchas ocasiones no va a dar lugar a una solución clara, por cuanto el principio de unidad trata de aglutinar y homogeneizar el tratamiento en todo el territorio del Estado y el principio de autonomía persigue la diferenciación de quien la tiene reconocida respecto a los demás.

Esa organización territorial del Estado es la que ha permitido a los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco organizarse en el seno de esa Comunidad Autónoma, conforme a su Estatuto de Autonomía, y crear esas nuevas Instituciones Comunes, en pie de igualdad con el resto de nacionalidades y regiones que también han accedido a la autonomía política reconocida a las mismas en la Constitución.

Pero la Constitución de 1978 incorpora una previsión adicional, de singular importancia para la Comunidad Autónoma del País Vasco, contenida precisamente en su disposición adicional primera, en virtud de la cual *“la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”*, para determinar a continuación que *“la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*.

Este reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales, que comprenden a los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, ha supuesto precisamente el fundamento preciso para permitir conservar a los Territorios Históricos en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco sus propias instituciones de autogobierno y el ejercicio de las competencias que venían históricamente ejerciendo y que no se han atribuido a las nuevas Instituciones Comunes.

De esta forma, en la Comunidad Autónoma del País Vasco, el proceso de descentralización política tiene una intensidad mucho más acusada, en la medida en que no solamente se produce un primer proceso de descentralización hacia las Comunidades Autónomas de nueva creación al amparo de la organización territorial del Estado, como en el resto de las nacionalidades y regiones, sino que también se produce

un segundo proceso de descentralización interno en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que los Órganos Forales de los Territorios Históricos van a ejercer también su autonomía política con una especial intensidad, colocándose de esta manera en una posición singular en el conjunto del Estado, precisamente basada en el amparo y respeto de sus derechos históricos que deriva de la disposición adicional primera de la Constitución.

Es más, la propia articulación interna de los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco hace que nos encontremos, como luego tendremos ocasión de desarrollar, con un modelo de corte confederal dentro de la Comunidad Autónoma, insertado dentro de un modelo cuasi-federal, como podría categorizarse al alumbrado por el Título VIII de la Constitución, el consagrado a la organización territorial del Estado.

Los Territorios Históricos vascos, que han transferido en el proceso estatuyente determinadas competencias que pueden identificarse con sus derechos históricos a las Instituciones Comunes, como por ejemplo, las relativas a la policía autónoma o Ertzaintza, sin embargo, han conservado como propias las competencias financieras y tributarias estructuradas mediante el régimen de Concierto Económico, como muestra más genuina y más importante de esos derechos históricos, y precisamente por ello, como elemento fundamental de diferenciación con el resto de nacionalidades y regiones (salvo, evidentemente, la de la Comunidad Foral de Navarra, titular igual que los tres Territorios Históricos vascos de los derechos históricos amparados y protegidos por la disposición adicional primera de la Constitución).

De hecho, el propio Estatuto de Autonomía, en su artículo 37, dispone que “los órganos forales de los Territorios Históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos, y de manera mucho más importante se establece que lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen Foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico”.

Esta garantía de la foralidad es consecuencia de la intangibilidad de los derechos históricos, proclamada, como también tendremos ocasión de analizar, por el Tribunal Constitucional a la hora de determinar el contenido y alcance del régimen jurídico de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Como decíamos, el Estatuto de Autonomía de Gernika reserva a los Territorios Históricos las competencias financieras y tributarias de conformidad con lo dispuesto en su artículo 41, que dispone 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*”.



Ese mismo precepto determina lo siguiente:

*"el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:*

*a) 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.*

*b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.*

*c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.*

*d) La aportación del País Vasco al Estado 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.*

*e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta, integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos por el Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. 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.*

*f) El régimen de Conciertos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución".*

Por tanto, en ese precepto tenemos regulados los principios básicos en torno a los que se articula la competencia tributaria de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como elemento más característico del denominado núcleo intangible de la foralidad, esencia de los derechos históricos amparados y respetados por la disposición adicional primera de la Constitución.

Será luego el propio texto del Concierto Económico, el actualmente vigente incorporado al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, el que determine con mayor precisión el alcance de la competencia foral en materia financiera y tributaria, pero debiendo respetar en todo caso los principios que el Estatuto de Autonomía establece en su labor de actualización de los derechos históricos de los territorios forales.

El ámbito de las competencias amparadas en los derechos históricos de los territorios forales es invulnerable al ejercicio de las competencias que el resto del

ordenamiento jurídico reconoce tanto a las instituciones centrales del Estado como a las propias Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma.

En cualquier caso, hay que tener presente que la propia disposición adicional del Estatuto de Autonomía para el País Vasco proclama que *“la aceptación del régimen de autonomía que se establece en el presente Estatuto no implica renuncia del Pueblo Vasco a los derechos que como tal le hubieran podido corresponder en virtud de su historia, que podrán ser actualizados de acuerdo con lo que establezca el ordenamiento jurídico”*.

La estructura constitucional del Estado español y de la propia Comunidad Autónoma del País Vasco, por tanto, determina la existencia de diferentes niveles políticos que ejercitan un elenco de competencias propias, algunas de forma exclusiva, y otras en cooperación o en coordinación con los demás niveles institucionales, que introduce una complejidad elevada en el diseño y en la articulación del ejercicio del poder político, y por lo que a nosotros nos interesa, en especial, en relación con el poder tributario.

El principio de competencia se presenta aquí como el elemento esencial que determina la prevalencia de una u otra regulación o del ejercicio del poder político por parte de una u otra institución, quedando, por tanto, marginada en este sentido la aplicación de otros principios como el de jerarquía.

Debajo del denominado bloque de la constitucionalidad, conformado en lo que en estos momentos nos interesa por la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, nos encontramos con que no existe una subordinación entre unas y otras normas, sino que cada conjunto normativo, el de la Administración del Estado o el de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se aplica con preferencia a cualquier otro en el ámbito de sus competencias, determinadas conforme a los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

Y no olvidemos que el Concierto Económico parte de la premisa general de atribuir la competencia normativa y la competencia de aplicación de los tributos en el seno de cada Territorio Histórico a los Órganos Forales de los mismos.

El artículo 1 del Concierto Económico vigente dispone, en sus tres apartados, lo siguiente:

*“Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.*

*Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.*

*Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado".*

De esta manera, se establece un grado de descentralización política en lo tributario en el seno del Reino de España, a favor de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (y de la Comunidad Foral de Navarra), que no tiene parangón en ninguno de los sistemas comparados dentro del ámbito de la Unión Europea<sup>2</sup>, trasunto del amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales de la disposición adicional primera de la Constitución.

Por lo tanto, el poder tributario, como elemento más característico del ejercicio del poder político, y más en un Estado que se proclama social y democrático de Derecho, con lo que el componente de redistribución de la riqueza y de la intervención pública en la economía para reequilibrar los desajustes del mercado adquiere un carácter esencial en la configuración de ese poder político, está sometido a un nivel de descentralización asimétrica muy elevado, hasta el punto de que probablemente no sea muy desafortunado afirmar que en el Reino de España coexisten cinco sistemas tributarios generales, el de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el de la Comunidad Foral de Navarra y el del resto del territorio del Estado, también denominado a estos efectos como territorio común o territorio de régimen común.

Y ello sin perjuicio de que los principios de suficiencia financiera y de autonomía y corresponsabilidad fiscal establecidos en la Constitución y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), hayan configurado en las Comunidades Autónomas de régimen común unos subsistemas tributarios propios de cada una de ellas, al reconocerles la competencia para establecer tributos propios (si bien, dados los estrictos límites que la LOFCA establece al respecto, no han conocido un desarrollo muy amplio, entre otras cosas, porque no pueden someter a gravamen hechos imposables que ya sean gravados por el Estado), e incluso se les haya dotado de algunas competencias normativas para modificar aspectos de la regulación de determinados tributos que conforman el Sistema Tributario del Estado

---

<sup>2</sup> Un trabajo que resume de manera muy comprensiva los distintos modelos de federalismo fiscal en los Estados miembros de la Unión Europea y en otros Estados desarrollados del mundo lo encontramos en BIZIOLI, G. y SACCHETTO, C. **Tax Aspects of Fiscal Federalism: A Comparative Analysis**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2011. De él, se puede deducir que el modelo foral de descentralización asimétrica de competencias fiscales dentro de un Estado es uno de los más peculiares y de los que más intensidad da a las potestades y competencias descentralizadas de todos los que se analizan en ese trabajo, si bien es cierto que ello es debido a la actualización de los derechos históricos de los territorios forales que aborda la Constitución de 1978.

en el ámbito de su Comunidad Autónoma y se les haya cedido, total o parcialmente, la gestión o el rendimiento de algunos de los tributos que conforman ese Sistema Tributario.

Pero ninguna de esas especialidades de la financiación autonómica de las Comunidades Autónomas de régimen común es equiparable, en cuanto al grado y al alcance de la descentralización política inherente a la misma, con el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Ahora bien, esos cinco sistemas tributarios generales actúan sobre un mismo espacio político y económico, lo que determina la necesidad de establecer mecanismos de coordinación, colaboración e incluso de resolución de los conflictos que pudieran producirse, y por ello, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco como el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra establecen mecanismos al respecto, tanto para la delimitación precisa de las competencias normativas y de aplicación de los tributos de los territorios forales, como para la coordinación posterior del ejercicio de esas competencias con las del Estado y con la previsión, incluso mediante la creación de órganos específicos, de procedimientos de solución de controversias concretas producidas en la interpretación y aplicación del régimen foral.

Con ello, vemos que existe un primer elemento de tensión o una primera manifestación del equilibrio entre los principios de unidad y de autonomía, en la articulación interna de la descentralización del poder tributario derivada de la disposición adicional primera de la Constitución, respecto a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra.

Y en particular en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, hay que tener presente, como ya hemos anticipado, que el poder tributario se ha mantenido en los Órganos Forales de los Territorios Históricos, lo que, aun cuando se le ha reconocido una cierta participación en los mecanismos de armonización, coordinación y colaboración fiscal a las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma, implica que existe otro elemento adicional de tensión y de articulación de ese binomio unidad-autonomía en el seno de la propia Comunidad Autónoma del País Vasco, teniendo como referente en este caso el ejercicio autónomo de sus competencias por parte de cada uno de los Territorios Históricos.

Pero la pulsión unidad-autonomía no se ha producido solamente desde una perspectiva interna en el caso del Reino de España, sino que ya desde la aprobación de la Constitución de 1978 se era especialmente consciente de la vocación de integración

de España como un miembro más de las entonces Comunidades Europeas, creadas a partir de los Tratados de París de 1951 (constitución de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, en adelante CECA), y de Roma de 1957 (constitución de la Comunidad Económica Europea, en adelante CEE, y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, en adelante EURATOM).

La Constitución suponía la recepción anticipada en nuestro ordenamiento de los principios en los que se basa el Derecho Internacional Público, por cuanto los tratados internacionales que pueda suscribir un Estado deben tener primacía respecto a su ordenamiento interno, ya que no existe ningún poder supranacional que pueda obligar a los diferentes Estados soberanos a cumplir determinadas normas, y por ello, solamente mediante la obligación de cumplir aquellos compromisos que se hayan adquirido con otros Estados se puede garantizar un adecuado orden internacional, respetando la máxima jurídica de *pacta sunt servanda*.

El artículo 96 de la Constitución dispone, en este sentido, que *“los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”*.

Este precepto viene a recoger en nuestro ordenamiento, como decimos, el contenido esencial de los criterios sobre observancia de los tratados establecidos en el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969, cuyo artículo 26 dispone que *“todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”*, lo que se complementa por lo establecido en el artículo 27 cuando proclama en relación con el Derecho interno y la observancia de los tratados que *“una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.”*

El Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados entró en vigor el 27 de enero de 1980, y fue publicado en el Boletín Oficial del Estado el 13 de junio de 1980, pero como hemos visto, ya la Constitución había previsto con anterioridad esos mismos principios, y por tanto, los tratados internacionales válidamente celebrados e incorporados al ordenamiento jurídico van a aplicarse con primacía sobre el Derecho interno, y por lo tanto, en la medida en que tengan influencia sobre el ámbito tributario, van a resultar de aplicación obligatoria en todos los sistemas tributarios del Reino de España, incluidos los de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el de la Comunidad Foral de Navarra.

Pero la Constitución fue más allá al prever en su artículo 93 que "mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución y que corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión".

En base a esta previsión, la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de Autorización para la Adhesión de España a las Comunidades Europeas, sirvió de fundamento para *"la ratificación por el Reino de España del Tratado hecho en Lisboa y Madrid el día 12 de junio de 1985 entre el Reino de Bélgica, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República Helénica, la República Francesa, Irlanda, la República Italiana, el Gran Ducado de Luxemburgo, el Reino de los Países Bajos, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Reino de España y la República Portuguesa, relativo a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, así como para la adhesión del Reino de España al Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero, firmado en París el día 18 de abril de 1951, tal y como ha sido modificado o completado, y en los términos establecidos en la decisión del Consejo de las Comunidades Europeas de 11 de junio de 1985"*.

El 1 de enero de 1986 se publicaban en el Boletín Oficial del Estado tanto el Tratado de Adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica como el Instrumento de Adhesión del Reino de España al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, firmado en París el 18 de abril de 1951 con lo que el Reino de España pasaba a formar parte de lo que hoy ha llegado a ser la Unión Europea.

Estos Tratados de Adhesión y los subsiguientes Tratados firmados entre los diferentes Estados miembros de la Unión Europea han configurado una organización internacional que ha asumido el ejercicio de importantes competencias por cesión de sus Estados miembros, en relación con las que, una vez más, el principio de competencia implica un elemento esencial a tener en cuenta respecto a la interrelación entre el principio de unidad dentro de esa nueva organización supranacional con el principio de autonomía de sus Estados miembros y de respeto a su estructura político-constitucional.

No puede existir una contradicción entre esos Tratados y la Constitución, como norma suprema del ordenamiento jurídico, porque el propio artículo 95 de la misma ya prevé que *"la celebración de un tratado internacional que contenga estipulaciones contrarias a la Constitución exigirá la previa revisión constitucional, y a estos efectos, el*

*Gobierno o cualquiera de las Cámaras puede requerir al Tribunal Constitucional para que declare si existe o no esa contradicción”.*

Pero de ahí para abajo, es decir, respecto al resto del ordenamiento jurídico interno, la primacía de esos Tratados que han conformado la Unión Europea es una consecuencia de la obligación de cumplir los compromisos internacionales del Estado, en el mismo plano que la establecida respecto al resto de tratados internacionales.

Ahora bien, con la Unión Europea se da una situación peculiar, porque no nos hemos limitado a pactar una serie de compromisos entre los diferentes Estados miembros, sino que se ha acordado la creación de unas instituciones comunes, fundamentalmente el Consejo, la Comisión, el Parlamento y el Tribunal de Justicia, y la atribución de una serie de competencias a esas instituciones, que en algunos casos van a ser propias y exclusivas de ellas, y en otros compartidas con las instituciones competentes de los Estados miembros.

En este sentido, ya no basta con articular la relación entre esas instituciones comunes de la Unión Europea y los poderes centrales de los Estados miembros, sino que, en la medida en que nos encontremos ante un ámbito material en el que exista descentralización política dentro de uno de los Estados miembros, va a ser necesario estatuir los mecanismos de coordinación del ejercicio de las competencias de esos entes infraestatales de los Estados miembros con las instituciones de la Unión Europea.

Y además, se ha llegado más allá, porque se ha establecido que la Unión Europea va a poder ejercitar una serie de competencias normativas por medio de sus propias instituciones, a las que se ha dotado de instrumentos normativos y de un boletín oficial propio, el Diario Oficial de la Unión Europea, de tal manera que no va a ser preciso que se publiquen las disposiciones del Derecho de la Unión Europea en los boletines oficiales de los Estados miembros, sino que con su mera publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea se convierten en normas jurídicas obligatorias y vinculantes para todos los poderes públicos y para todos los ciudadanos de todos los Estados miembros de la Unión Europea.

En este sentido, es tradicional la distinción doctrinal que se realiza entre el Derecho originario y el Derecho derivado en el ámbito de la Unión Europea, entendiéndose por el primero el compuesto por los tratados internacionales suscritos por los Estados miembros, que sirven para establecer la organización, competencias y funciones de las instituciones comunes, sometidos, por tanto, al Convenio de Viena del Derecho de los Tratados y a las normas internas de cada uno de los Estados miembros para concluir tratados internacionales y para que se incorporen a su ordenamiento jurídico.

Así, los Tratados de Adhesión se publicaron en el Boletín Oficial del Estado el 1 de enero de 1986, como hemos expuesto, y los demás tratados posteriores que han modificado, ampliado y profundizado la Unión Europea también han sido objeto de publicación en el mismo, como, por ejemplo, el Tratado de Lisboa<sup>3</sup>, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (que pasa a denominarse Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (y cuya ratificación por España se autorizó por medio de la Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio) o los más recientes como el Tratado Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE), hecho en Bruselas el 2 de febrero de 2012.

El Derecho derivado, sin embargo, lo constituyen las normas jurídicas emanadas de las instituciones de la Unión Europea en el ámbito de sus competencias, se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea y resultan obligatorias en todos los Estados miembros desde ese momento, sin que sea precisa una nueva publicación en los boletines oficiales de los distintos Estados miembros.

Al Tribunal de Justicia de la Unión Europea se le ha atribuido, entre otras funciones, la de interpretar de manera uniforme en el ámbito de la Unión Europea tanto el Derecho originario como el Derecho derivado, por lo que su papel en la implementación y en la consolidación del Derecho de la Unión Europea es de una relevancia capital, por cuanto su interpretación del citado Derecho se impone a todos los órganos judiciales, poderes públicos y ciudadanos de todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Pero tanto unas como otras disposiciones, es decir, tanto el Derecho originario como el Derecho derivado, pueden afectar directamente o tener influencia sobre materias que en la articulación interna de competencias en el Reino de España se

---

<sup>3</sup> Los Tratados actualmente vigentes son el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, resultado de la modificación operada por medio del Tratado de Lisboa. El Tratado de Lisboa ha modificado las denominaciones de varias instituciones de la Unión Europea y de la propia Unión, como resulta de su artículo 2.A.2), que establece que *“las palabras «la Comunidad» o «la Comunidad Europea» se sustituyen por «la Unión», las palabras «de las Comunidades Europeas» o «de la CEE» se sustituyen por «de la Unión Europea» y los adjetivos «comunitario», «comunitaria», «comunitarios» y «comunitarias» se sustituyen por «de la Unión»”, así como que “las palabras «Tribunal de Primera Instancia» se sustituyen por «Tribunal General»”.*

El mismo Tratado de Lisboa ha modificado la denominación del Consejo Europeo, que anteriormente era conocido como Consejo integrado por los Jefes de Estado de y de Gobierno.

Anteriormente, el Tratado de Maastricht había modificado la denominación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea por Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y también había simplificado la denominación de varias instituciones.

De hecho, la Comisión de las Comunidades Europeas pasó a denominarse Comisión Europea como consecuencia de la aprobación del Tratado de Maastricht.

Por otro lado, el Tratado de Ámsterdam y el Tratado de Lisboa han procedido a reenumerar los artículos del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, lo que hace que en los distintos momentos del tiempo una misma disposición se refiera a un número de artículo diferente, aun cuando tengan el mismo contenido.

Por razones sistemáticas, en el presente trabajo utilizaremos habitualmente las denominaciones y la numeración de los artículos actualmente vigentes, tal y como han resultado de lo dispuesto en el Tratado de Lisboa, si bien, en las citas de jurisprudencia o de documentos jurídicos de la Unión, las referencias pueden venir realizadas a la denominación y a los artículos vigentes en cada momento.



encuentran atribuidas a las Comunidades Autónomas o a las entidades locales, o en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, a los Órganos Forales de los Territorios Históricos, como sucede con la materia tributaria, y por ello, una nueva necesidad de articular la relación entre las competencias normativas y de aplicación de los tributos de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Derecho de la Unión Europea se impone con claridad, al tener presente que las obligaciones internacionales asumidas por el Reino de España incumben a todas las autoridades del Estado, sean centrales, autonómicas, forales o locales.

Es más, el propio Concierto Económico vigente dispone en su artículo 2, apartado Uno, principio Quinto, que *"el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá el principio de sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, precisando que, en particular, deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas"*.

El corolario de este sometimiento al Derecho internacional público y al de la Unión Europea es que el propio Concierto Económico dispone en su artículo 4, dedicado al principio de colaboración, que *"el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico, así como que el Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua"*.

Tanto el Derecho originario (libertades fundamentales y ayudas estatales) como el Derecho derivado (armonización fiscal) incluyen disposiciones que inciden de manera directa y manifiesta en las competencias tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y por tanto, la formulación de los principios de relación entre ambos conjuntos normativas se manifiesta tan, o incluso más, necesaria que la de los que regulan las relaciones entre las instituciones forales y la Administración del Estado en el ámbito interno.

Además debemos tener en cuenta dos perspectivas diversas a la hora de abordar la interrelación entre el Concierto Económico y el Derecho de la Unión Europea, puesto que el propio régimen de Concierto Económico y la articulación de las relaciones entre el Estado y los Territorios Históricos pueden analizarse desde el punto de vista de su

compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, fundamentalmente, en relación con las libertades fundamentales o las normas de ayudas estatales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y las consecuencias que se extraigan de este análisis afectarán al régimen de Concierto Económico en su conjunto.

Obviamente estos principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el ámbito de la Unión Europea son esenciales porque van a delimitar estructuralmente la viabilidad del régimen de Concierto Económico y la propia validez de la estructura y articulación constitucional del Reino de España.

Pero también debe analizarse el ejercicio de la autonomía normativa que el Concierto Económico reconoce a los territorios forales en el ámbito tributario y el respeto de las normas contenidas tanto en el Derecho originario como en el Derecho derivado, por cuanto la primacía del mismo y la obligación de sometimiento al Derecho internacional insita en el propio Concierto Económico nos obligan a revisar también desde esta perspectiva la articulación entre estos dos ordenamientos.

Quizás este contraste tenga una importancia menor en relación con el anterior, por cuanto no afecta directamente al propio Concierto Económico, sino solamente al ejercicio de las competencias que del mismo se derivan para los Territorios Históricos vascos, y por tanto, este análisis se sitúa en un mismo plano que el que debe realizarse con todas las competencias de todas las instituciones del Estado, pues todas ellas deben ejercitarse con pleno respeto al Derecho de la Unión Europea y al resto de los tratados internacionales.

Y además, la solución a las posibles antinomias o contradicciones que puedan darse entre ambos ordenamientos es mucho más sencilla pues queda en las manos de las propias instituciones forales, lo que no sucedía en el ámbito del propio régimen de Concierto Económico pues la eventual modificación del mismo requiere del acuerdo entre los representantes de la Administración del Estado y los de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los de los Órganos Forales de sus Territorios Históricos en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

La historia reciente de los últimos treinta años nos ha proporcionado elementos suficientes para poder analizar ambas perspectivas de la cuestión y poder extraer una serie de principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el seno de la Unión Europea que nos permiten contar con un cuerpo cierto a la hora de precisar esos puntos de relación.

De relación y de fricción, podríamos decir, porque precisamente la Unión Europea replica la misma tensión unidad-autonomía que el modelo interno, si bien basada en el binomio entre la primacía de las instituciones europeas en los ámbitos de su competencia y el respeto del principio de subsidiariedad a favor de los Estados miembros, lo que no deja de poner de relieve sino otra realidad, la de la pugna existente entre quienes quieren construir más Europa y mayor integración entre los diferentes Estados miembros y reforzar el peso de las instituciones europeas y los que prefieren mantener la mayor dosis de autonomía posible en los Estados miembros.

Nuevamente vemos aquí la misma pulsión que la que se vislumbra dentro del Estado español entre quienes quieren una instituciones centrales fuertes y quienes apuestan por una mayor descentralización política en beneficio de las Comunidades Autónomas, acrecentado en el caso de las nacionalidades históricas por sus lógicos deseos de diferenciación asimétrica, y si del ámbito tributario estamos hablando, más aún como consecuencia del amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales consagrado en la disposición adicional primera de la Constitución.

Pero no olvidemos que el 9 de mayo de 1950, cuando Robert Schuman, el Ministro francés de Asuntos Exteriores, pronunciara su ya legendaria declaración, considerada el germen de lo que luego ha llegado a ser la Unión Europea, la principal preocupación que le movía era poner las bases para evitar que la guerra pudiera volver a apoderarse de Europa, para lo que consideraba imprescindible establecer nexos de unión entre los diferentes Estados de Europa, que les hicieran valorar más aquello que tenían y habían construido en común que lo que les separaba y les enfrentaba.

Tras la penosa experiencia de la Primera Guerra Mundial y la fallida paz de vencedores y vencidos, que llevó a Europa en poco más de veinte años a estar de nuevo ante otro conflicto bélico fratricida de dimensiones todavía mayores que las del anterior, establecer puentes y proyectos comunes se planteó como una cuestión nuclear para mantener esa paz que se estaba empezando a asentar en el Viejo Continente.

En la declaración Schuman, el Ministro de Asuntos Exteriores francés quiso dejar claro que la paz mundial no puede salvaguardarse sin unos esfuerzos creadores equiparables a los peligros que la amenazan.

Su primer objetivo era crear un mercado común de los productos siderúrgicos, dada su importancia estratégica y su utilización en los conflictos bélicos anteriores, y por ello enfatizaba que *“la puesta en común de las producciones de carbón y de acero (...) cambiará el destino de esas regiones, que durante tanto tiempo se han dedicado a la fabricación de armas, de las que ellas mismas han sido las primeras víctimas”*.

Desde aquellos momentos primigenios, la Unión Europea ha evolucionado mucho, despacio en muchas ocasiones, aunque también con grandes pasos adelante cuando han confluído las circunstancias propicias y, sobre todo, la altura de miras de los gobernantes, pero el propio Schuman era consciente de que *“Europa no se hará de una vez ni en una obra de conjunto: se hará gracias a realizaciones concretas, que creen en primer lugar una solidaridad de hecho”*.

La política de los pequeños pasos ha llevado mucho más lejos la integración europea y la atribución a las instituciones de la Unión Europea de competencias propias que cualquier otro enfoque, aparentemente más ambicioso, pero que podía ser percibido con mucha más reticencia por parte de los Estados miembros, en una muestra más de esa pulsión contrapuesta unidad-autonomía de la que venimos dando cuenta.

Y precisamente el equilibrio entre ambos vectores en una de las regiones de la Unión Europea más descentralizadas desde el punto de vista tributario es el elemento esencial al que vamos a dedicar este trabajo, en el convencimiento de que la clarificación de los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el seno de la Unión Europea es una necesidad de primer orden por cuanto la supervivencia del régimen de Concierto Económico en el siglo XXI está indisolublemente unida a su integración en el ordenamiento de la Unión Europea.



## PARTE I. EL PUNTO DE PARTIDA: CONCIERTO ECONÓMICO Y UNIÓN EUROPEA.

Antes de ocuparnos de los aspectos concretos de la relación tanto del propio régimen de Concierto Económico como de las Normas Forales fiscales dictadas por los Órganos Forales de los Territorios Históricos en el ejercicio de la autonomía normativa que el Concierto Económico les reconoce con el Derecho de la Unión Europea, parece oportuno posar nuestra mirada en el pasado, siquiera sea brevemente, para poder comprender cómo se han formado y cómo han evolucionado tanto el propio régimen de Concierto Económico como elemento de descentralización política en lo tributario y muestra más genuina de los derechos históricos de los territorios forales, como las competencias y las instituciones de la Unión Europea desde aquellos momentos iniciales de puesta en común del mercado siderúrgico hasta la situación actual en la que la Unión Europea quiere convertirse en un actor de referencia en la esfera internacional en todos los órdenes.

No vamos a profundizar en ninguno de estos aspectos históricos, ya que no es el objeto principal de nuestra investigación, pero sí entendemos que es relevante exponer de una manera ordenada los hitos fundamentales de la evolución del régimen de Concierto Económico y de la construcción de la Unión Europea, para poder contextualizar de una manera adecuada nuestro análisis.

En esta Parte I voy a seguir en cierta medida la exposición que realicé de estos aspectos en el libro "El Concierto Económico en Europa: el equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro"<sup>4</sup> en la medida en que nos sirve de una manera adecuada para la contextualización de la cuestión que precisamos realizar. No obstante, no me voy a limitar a una reproducción literal de ese trabajo en este punto, sino a actualizarlo y adecuarlo a la evolución producida desde entonces.

Desde este punto de vista, hay que tener en cuenta que el régimen de Concierto Económico no tiene parangón en el resto de los Estados miembros de la Unión Europea y probablemente sea difícil encontrar en cualquier otro Estado del mundo un sistema similar, y además nos encontramos con un sistema que hunde sus raíces profundamente en nuestra historia jurídica, política y constitucional.

---

<sup>4</sup> ALONSO ARCE, I. **El Concierto Económico en Europa: el equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro**, Premio Jesús María de Leizaola 2009, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2010.

Por ello, es importante exponer someramente el origen y la evolución del régimen de Concierto Económico, su razón de ser, su evolución hasta llegar a lo que hoy conocemos y los elementos en los que se apoya, así como el alcance que tiene la autonomía normativa y de aplicación de los tributos que reconoce a las Haciendas Forales vascas y la responsabilidad financiera que el mismo implica.

Por otro lado, también es relevante remontarnos a los orígenes de las Comunidades Europeas, a la génesis de esta experiencia de integración internacional en la que estamos tomando parte, analizar la distribución de los poderes tributarios que se realiza en el seno de la Unión Europea y comprender las diferentes etapas que se han sucedido en este ámbito, desde una incipiente intencionalidad armonizadora por parte de la Comisión Europea a finales de los años setenta y a principios de los ochenta hasta la política de control de la competencia fiscal perniciosa y la utilización de los instrumentos que el Tratado pone al servicio de las instituciones europeas a partir del Consejo de Verona sobre política fiscal.

El reparto del poder tributario entre las instituciones de la Unión Europea y sus Estados miembros y las consecuencias que las diferencias de los sistemas fiscales pueden tener para la realización del mercado interior han hecho que el ejercicio del poder tributario de los Estados miembros en materia de imposición directa haya sido objeto de una continua vigilancia por parte de la Comisión Europea y sus servicios, tanto desde el punto de vista de la fiscalidad como desde el ámbito del Derecho europeo de la competencia.

Por tanto, resultará interesante analizar cómo la Comisión Europea o el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con la participación del Consejo en determinados momentos, han ido poniendo las bases para que de una manera indirecta se acabe cuestionando el ejercicio de los poderes normativos de los Estados miembros en materia de imposición directa, en lo que venía a suponer hasta la fecha el último reducto de la soberanía fiscal en el que no se habían hecho concesiones por parte de los Estados hacia un mayor control de la Comisión Europea.

Estos elementos nos van a permitir comprender también cuál ha sido el papel que ha desempeñado la Comisión Europea en el contencioso vivido en relación con las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades ante el Tribunal de Luxemburgo, y por otro lado, entender la posición de otros Estados miembros de la Unión Europea que también han tenido su papel en esta representación. En este punto, hay que anticipar que la controversia respecto a la adecuación al ordenamiento de la Unión Europea de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y la disciplina de las ayudas estatales en el seno de la Unión Europea ha sido el episodio más relevante que hemos

vivido y el que con una mayor intensidad nos ha permitido visualizar los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el seno de la Unión Europea.

Una vez que hayamos comprendido de dónde venimos, es decir, qué factores han hecho que el sistema institucional de los Territorios Históricos vascos y sus competencias en materia tributaria tengan la forma en las que hoy les conocemos, y por otro lado, cómo ha llegado la Comisión Europea a adoptar un papel beligerante en relación con las posibilidades de diferenciación de sistemas fiscales dentro de un Estado miembro, tendremos a nuestro alcance una serie de claves que nos permitirán posicionarnos de una manera clara respecto a los conflictos suscitados en torno al Concierto Económico y a la situación presente, así como razonar serenamente respecto a cómo despejar las incógnitas que aún pudieran perdurar de cara al futuro.

### ***A) Antecedentes del Concierto Económico.***

Ya hemos anticipado que las normas integrantes del denominado bloque de la constitucionalidad, a saber, la disposición adicional primera de la Constitución de 1978, el Estatuto de Autonomía de Gernika de 1979 y el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco atribuyen a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales del País Vasco la capacidad de diseñar, implementar y aplicar un régimen tributario propio.

En este sentido, también reconoce ese ámbito normativo la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos, también conocida como Ley de Territorios Históricos (en adelante, LTH), norma del Parlamento Vasco dictada con la finalidad de articular dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco la relación de los principios de unidad y de autonomía en el seno de la propia Comunidad Autónoma, entre las Instituciones Comunes y los Órganos Forales de los Territorios Históricos.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco vigente comienza en su artículo primero, como hemos visto, por atribuir a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos la facultad para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

Este principio en el que se asienta la concertación supone que la descentralización que se realiza en el caso vasco en materia de impuestos es la más amplia que se conoce dentro del ámbito de la Unión Europea porque no nos encontramos con una mera atribución de competencias concretas a una entidad infraestatal para desarrollar determinadas políticas tributarias, sino con que se le reconoce



la competencia para tener su propio régimen tributario, diverso por tanto del vigente en el resto del territorio del Estado.

Luego sí es cierto que se establecen determinadas limitaciones, más acusadas en el caso de ciertos impuestos que en el de otros, al ejercicio de ese poder tributario, pero el principio general sobre el que se asienta es la atribución total del poder de establecer un régimen tributario, sujeta a ciertos límites.

El que esto se realice de esta manera tiene una importancia muy destacada porque es evidente que no es lo mismo atribuir a alguien ciertas potestades sobre una determinada área que atribuirle la competencia total respecto a esa área, si bien sujetándola a algunos límites, puesto que en este segundo caso las limitaciones deben constar expresamente y todo aquello sobre lo que no exista una regulación expresa se entiende atribuido a las instituciones forales porque el reconocimiento que se hace de su competencia lo es en términos generales.

Por otro lado, reconocer que las instituciones forales vascas pueden tener su propio régimen tributario supone que éste es el principio general, y por tanto, el que debe preponderar en caso de duda hermenéutica, y en consecuencia, las limitaciones establecidas deben interpretarse en sus términos estrictos y no ir más allá de lo que expresamente señalen.

El grado de descentralización fiscal que existe en el seno del Estado es tal que deberíamos hablar propiamente de la coexistencia de cinco sistemas fiscales diferentes antes que de uno único, esto es, el vigente en territorio de régimen común y los que se aplican en los territorios forales de Araba/Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra.

Aunque luego nos adentraremos un poco más en la exposición de los rasgos que caracterizan al régimen de Concierto Económico y en particular al alcance de las competencias que en materia de fiscalidad directa corresponden a los Territorios Históricos vascos, debemos preguntarnos por qué se ha dado esta situación en el caso español y cuáles son los fundamentos para que nos encontremos con un sistema tan complejo en su articulación interna y externa.

Por otro lado, no se puede tener la impresión de que esta articulación institucional y jurídica se haya sedimentado sin contradicciones y sin la presencia de opiniones contrapuestas. Como veremos a continuación, son constantes casi desde 1700 las tensiones entre el respeto a la tradición jurídica foral y a sus peculiaridades en el ámbito del Derecho público y las tendencias uniformizadoras a favor de un Estado centralizado que se han ido imponiendo a lo largo de estos siglos.

Aún hoy en día existe un profundo desconocimiento fuera del País Vasco, e incluso en buena medida dentro de él, de lo que supone el Concierto Económico, tanto desde el punto de vista de sus raíces como si atendemos a su articulación actual, y muchas de las opiniones o comentarios que podemos leer en la prensa generalista o en las publicaciones especializadas responden a una visión sesgada de la realidad del Concierto Económico y a una omisión del riesgo unilateral en el que se basa.

Pero además veremos que el panorama se vuelve un poco más complejo si prestamos atención al esquema financiero y a cómo se articulan los ingresos y los gastos públicos en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Al haberse construido una Comunidad Autónoma de nuevo cuño sobre la estructura de tres Territorios Históricos a los que la Constitución y el Estatuto de Gernika les han amparado, respetado, reconocido y actualizado sus derechos históricos, se ha generado una estructura interna en el País Vasco de un alto nivel de complejidad.

Las competencias que ejerce la Comunidad Autónoma del País Vasco y las que ejercen sus Territorios Históricos parten de dos orígenes básicos: por un lado, el reconocimiento de los derechos históricos, respecto de los que las competencias de los Territorios Históricos deben salvaguardarse tanto de injerencias externas a la Comunidad Autónoma como de las propias inmisiones que pudieran realizar las instituciones comunes de la misma, tal y como el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de establecer al analizar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la ya mencionada LTH, en el que afianzó la tesis de que es necesario preservar el núcleo intangible de la foralidad como exigencia ineludible de la aplicación de la disposición adicional primera de la Constitución, de tal forma que no se prive a los Territorios Históricos del ejercicio de las competencias que configuran esa imagen colectiva en la que se reconocen las competencias forales.

Pero por otro lado, se ejercen competencias en virtud del esquema general de descentralización política que el Título VIII del texto constitucional ha diseñado, respecto de las que la Comunidad Autónoma del País Vasco no presenta particularidades en relación con las demás, salvo quizás, por la posibilidad de desconcentración de las mismas en los Territorios Históricos que el Estatuto de Autonomía de Gernika también permite.

Ahora bien, uno de los elementos esenciales del núcleo intangible de la foralidad, como es el régimen de Concierto Económico, viene a suponer una alteración muy importante del régimen financiero de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que deja de regirse en muchos de sus aspectos por la LOFCA y que hace que las instituciones

comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco tengan mayores limitaciones que el resto de Comunidades Autónomas de régimen común a la hora de ejercitar sus competencias financieras, pues se encuentran limitados tanto por arriba en relación a las competencias del Estado como por abajo respecto a las de los Territorios Históricos.

Bien es cierto que, en el otro lado de la balanza, el componente de ingreso fundamental de la Hacienda General de la Comunidad Autónoma del País Vasco lo constituyen las aportaciones realizadas por las Diputaciones Forales con cargo al conjunto de los ingresos de las mismas, lo que acaba dando una capacidad financiera superior al País Vasco que a las demás Comunidades Autónomas de régimen común, si bien ello depende de la propia capacidad recaudatoria y gestión tributaria que realicen los Territorios Históricos por el riesgo unilateral que preside el sistema de Cupo y del que posteriormente haremos una exposición más detallada.

Ahora bien, esta doble articulación institucional que coexiste en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco ha residenciado, por mor de la actualización de los derechos históricos de los territorios forales, en las Juntas Generales y en las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos la capacidad normativa en relación con el sistema tributario de cada uno de ellos así como la casi totalidad de las competencias en materia de ingresos públicos en el seno de la misma.

Mientras tanto, en el otro lado de la balanza, el correspondiente a las competencias de gasto público, se han residenciado la gran mayoría de ellas en el nivel de las instituciones comunes, es decir, en el Parlamento Vasco y en el Gobierno Vasco, lo que hace que la gran mayoría de los recursos que gestionan las Diputaciones Forales deban aportarse al Gobierno Vasco a los efectos de sostener el gasto público del conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y el propio sistema de representación de ambas instancias de poder refleja esa misma complejidad, ya que en cada uno de los Territorios Históricos sus Juntas Generales son elegidas por sufragio universal, directo, secreto, igual y proporcional, como cualquier parlamento de un Estado social y democrático de Derecho, como se proclama España en el artículo primero de su Constitución vigente.

El Parlamento Vasco se elige de igual manera, pero teniendo presente que la regla de proporcionalidad no se cumple en términos poblacionales, puesto que cada una de las circunscripciones electorales elige el mismo número de parlamentarios, pese a que las diferencias poblacionales entre los tres Territorios Históricos son muy significativas.

De esta manera, entre los tres Territorios Históricos se establece una especie de superestructura cuasi-confederal, realizando un reparto del poder normativo en virtud del cual el diseño del sistema tributario permanece como una competencia de los Territorios Históricos mientras que la regulación de la gran mayoría del resto de materias es competencia de un Parlamento Vasco que no se elige en función de criterios de representación poblacional igual entre los tres Territorios Históricos.

Teniendo presente además que el parlamentarismo surge en la Inglaterra de mediados del segundo milenio nucleado en torno a un principio básico que puede articularse en torno a la máxima *"no taxation without representation"*, lo que podríamos traducir por el principio de que no puede admitirse la creación o modificación de un impuesto sin la aquiescencia de la representación popular, lo que ya en el siglo XXI debemos entender como una representación poblacional proporcional para que esté plenamente legitimada, es evidente que la clave de bóveda del sistema descansa en que los Territorios Históricos ejercen las competencias normativas básicas de cualquier Estado, el poder de gravar con impuestos a los ciudadanos, para lo que se respeta al máximo la regla del sufragio igual y proporcional, y las instituciones comunes se ocupan de legislar sobre la manera en la que se gasta ese dinero recaudado, para lo cual se relaja, en cierta medida, la regla de la proporcionalidad en aras a conseguir un equilibrio interterritorial de otro orden.

Estos últimos aspectos de nuestro sistema actual, que son fruto también de la evolución histórica de nuestro Derecho público, están llamados a tener un cierto protagonismo en las cuestiones que se encuentran abiertas en el presente y han dado lugar a importantes discusiones sobre la manera de garantizar la estabilidad jurídica de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos.

#### i) Régimen foral.

Cabe preguntarse por qué los Territorios Históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra tienen en la actualidad un régimen jurídico-público particular en el ámbito de la España constitucional y probablemente el mayor grado de autonomía en materia fiscal de toda la Unión Europea.

Y la respuesta la encontramos en la historia, lo que no podría ser de otra manera si ya hemos anticipado que todo el sistema del Concierto Económico parte en la actualidad del reconocimiento y amparo de los derechos históricos que la disposición adicional primera de la Constitución de 1978 realiza.

España no fue una realidad como Estado probablemente hasta el reinado de los Reyes Católicos, Isabel de Castilla y Fernando de Aragón a finales del siglo XV. Los distintos pueblos que habían poblado la Península Ibérica a lo largo de la historia habían coexistido más o menos pacíficamente, hasta que la dominación romana vino a unificar en gran medida Hispania bajo el poder del Imperio. Posteriormente la invasión musulmana también trató de mantener la mayor parte del territorio bajo un mismo poder de decisión, pero el proceso de Reconquista fue arrebatando paulatinamente territorios al decadente poder de los musulmanes de Al-Andalus.

Ahora bien, había habido territorios al norte de la Península que no habían sentido el influjo de las dominaciones romana y musulmana con la misma intensidad que otras áreas de la Península, y por lo tanto, no habían sido asimilados desde el punto de vista cultural o incluso lingüístico por los diferentes imperios que dominaron el territorio.

Y además el propio modelo de la Reconquista, con la necesidad de promover revueltas locales contra los musulmanes e ir avanzando paulatinamente en la recuperación del territorio, fue generando un panorama de auténtico mosaico de poderes territoriales, que fueron dotándose paulatinamente de sus propios ordenamientos jurídicos, con mayor o menor amplitud, y que fueron agrupándose en unidades políticas cada vez más amplias con el fin de reforzar sus intereses mutuos y, sobre todo, de garantizarse una protección más adecuada en unos tiempos convulsos.

De hecho, Bizkaia se pasó los últimos años del primer milenio y las primeras centurias del segundo debatiéndose entre su integración en la Corona de Castilla o en el Reino de Navarra después de haber peleado con anterioridad para mantener su independencia, su propio derecho y el estatuto personal de los habitantes, muy diferente en aquel momento del sistema feudal que reinaba en el resto de la Península.

Precisamente en las pugnas entre Castilla y Navarra llegó un momento en que los vizcaínos se ofrecieron para someterse a la Corona de Castilla, y a cambio de ello recibieron el título de Señorío, manteniendo sus propias instituciones, su derecho y su hacienda, y estableciendo un régimen de pacto con la Corona por la cual el Señorío se declaraba sometido a la Corona de Castilla pero ésta a su vez se comprometía a respetar sus fueros y sus competencias propias, de tal manera que se dio lugar a un régimen de unión con la Corona, de pacto entre el Señorío y el Rey de Castilla, por el cual no se producía una integración del Señorío en la Corona, sino un sometimiento a su titular en el plano "internacional" (si pudiera denominarse así sin caer en el anacronismo), pero conservando todos los poderes internos del Señorío.

Este régimen perduró hasta las guerras carlistas, funcionando de una manera bastante satisfactoria para ambas partes, en la medida en que los vizcaínos se integraban a efectos de su propia defensa en la Corona de Castilla, pero mantenían todas sus peculiaridades y el gobierno del Señorío, llegando incluso a no preverse desde el punto de vista formal ni la aportación de tropas ni de recursos a la Corona para las batallas que tuviera que librar, sino bajo la forma de “donativos” más o menos voluntarios.

Se da la curiosidad de que el Señorío de Bizkaia y la Corona de Castilla llegaron a un punto de unión tal que desde un determinado momento coincidieron en herencia en la misma persona y a partir de ahí el título de Señor de Bizkaia y el de Rey de Castilla (y posteriormente el de Rey de España) han sido detentados por el mismo titular, pero sin que ello hubiera supuesto la indiferenciación entre los territorios y los derechos.

Así, en 1370 el infante don Juan de Castilla hereda por vía materna el título de Señor de Bizkaia y en 1379 hereda de su padre el título de Rey de Castilla y de León, como Juan I, produciéndose a partir de ese momento la concurrencia de ambos títulos en el mismo monarca, lo que se culminaría tras los Reyes Católicos en la asunción por parte de Carlos I tanto del Señorío de Bizkaia como del Reino de España, habiéndose mantenido a partir de ese momento unidos ambos títulos sin solución de continuidad.

De hecho, se estableció una fórmula de juramento por parte del Rey de los fueros vizcaínos, por medio de la cual se comprometía a respetarlos en contraprestación por el reconocimiento de la unión del Señorío con la Corona, que se traducía incluso en un determinado protocolo con una ruta juradera que tenía que hacer el monarca desde Bilbao hasta la Casa de Juntas de Gernika, cuyos muros conservan todavía hoy las inscripciones y los retratos de los Señores de Bizkaia y Reyes de España que acudieron a cumplir con el rito juradero a la villa foral.

Este régimen tradicional, denominado régimen foral, hacía que el Derecho de los vizcaínos, recogido primero en el Fuero Viejo de 1452 y posteriormente en el Fuero Nuevo de 1526, fuera el único aplicable en el Señorío y que los Reyes tuvieran que jurar respetarlo y someterse al mismo. Es más, si dictaban alguna normativa con intención de que se aplicara en el Señorío quedaba sometida al denominado “pase foral”, en virtud del cual las Juntas Generales tenían que estudiar la conformidad con el Fuero de esa regulación y solamente resultaría de aplicación en Bizkaia en la medida en que se encontrara conforme con su propio Derecho y no supusiera ninguna alteración del mismo, de tal forma que si una norma no obtenía el pase foral pasaba a ser inaplicable en el Señorío.

Quizás los elementos más característicos de la autonomía del Señorío en la época foral eran la exención fiscal<sup>5</sup>, la exención militar, el pase foral y las aduanas interiores.

La exención fiscal suponía que los habitantes del Señorío no estaban sometidos a las rentas y exacciones ordinarias de la Corona de Castilla, sino que tenían su propio régimen tributario con sus propios impuestos, establecidos por las Juntas Generales y recaudados por su propia Hacienda para la satisfacción de sus gastos públicos, lo que hizo que hubiera desde muy antiguo una serie de servicios públicos relacionados con los caminos, la educación o la seguridad que tenían un nivel de desarrollo superior al del resto del Reino y eran sufragados por los impuestos que pagaban los vizcaínos.

Esto no quiere decir que no se pagara cantidad alguna a la Corona, porque cuando las necesidades, generalmente bélicas, de la misma lo reclamaban, se instituían los denominados “donativos” por los que el Señorío contribuía con una cierta cantidad de dinero a sufragar esos gastos de la Corona, pero siempre se cuidaron las formas y no se estableció el carácter coercitivo de esas aportaciones, al menos, desde un punto de vista formal en ningún momento. Cuando había que satisfacer estos donativos, se sufragaban también con los recursos que se allegaban por parte de las instituciones forales de los ciudadanos de Bizkaia.

La exención militar operaba en términos similares a la fiscal, ya que el Señorío no estaba obligado a aportar quintos al ejército de la Corona, y por tanto, no existía un servicio militar obligatorio en el ámbito del mismo. Cuando se hacía necesaria la aportación de soldados, se establecía también una contribución armada del Señorío en forma más o menos voluntaria, aunque trataba de sustituirse por un donativo de mayor importe en la medida de lo posible.

El pase foral ya hemos expuesto que se trataba de un mecanismo jurídico de convalidación de las normas de la Corona para poder aplicarse en el Señorío de Bizkaia, y por el cual las Juntas Generales determinaban su conformidad o su no oposición a las leyes del Fuero de Bizkaia, siendo imprescindible para que gozaran de fuerza de Ley en el mismo.

Y las aduanas no estaban colocadas en las fronteras exteriores del Señorío hacia los otros países, sino que se ubicaban en los límites del Señorío con la Corona de Castilla, de tal forma que el Señorío se había convertido en una zona franca, lo que trataba de fomentar y facilitar el comercio, sobre todo, con Inglaterra.

---

<sup>5</sup> Un análisis de la historia económica del Territorio Histórico de Bizkaia en la época foral lo encontramos en AGIRREAZKUENAGA, J. **Vizcaya en el siglo XIX: las finanzas públicas de un Estado emergente**, Universidad del País Vasco, Leioa, 1987.

Los historiadores y la doctrina jurídica coinciden en señalar esos cuatro puntos como los más característicos del régimen foral desde el punto de vista del Derecho público, junto con la propia estructura institucional del Señorío de Bizkaia.

Este régimen foral se mantuvo más o menos intacto hasta el siglo XIX por lo que a los Territorios Históricos vascos se refiere, aunque ya desde antes comenzaron a escucharse voces que pretendían una superación de esta fragmentación del Derecho público dentro del Estado.

Es cierto que la conformación del Reino de España se realizó a lo largo de la Edad Media por medio de la unión, personal en muchos casos, de diferentes territorios y de diversas jurisdicciones, que pasaban a someterse a la nueva Corona pero que mantenían prácticamente intactos sus derechos, sus costumbres y, en gran medida, sus instituciones. Así, las Cortes de Castilla y de Aragón siguieron teniendo vidas independientes incluso bajo los primeros Austrias, y las tradiciones jurídicas de ambos Reinos, también las correspondientes al Derecho Público, se mantuvieron más o menos inalteradas pese a la integración en una unidad superior.

Quizás ello se debiera también a la propia idiosincrasia del esfuerzo de la Reconquista y del posterior establecimiento del "Imperio en el que no se ponía el sol", como se llegó a decir bajo el mandato de Felipe II, que hacía que la actividad de la Corona estuviera volcada en la expansión territorial y en la gestión de la explotación de las riquezas de esos territorios, más que en una uniformización interior que no se consideraba urgente ni que reclamase mayor atención en aquel entonces, teniendo presente además que todavía no había llegado la era de los Estados nacionales que surgirían con posterioridad en el transcurso de la Edad Moderna y en los albores de la Era Contemporánea.

Obviamente la situación era diferente en función de la propia cultura y tradición de cada uno de los territorios, y así como, por ejemplo, en Navarra o en el Señorío de Bizkaia se mantuvieron muy vivas las tradiciones y las instituciones particulares de los mismos, en otras áreas las instituciones privativas fueron languideciendo y siendo asimiladas por las correspondientes a la nueva Monarquía.

El primer embate hacia un Estado unificado en lo político, y en consecuencia, con un Derecho público también unificado, lo constituyó la ascensión al trono de España de la dinastía francesa de los Borbones en la persona del Duque de Anjou, que reinaría como Felipe V, y que accedió al trono tras el agotamiento de la dinastía de los Austrias y las consiguientes peleas por la sucesión de la Corona.



Francia ya entonces era el modelo de un Estado centralizado, con un poder central fuerte, con un único Derecho público que afectase a todos los ciudadanos, y con muy poco respeto por las manifestaciones de autonomía regional en su seno, y el rey francés traía consigo esa educación, esa cultura y unos colaboradores que también opinaban que el refuerzo del poder del Estado pasaba por tratar de eliminar las diferencias en el Derecho público de los distintos territorios e imponer unas normas comunes para todos.

Con ese espíritu, Felipe V dictó los Decretos de Nueva Planta, que vinieron a suponer el fin de las particularidades que el Derecho público de los territorios de la anterior Corona de Aragón mantenían, integrándoles por tanto en la unidad de la Monarquía y en las instituciones comunes, cuyo refuerzo se planteó como un objetivo importante de la nueva dinastía.

El País Vasco y Navarra mantuvieron la situación anterior en recompensa con su alineamiento con el aspirante Borbón a la Corona, lo que se convertiría a partir de ahora en una constante, es decir, el premio o el castigo por estar alineados con los vencedores o los vencidos en las diferentes contiendas por el poder político en España se configuraba como el elemento determinante de la supresión o no de las peculiaridades del Derecho público de los diferentes territorios.

Ahora bien, esto ya anunciaba que el futuro podía complicarse porque se estaba imponiendo en todo el continente europeo, y sobre todo, en el Estado, una línea de uniformización política y jurídica necesaria para construir unos Estados cohesionados y fuertes. También es cierto que el propio Estado central carecía de una infraestructura adecuada en los territorios forales vascos y navarros para ejercer unas competencias de las que nunca se había ocupado.

Un ejemplo de lo anterior lo constituye el ámbito fiscal, ya que para el Estado central el País Vasco o Navarra siempre habían sido unos proveedores de recursos por vía de donativo, cuya gestión no era en absoluto onerosa y para la que no se necesitaba infraestructura de ningún tipo, sus costes de recaudación eran nulos para la Corona, lo que había hecho que también fuese una situación cómoda para el poder central la existente hasta entonces.

El siguiente hito en la uniformización política y jurídica del Estado nos lo traería ya el siglo XIX, con las luchas entre conservadores y liberales, con la extensión del constitucionalismo y con las guerras carlistas a raíz de determinados problemas de sucesión en la Corona.

## ii) Guerras carlistas.

El siglo XIX comienza en España con la invasión napoleónica y con la promulgación de la primera Constitución liberal en Cádiz en 1812, puesto que el Estatuto de Bayona no concita en la doctrina constitucionalista el suficiente consenso como para considerarlo una verdadera Constitución, al tratarse más bien de una Carta otorgada promulgada en una situación de tintes bélicos.

El constitucionalismo liberal, heredero de los principios de la Revolución Francesa de 1789 y principal ariete de destrucción del Antiguo Régimen, nuclea su discurso en torno a un Estado fuerte, con un único Derecho, igual para todos los ciudadanos y con una fuerte impronta del centralismo de origen francés.

Por tanto, la oposición entre conservadores y liberales se convierte también en una oposición entre el Antiguo Régimen y el nuevo, y en una lucha en la que los fueros de los territorios vascos y navarros se identifican con el pasado, con ese Antiguo Régimen que se considera que debe superarse y, por tanto, se colocan en el punto de mira de las luchas políticas del siglo XIX todas las particularidades del Derecho público foral, y en concreto, los cuatro elementos característicos a los que hemos hecho alusión con anterioridad.

En España, además, esta lucha, que es una constante del siglo XIX en todo el continente europeo, adquiere unos tintes peculiares porque se entremezcla con una importante polémica en la sucesión a la Corona después de Fernando VII, particularizada en la posibilidad de que las mujeres pudieran acceder a la Corona o lo tuvieran prohibido.

La Corona de Castilla tenía una importante tradición de mujeres que habían accedido a la misma. No hay que ir muy lejos para ver que una de las más famosas Reinas de Castilla fue precisamente Isabel la Católica.

Pero con el acceso al trono de la dinastía Borbón en la persona de Felipe V, se promulga en 1713 la denominada Ley Sálica, en virtud de la cual las mujeres no podrían acceder al trono salvo que no hubiera ningún varón ni en la línea principal (otros hijos) ni en la colateral (hermanos o sobrinos). Esta norma choca también de una manera clara con la tradición jurídica española y viene a ser una muestra más de los nuevos aires que la dinastía francesa había incorporado a la Corona.

Carlos IV, en 1789, propone a las Cortes la derogación de esa norma, tratando de recuperar la igualdad en el acceso a la Corona de hombres y mujeres, pero no será hasta 1830 cuando Fernando VII promulgue la denominada "Pragmática Sanción", que venía a

derogar la Ley Sálica y permitir el acceso al trono de las mujeres, recuperando la tradición histórica castellana.

Fernando VII no había tenido descendencia y había designado como sucesor a su hermano Carlos María Isidro, pero en su cuarto matrimonio su mujer quedó embarazada de la que luego sería Isabel II, y en ese momento, el Rey decidió promulgar la Pragmática Sanción eliminando de esa manera los derechos sucesorios de su hermano a favor de ese descendiente que iba a tener, ya fuera hombre o mujer.

A partir de aquí, comenzó la primera guerra carlista tras la muerte del Rey, convirtiendo la pugna entre los partidarios de la Ley Sálica y de que reinase el infante Carlos y los que querían que reinase Isabel, identificándose los movimientos liberales y constitucionalistas con esta segunda y el fragmento más conservador de la sociedad con el pretendiente. Ahora bien, éste utilizó el banderín de enganche del respeto a los Fueros e incluso la reintegración de los de la Corona de Aragón para tratar de ganarse adeptos a su causa<sup>6</sup>.

Los territorios forales del País Vasco y de Navarra se sumaron al bando carlista y, cuando fueron derrotados, dieron con ello la excusa para comenzar el desmantelamiento de su Derecho público privativo y el comienzo del fin de su régimen foral. La historia se repetía, como había pasado con los territorios de la Corona de Aragón, y era el alineamiento con el bando perdedor de una contienda el que pasaba, cual botín de guerra, la factura de la pérdida de las competencias propias.

Se publicaba así la Ley de 25 de octubre de 1839, que confirmaba los fueros vascos y navarros, sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía, y ordenaba la negociación entre representantes del Estado y de las provincias vascas para actualizarlos y modificarlos para hacerlos compatibles con el interés general de la Corona y del Estado.

Si prestamos un poco de atención, comienza a cobrar cuerpo jurídico aquí, en esta Ley de 1839, una de las paradojas en torno a las que se ha construido la España del presente, la que trata de cohonestar la autonomía de sus regiones con la indisoluble unidad de la Monarquía. Puede cambiar el lenguaje, pero el principio es el mismo en la Ley de 1839 o en la Constitución de 1978.

Y sigue siendo igual de difícil hacer compatibles dos principios que son antagónicos en sí mismos, puesto que la unidad trata de eliminar las manifestaciones de

---

<sup>6</sup> DEL BURGO ha desarrollado un análisis histórico de la época de Cánovas y de todas las vicisitudes que se produjeron en torno a la abolición foral en DEL BURGO, J.I. **Cánovas y los Conciertos económicos: agonía, muerte y resurrección de los fueros vascos**, Laocoonte, Pamplona, 2010.

autonomía y aquéllas merman la unidad del Estado, pero precisamente esta dicotomía dialéctica es la que ha permitido y debe permitir llegar a un mínimo común denominador que permita una convivencia estable y en paz entre todos los ciudadanos con todas las sensibilidades.

Si se extrapola a otro contexto, el europeo, del que posteriormente hablaremos con mayor detenimiento, estamos también ante el mismo escenario de construir una unidad común superior manteniendo un grado importante de autonomía, con lo que veremos que el que sean unas mismas fuerzas opuestas las que rijan ambos será una de las razones por las cuales existan múltiples puntos de fricción a la hora de configurar los límites de cada uno y de hacer el correspondiente reparto de papeles entre todos los agentes. Si ya es difícil hacerlo en uno solo de los supuestos, cuando se juntan los dos, como en el caso de la autonomía tributaria foral en el ámbito de la Unión Europea, las complejidades y los conflictos se multiplican.

En aquel momento se trasladaron definitivamente las aduanas a la costa y se eliminaba el pase foral, con lo que dos de los elementos más significativos del régimen foral dejaron de tener vigencia.

No obstante, para poder reorganizar los aspectos relacionados con la exención fiscal o con la exención militar era necesario adoptar otras medidas, puesto que el poder central carecía de medios, de recursos e incluso de fuentes de conocimiento para poder implementar inmediatamente las normas comunes en estos territorios.

Durante esta época los navarros aprovecharon la mano tendida de la Corona para negociar una situación intermedia de conservación de parte de sus peculiaridades, como la posibilidad de mantener su régimen tributario y su hacienda propia, dando lugar a la denominada Ley Paccionada de 1841, que estableció un estatuto pactado para lo que hoy es la Comunidad Foral de Navarra dentro de la Corona.

El País Vasco no siguió la misma línea, negándose a hacer concesiones en relación con su régimen foral, y además se alineó en gran medida con el pretendiente Carlos VII en la última Guerra Carlista que tuvo lugar de 1872 a 1876, y con cuya derrota se puso el punto y final al régimen foral en el País Vasco, tal y como tradicionalmente se había conocido.

La Ley de 21 de julio de 1876, con una formulación mucho más dura que la que se había producido en 1839, estableció la eliminación de la exención militar, con la consiguiente obligación de los territorios vascos de aportar hombres a la Corona y ordenó la vigencia y aplicación en el País Vasco de los impuestos, contribuciones y exacciones

ordinarias de la Corona, aunque sometió a esa obligación a las provincias y no expresamente a sus habitantes.

Nuevamente se encontraba la autoridad central con el deseo de suprimir las especialidades administrativas y de Derecho público de los territorios forales, y con la imposibilidad de hacerlo de la noche a la mañana por la ausencia de recursos, de medios y de fuentes de conocimiento suficientes para ello.

De hecho, la formulación de la Ley de 1876 daba pie a mantener un régimen similar al que los navarros habían acordado en 1841, en el que se estableciese una contribución global de cada provincia, y luego fuera ella la que allegase de entre sus ciudadanos los recursos precisos para hacer frente a la misma con la estructura hacendística de la que disponía.

Es más, en las negociaciones que siguieron a la derrota y a la promulgación de esa Ley, se estableció un sistema basado en un Cupo global que cada provincia debía satisfacer al Estado, calculado en función de la contribución que se estimaba que tuviera que hacer la provincia a las exacciones generales de la Corona.

Surge así el primer Concierto Económico, aprobado por medio de Real Decreto de 28 de febrero de 1878, establecido en principio como una norma transitoria hasta que la Corona pudiera instalar una Hacienda en los territorios vascos que pudiera someter a las mismas contribuciones a sus ciudadanos que a los del resto del Reino.

### iii) El Concierto Económico hasta 1937.

Lo que venía a ser una solución provisional, forzada por la ausencia de recursos, medios y por la acumulación de dificultades para que el Estado recaudara directamente sus tributos en el País Vasco, se convirtió con el tiempo en un régimen permanente, que aunaba el deseo de mantener su propia Hacienda y su autonomía normativa y de recaudación por parte de las instituciones de los Territorios Históricos, así como la comodidad de la Monarquía que, sin ningún esfuerzo por su parte, se garantizaba una determinada recaudación fija en las provincias vascongadas en compensación de los impuestos que hubiera debido recaudar allí.

La necesidad de ir actualizando el importe de los Cupos y la propia evolución del sistema tributario de la Corona hicieron que los Concierdos Económicos se fueran renovando en 1887, 1894, 1906 y 1926, aunque hubo algunas modificaciones parciales entre algunas de las renovaciones, manteniendo la filosofía del régimen concertado

establecida en 1878 y aumentando progresivamente las facultades que se reconocían a los territorios vascos y la propia articulación técnica de la concertación<sup>7</sup>.

Por la suma de los dos factores que hemos comentado, esto es, el mantenimiento de la autonomía foral y la facilidad para la Monarquía de recaudar sus impuestos en el País Vasco por medio de esta figura, el sistema tendió a estabilizarse y a darle carácter indefinido en el tiempo, aunque fuera necesario poner una fecha de vigencia a cada uno de los Concierdos (con la salvedad del de 1887) al tener que actualizar las cantidades que debían satisfacerse al Estado.

Pero el modelo de Concierto Económico, basado en que las competencias tributarias radicarán en los territorios forales y en que estuviera fijada una cantidad para el pago del Cupo al Estado con independencia del nivel de recaudación de las Haciendas Forales, se fue asentando, con esos dos como los elementos vertebradores del sistema.

Y al final, lo que trataba de ser el certificado de defunción del régimen foral, se convirtió en su epígono y en su continuación, de tal manera que el País Vasco siguió gozando de un régimen financiero y tributario particular en el seno del Estado unificado en el que se convirtió la España de finales del siglo XIX y principios del siglo XX.

Es cierto también que fue un régimen denostado por aquellos que querían ver la restauración del régimen foral, por considerar que nos encontrábamos con migajas de lo que había sido el estatuto vasco una vez integrado en la Corona de Castilla, mientras que otros consideraban, muchas veces desde otras partes del Estado pero también desde aquí, que el Concierto suponía una peculiaridad innecesaria y una quiebra de la unidad de todos los españoles.

Como puede apreciarse de lo anterior, los elementos de discusión en torno al Concierto Económico son prácticamente los mismos desde la época de la abolición foral en el siglo XIX a las controversias que pueden verse en la actualidad.

Ahora bien, a lo largo del primer tercio del siglo XX funcionó a la perfección el régimen de Concierto Económico, construido en torno a los mimbres que se contenían en el Real Decreto de 28 de febrero de 1878 y perfeccionado con el devenir de los tiempos, con la experiencia y con la adecuación a la evolución económica, social y política de España.

---

<sup>7</sup> Obra de referencia para comprender la evolución del régimen de Concierto Económico a lo largo de su historia y para profundizar en los elementos estructurales que han permanecido a lo largo del tiempo a consultar: ALONSO OLEA, E.J. **Continuidades y discontinuidades de la administración provincial en el País Vasco (1839-1978): una "esencia" de los derechos históricos**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1999. Esta obra complementa y profundiza lo que ya había desarrollado en ALONSO OLEA, E.J. **El Concierto Económico (1878-1937): orígenes y formación de un derecho histórico**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1995.

El Concierto Económico coexistió con varios monarcas, con una Regencia, una Dictadura y una República y no planteaba problemas de funcionamiento de ningún tipo, sino todo lo contrario, permitía mantener un elevado grado de comodidad a todos los actores que tenían algún papel que desempeñar en esta obra.

No obstante, llegó la Guerra Civil, la sublevación de un importante grupo de militares contra el poder legítimamente establecido de la Segunda República Española y el Gobierno del Frente Popular que había triunfado en las elecciones de febrero de 1936, y como muchísimas otras cosas, este alzamiento y su desenlace supuso una ruptura drástica del devenir de los acontecimientos, de las personas y de las instituciones, y vino a poner fin al régimen de Concierto Económico para los Territorios Históricos de Bizkaia y de Gipuzkoa, aunque también dio lugar a su mantenimiento, en gran medida devaluado, en el caso de Araba/Álava y de Navarra.

Por medio de un Decreto de 23 de junio de 1937, el dictador suprimió el Concierto para las provincias que él consideraba "traidoras" y lo mantenía para las otras dos, aunque aprovechaba para calificar al Concierto Económico como privilegio incompatible con el régimen que estaban creando.

#### iv) La recuperación del Concierto Económico en 1978-1981.

Aletargado, por tanto, sobrevivió el Concierto Económico en la provincia de Araba/Álava a los casi cuarenta años de dictadura franquista, mientras que en Bizkaia y en Gipuzkoa se abolieron las instituciones forales y se puso en marcha la maquinaria burocrática del régimen para conseguir el sometimiento de los habitantes de ambas provincias al régimen tributario ordinario del Estado.

La transición política tras la muerte del dictador y la recuperación de la democracia en España se encontraba con muchos frentes que reordenar, pero en lo que se refiere a la autonomía tributaria foral, la situación que dejó la dictadura seguía sumida en la paradoja de haber mantenido un régimen de Concierto Económico para Araba/Álava y para Navarra y haberlo eliminado en el caso de los otros dos territorios forales.

La construcción del Estado autonómico y el anhelo por hacer compatibles una vez más en la historia la unidad y la diversidad se encontraba delante con la articulación del régimen tributario foral y su encaje en la nueva España constitucional, teniendo presente además que uno de los consensos constitucionales que permitieron desarrollar la nueva estructura se basó en el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales del que ya hemos hecho mención.

Se revelaba, por tanto, como una necesidad imperiosa de la articulación del nuevo Estado autonómico dar una solución al régimen financiero del País Vasco<sup>8</sup>, puesto que además se había sido consciente desde muy pronto que una de las autonomías que antes querría acceder al nuevo modelo de Comunidad Autónoma dentro de un Estado de corte cuasi-federal, como el que se diseñada en la Constitución de 1978, sería la Comunidad Autónoma del País Vasco, formada por los tres Territorios Históricos de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, e incluso, en un principio, pensando también en la integración de Navarra, aunque posteriormente ésta decidió seguir su senda en forma de una autonomía uniprovincial como Comunidad Foral de Navarra.

Todo el mundo era consciente de que la recuperación del Concierto Económico, último vestigio del régimen foral, que había sobrevivido incluso a la dictadura franquista, debía ser uno de los elementos nucleares y diferenciales de la autonomía vasca, si bien, con las oportunas adaptaciones a la situación que se daba tanto desde el punto de vista político como desde el económico en el último tercio del siglo XX.

Un instrumento que se había creado cien años antes y que se había mantenido a duras penas durante los últimos cuarenta, debía actualizarse y ser compatible con un sistema tributario comparable a los de los Estados más avanzados de Europa, de una Europa en la que queríamos integrarnos como miembros de pleno Derecho lo antes posible.

La Constitución de 1978 dio el primer paso para posibilitar la recuperación del Concierto Económico, tanto por medio del amparo y respeto de los derechos históricos que realizaba en la disposición adicional primera, como incluso por la derogación formal de las Leyes de 25 de octubre de 1839 y de 21 de julio de 1876 en la medida en que pudieran conservar efectos en relación con las provincias de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, como reza la disposición derogatoria segunda de la misma.

Pero luego sería el Estatuto de Autonomía de Gernika el que sentaría la bases y los principios de la nueva realidad autonómica y el que recogería los distintos títulos competenciales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos, bebiendo tanto de las posibilidades que el Título VIII de la Constitución brindaba a todas las Comunidades Autónomas como del reconocimiento de los derechos históricos de sus territorios forales.

Y entre esos principios, recogió la recuperación del Concierto Económico para todo el País Vasco, estableciendo que las instituciones encargadas de diseñar el sistema

---

<sup>8</sup> El proceso de negociación del Estatuto y de la recuperación del Concierto Económico se ha reconstruido a partir de entrevistas con los principales protagonistas en el trabajo de **ALCEDO MONEO, M. La identidad pactada: primer proceso estatutario y Concierto Económico 1981**, Ad Concordiam, Bilbao, 2007.



tributario y de gestionarlo serían las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos, que habían sido restauradas en 1977 como un paso más en la recuperación de las instituciones democráticas y en la superación de los desmanes del franquismo.

También se establecía el principio, respetuoso con la tradición histórica, de que los Territorios Históricos tenían la competencia de mantener, establecer y regular su régimen tributario, así, en general, sin más limitaciones que las contenidas en el propio Concierto Económico para la armonización de los sistemas tributarios forales con el del territorio de régimen común, y que las que pudiera establecer, mediante una limitada potestad de armonización fiscal, el Parlamento Vasco para garantizar la coherencia y la pacífica coexistencia de los tres sistemas tributarios forales en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se recogía otro principio, también en línea con nuestra tradición histórica, de realizar una contribución global de cada Territorio Histórico al Presupuesto del Estado, ahora destinada a compensar la parte correspondiente al País Vasco de aquellas competencias no asumidas por las autoridades autonómicas o forales vascas que se sufraguen mediante el recurso a los impuestos, y calculada de una manera exógena al modelo financiero vasco, en función del propio presupuesto de gastos y de ingresos del Estado, sin que tenga ninguna relevancia al respecto la recaudación que puedan obtener las Haciendas Forales en el ejercicio de sus competencias.

Se mantiene, como vemos, el principio de riesgo unilateral del régimen de Concierto Económico, si bien, se profundiza en el mismo con la nueva articulación, puesto que ahora no se va a partir de lo que hubiera podido recaudar el Estado en el País Vasco por los impuestos concertados, como se hacía en los Concierdos del siglo XIX y de las primeras décadas del siglo XX, sino que se va a partir de lo que pretenda gastar el Estado en aquellas competencias que no han sido asumidas por la Comunidad Autónoma vasca, y a eso es a lo que se debe contribuir, aumentando de esta manera el margen de riesgo de las Haciendas Forales, porque da igual lo que recauden, o lo que estimen que van a recaudar, el pago se realiza en función de lo que el Estado presupuesta gastar.

Tiene mayor complejidad el modelo financiero previsto en el Concierto Económico, máxime porque en determinados impuestos se establecen ajustes que perfeccionan la recaudación de los mismos cuando es más sencillo mantener un sistema de recaudación que difiera del lugar donde se manifiesta la capacidad económica de los contribuyentes, etc., pero lo cierto es que las líneas generales del sistema de Concierto Económico que establece el Estatuto respetan los principios que acabamos de reseñar.

Tras la aprobación del Estatuto, le llegó el turno a la negociación del primer Concierto Económico post-constitucional, que debía respetar tanto el modelo del Concierto alavés de 1976, como los principios establecidos en el Estatuto de Gernika, y adecuar todo eso al nuevo sistema fiscal diseñado en España a partir de la reforma de Fernández Ordóñez de 1977-1978.

El que sería el Concierto Económico de 1981, incorporado al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, actualizó la autonomía normativa del País Vasco reconociendo a las instituciones competentes de los Territorios Históricos la competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario, con la salvedad de determinados tributos como los correspondientes a contribuyentes no residentes, los monopolios fiscales y la imposición aduanera.

Respecto al resto de tributos concertados, las instituciones competentes tenían además las facultades de gestión del régimen tributario, y además se preveían doce limitaciones armonizadoras al poder tributario foral de un cierto alcance, que restringían la capacidad de las instituciones forales a la hora de diferenciar sus tributos de los vigentes en territorio de régimen común.

Con posterioridad, el Concierto Económico regulaba para cada uno de los impuestos concertados los puntos de conexión, o criterios que permiten establecer qué contribuyentes tienen que aplicar la normativa foral y cuáles no en cada uno de los impuestos, así como a qué Administración tienen que presentar sus declaraciones de impuestos y pagar las cantidades correspondientes.

En este punto, el Concierto Económico se puede asemejar al contenido de un convenio para evitar la doble imposición que reparte el poder tributario entre las diferentes soberanías a las que resulta de aplicación.

Además, en cada uno de los impuestos o en algunos de ellos se establecen limitaciones particulares a la capacidad de diferenciación normativa por parte de los Territorios Históricos, que podían tener un grado muy importante de limitación sobre la competencia foral, como en determinados impuestos indirectos, o llegar a reconocer un amplio margen de autonomía y diferenciación para la normativa foral como en algunos impuestos directos, como por ejemplo, en un principio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Una vez delimitados todos estos puntos que, digamos, dibujan el ámbito competencial de los Territorios Históricos vascos, y en consecuencia, también el ámbito competencial de la normativa y de la Administración del territorio de régimen común, el

Concierto Económico se preocupa de establecer las normas relativas al Cupo que debe satisfacer el País Vasco a la Administración del Estado y que sigue, en lo fundamental, los principios que acabamos de exponer al tratar del ámbito que el Estatuto de Autonomía reconoce al régimen concertado.

El Cupo se determina en función de los presupuestos estatales para las competencias no asumidas por las instituciones vascas, aplicando el correspondiente índice de imputación en función de la importancia relativa de la economía y de la población del País Vasco en el conjunto del Estado, y que hayan sido financiadas por el Estado mediante impuestos, descontando aquella parte de los mismos que se haya financiado por los impuestos que el Estado recaudaba directamente en el País Vasco en aquel entonces.

Este sistema de Cupo ya no requería una actualización constante en el tiempo de las cantidades, porque, ahora, a diferencia de los precedentes históricos, no se pactan unas cifras globales sino que se pacta una metodología, unas reglas y unos porcentajes que pueden aplicarse cada año al presupuesto y a la liquidación de los gastos del Estado y que permiten determinar las cantidades a satisfacer en cada ejercicio.

Para garantizar una adecuada revisión de la metodología, se pactó que se revisase cada cinco años y que fuera aprobada por medio de Ley la nueva metodología pactada en el seno de la Comisión Mixta del Cupo, organismo paritario formado por representantes políticos de alto nivel de las Administraciones central y vascas, y que tiene por misión acordar las modificaciones del Concierto Económico y la determinación de la metodología del Cupo.

Este punto es fundamental porque vemos que se respeta el sistema tradicional hasta sus últimos extremos ya que no se permiten ni imposiciones ni modificaciones unilaterales por ninguna de las partes que se sientan en la mesa de la concertación, deben llegar a acuerdos y una vez que los han alcanzado, tales acuerdos se formalizan mediante la aprobación de la correspondiente Ley por parte de las Cortes Generales, Ley de artículo único que no permite modificaciones ni enmiendas a su contenido, respecto al texto pactado por los representantes de ambas Administraciones.

Este cariz pactado, que se mantiene para las posteriores modificaciones del Concierto Económico, puesto que todas ellas deben respetar ese sistema de negociación en los organismos paritarios establecidos al efecto y posterior ratificación parlamentaria sin posibilidad de introducir enmiendas, es quizás el exponente más evidente de la tradición foral, de los derechos históricos que la Constitución ha amparado y respetado, y que conforman los contornos más reconocibles del entronque histórico de la institución.

La necesidad de que todas las cuestiones relativas al Concierto Económico se pacten entre las Administraciones central y vascas ha hecho que la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo haya llegado a anular disposiciones adoptadas por una de las Administraciones que, invocando el ejercicio de otras competencias sobre materias sustantivas en las que sí disponían de esa competencia, venían a suponer alguna alteración en los términos de la concertación de los impuestos, como fue la anulación de la reforma del Reglamento Notarial realizada en 1993 por parte del Consejo de Ministros, y que suponía una modificación en la práctica de un punto de conexión para la exacción de la cuota gradual de la modalidad de documentos notariales del gravamen de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, reforma que fue anulada por el Tribunal Supremo por esa inmisión ilegítima en el ámbito del Concierto Económico sin acudir al procedimiento pactado para su reforma que implicaba la necesidad de un acuerdo al respecto en la Comisión Mixta de Cupo.

Por otro lado, el Cupo mantiene el principio del riesgo unilateral porque se basa en los presupuestos estatales, sin que se tenga en cuenta para nada la recaudación real o prevista de las Haciendas Forales, por lo que la conjunción de ambos elementos, el carácter del Cupo de variable exógena al modelo y, por tanto, la relación directa entre los excedentes de recaudación disponibles y la mayor o menor recaudación derivada de la gestión de las Haciendas Forales y de la economía de cada Territorio Histórico, hacen que si las cosas van bien, la Comunidad Autónoma del País Vasco puede disponer de mayores recursos que los que le reportaría otro régimen de financiación puesto que hace suyos los excedentes que obtenga una vez satisfecho el Cupo a pagar al Estado y demás compromisos institucionales, pero si van mal, como el importe del Cupo no se modifica por ello, deberán asumir el recorte de cantidades disponibles para atender sus necesidades de gasto, para las cuales, con carácter general, no está previsto ningún mecanismo de financiación externo ni con cargo al presupuesto del Estado ni al de otras entidades.

Como puntos finales de la regulación del Concierto Económico de 1981 se contenían la definición y diseño de una serie de órganos paritarios de consenso y adopción de acuerdos entre ambas Administraciones, incluido el establecimiento de un órgano arbitral independiente para resolver en vía administrativa los conflictos que la aplicación del Concierto Económico pudiera implicar, órgano que no se llegó a constituir bajo la vigencia de la Ley de 1981.

Y por otro lado, y teniendo presente la interrupción que para Bizkaia y Gipuzkoa había supuesto la dictadura franquista en relación con el régimen concertado, se preveía la aplicación supletoria de la legislación estatal en materia de impuestos hasta tanto las

instituciones forales no desarrollaran por vez primera las competencias normativas que el Concierto Económico les reconoce.

Para concluir con esta somera exposición de los caracteres del primer Concierto Económico post-constitucional, hay que recordar que en materia de Impuesto sobre Sociedades el Concierto preveía la autonomía normativa plena para los Territorios Históricos a la hora de diseñar el Impuesto cuando se aplicase a contribuyentes que no operasen fuera del País Vasco, mientras que las instituciones forales deberían aplicar la normativa vigente en territorio de régimen común para los que operasen en ambos territorios.

La recaudación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente se iba a realizar, aplicando una u otra normativa, en función de la cifra relativa de negocios que la empresa en cuestión tuviera en cada uno de los territorios, debiendo tributar en la parte correspondiente a cada Administración, y en su caso, pudiendo ser sometida a inspección o a otras actuaciones de la Administración tributaria por cada una de ellas en función de la proporción correspondiente a la cifra relativa de negocios calculada para cada territorio.

Como hemos anticipado, las entidades no residentes, sometidas entonces al Impuesto sobre Sociedades por obligación real, no podían aplicar en ningún caso la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando operasen exclusivamente en el País Vasco, en la medida en que la competencia de regulación relativa a los no residentes era una competencia exclusiva del Estado.

Estamos refiriéndonos exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades dado que las controversias que se han puesto de manifiesto en los años de la década de 1990 y en la primera década del siglo XXI se han desenvuelto en relación con ese gravamen, puesto que quizás es el más activo de cara a posibilitar decisiones de localización empresarial y, en consecuencia, afectar a la competencia, y en este sentido, veremos enseguida que éstos son puntos fundamentales para la construcción del mercado común europeo y, por tanto, en los que habrá que fijarse especialmente a la hora de buscar un punto de equilibrio entre ambos ordenamientos y entre ambas realidades institucionales en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En suma, lo que hizo el Concierto Económico de 1981 fue actualizar el régimen histórico de la concertación tributaria, manteniendo sus principios fundamentales, pero haciéndolos compatibles con la realidad surgida tanto del modelo constitucional y estatutario como de la nueva fiscalidad que se estaba imponiendo en el Estado.

Aunque en 1980 ya se estaba trabajando en el proyecto de incorporación de España a las entonces Comunidades Europeas, el proceso autonómico y el desarrollo del Concierto Económico parecieron en gran medida ajenos a ese otro proyecto de integración en el que se estaba trabajando, y éste puede ser uno de los elementos que explicará con mayor nitidez las insuficiencias que se pueden observar en aquel momento en la previsión de una correcta adecuación entre el sistema que se estaba diseñando e implementando en los Territorios Históricos vascos y la integración en la Unión Europea que llegaría en 1986.

#### v) Las reformas del Concierto Económico de 1990, 1997, 2002, 2007 y 2014.

A finales de 1985 fue necesario reformar el Concierto Económico precisamente para tener en cuenta la entrada de España en la Unión Europea el 1 de enero de 1986 y las consecuencias que en materia de tributación se produjeron en aquel mismo momento, centradas básicamente en la imposición indirecta y en la sustitución de una gran cantidad de impuestos indirectos existentes hasta entonces, entre los que destacaba el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE), por el nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tributo armonizado a nivel europeo en función de una serie de Directivas aprobadas por las instituciones europeas para garantizar un nivel similar de imposición indirecta en el seno de la Unión Europea.

Esta reforma del Concierto Económico no se aprovechó más que para atender a lo urgente, que era la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ordenamiento tributario español, y por ende, en el de los Territorios Históricos vascos, sin tener presentes otra serie de condicionantes de la Unión Europea en materia de fiscalidad, que, probablemente, en aquel entonces no resultaron tan importantes como posteriormente se evidenciarían, si bien, y aunque luego entraremos con más detalle en esta cuestión, también es cierto que la propia evolución de la normativa pero, sobre todo, de la práctica de las instituciones europeas ha hecho que determinadas cuestiones solamente hayan empezado a tenerse en cuenta en los últimos quince o veinte años.

El Impuesto sobre Sociedades no fue objeto de ninguna modificación en aquel momento, pero sí sería retocado en 1990. En este año se aprobaron dos reformas del Concierto Económico, una primero para adaptar la regulación de los puntos de conexión establecidos en el texto concertado a la reforma de la tributación local que se había verificado en 1989, adaptando el régimen de imposición local al escenario creado tras la aprobación de la Constitución de 1978 y el alumbramiento y puesta en marcha del Estado autonómico.

Y la segunda, a final de año, para reformar la concertación del Impuesto sobre Sociedades. Se había puesto de manifiesto que no resultaba del todo operativo el régimen de cifra relativa de negocios, que se basaba en unos repartos estadísticos de rendimientos tributarios entre los diferentes territorios, y que además conllevaba una importante carga formal para los contribuyentes que estaban sometidos a la actuación de varias Administraciones tributarias cuando debían tributar ante todas ellas.

Por ello, en aquel momento se modificó el sistema y se pasó a un nuevo marco en el que se haría tributar a los contribuyentes a las diferentes Haciendas en función de su volumen de operaciones en cada uno de los territorios, concepto éste que se había importado ahora del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los mecanismos de estructuración del mismo.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades estarían sometidos a la normativa foral o a la estatal en función de su domicilio fiscal cuando su volumen de operaciones no sobrepasase un determinado umbral, que comenzó por fijarse en doscientos millones de las antiguas pesetas y en la actualidad ya ha llegado a los siete millones de euros, tributando exclusivamente a esa Administración y estando sometidos solamente a inspección de la misma.

Y para los contribuyentes que superasen esos umbrales, quedarían sometidos a la normativa y a la inspección de la Administración de su domicilio fiscal, aunque operasen en un ámbito superior al de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero ingresarían las cuotas correspondientes a todas las Haciendas en función del volumen de sus operaciones que hubieran desarrollado en el territorio de las mismas.

Se establecieron algunas reglas para evitar la deslocalización ficticia de domicilios fiscales y, en consecuencia, se requirió un determinado volumen de operaciones mínimo en el territorio donde radicaba el domicilio fiscal para poder aplicar esa normativa, pero en lo sustancial se habían superado tanto la limitación geográfica de la normativa foral, porque ahora se aplicaría en todo el Estado en la medida en que no era ya necesario que los contribuyentes operasen exclusivamente en el ámbito territorial del País Vasco, como los problemas de carga tributaria formal excesiva para los obligados tributarios, en la medida en que ya solamente iban a estar sometidos a una inspección tributaria, la cual regularizaría la situación del mismo frente a todas las Administraciones, estableciéndose luego los mecanismos de compensación financiera interadministrativa necesarios.

La superación del régimen de cifra relativa de negocios y los nuevos puntos de conexión que acabamos de mencionar, venían a tirar por tierra el confinamiento geográfico de la normativa foral, lo que va a tener una importancia muy destacada para

las controversias que posteriormente se desarrollarán en relación con el concepto europeo de ayudas estatales y la autonomía normativa fiscal de las regiones.

A partir de 1990 ni la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades se aplica solo en el País Vasco, porque se aplica en todo el Estado a las empresas que tienen que aplicarla en función de su domicilio fiscal y su volumen de operaciones, tal y como establecen los puntos de conexión regulados en el Concierto Económico, ni la estatal se aplica tampoco a todos los contribuyentes del Estado, sino solo a aquéllos a los que no resulte de aplicación la normativa foral de alguno de los Territorios Históricos vascos o de la Comunidad Foral de Navarra.

No obstante, no se aprovechó esta modificación del Concierto Económico para arreglar otros problemas que se plantearían casi de inmediato en relación con el Derecho de la Unión Europea, como serían los relativos a la libertad de establecimiento, de la que luego hablaremos más en detalle, provocados porque los contribuyentes no residentes que operasen en el País Vasco no podían aplicar la normativa foral debido a la reserva de la competencia en este ámbito a favor del Estado.

Habría que esperar a la reforma de 1997 para solucionar este problema relacionado con los no residentes y la libertad de establecimiento en el Concierto Económico, al extender en ese ejercicio las competencias sobre no residentes a las instituciones forales en los mismos términos que ya las tenían para los residentes.

Esta reforma fue mucho más amplia y de una profundización importante de las competencias normativas de las instituciones forales, en la medida en que se eliminaron casi todas las restricciones y limitaciones normativas impuestas en el Concierto Económico de 1981 a los Territorios Históricos en materia de imposición directa, se redujeron al máximo las competencias exclusivas del Estado, pues quedaron limitadas a los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, después de la desaparición de los monopolios fiscales, la atribución de las aduanas a la Unión Europea y la desaparición de la competencia exclusiva sobre regulación de los tributos correspondientes a contribuyentes no residentes.

Fue también la reforma en la que se concertaron los Impuestos Especiales, con lo que ya no quedaba prácticamente ningún gravamen fuera del Concierto Económico, y en la que se eliminaron la gran mayoría de normas de armonización previstas en el Concierto Económico en su parte inicial para ampliar al máximo la capacidad normativa y la autonomía de los Territorios Históricos.



En materia de Impuesto sobre Sociedades, se actualizaron los umbrales mínimos de tributación compartida para el volumen de operaciones, pero se mantuvo el esquema diseñado en 1990, incorporándose la regulación de los no residentes a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades y superando definitivamente con eso los problemas que se habían planteado y a los que luego haremos referencia en mucho mayor detalle.

Se santificaba de esta manera el ejercicio de la autonomía normativa reconocida en el Concierto Económico de 1981 en materia de Impuesto sobre Sociedades a los Territorios Históricos vascos, que ya habían comenzado a ejercitar por medio de determinadas normas coyunturales de incentivos fiscales para fomentar las inversiones y el mantenimiento de la actividad económica y el empleo en un momento de crisis económica importante, y cuyo culmen lo habían supuesto las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades aprobadas en el verano de 1996, diferenciándose por vez primera en múltiples aspectos de la regulación vigente en territorio de régimen común.

La reducción al máximo de las limitaciones a la autonomía normativa foral dio como resultado la recuperación de la idea primigenia del Concierto Económico de permitir a las instituciones vascas tener su propio régimen tributario, por lo menos, en materia de imposición directa, habida cuenta de las constricciones que la armonización europea impone en varias figuras de la imposición indirecta, y singularmente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos Especiales y en el gravamen de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En 2002 debía obligatoriamente renovarse el Concierto Económico, puesto que el de 1981, al haberse inspirado en el alavés de 1976, tenía fijada la fecha del fin de su vigencia en el día 31 de diciembre de 2001, siguiendo de una manera un poco excesivamente formalista la costumbre histórica de renovar los cupos cada cierto número de años, lo cual podía tener todo su sentido cuando el Cupo se determinaba por medio de una cantidad alzada, pero que ya no se mostraba igualmente eficaz ni fundamentado con un sistema en el que la metodología de determinación del Cupo es estable y que se actualiza en cuanto a sus índices y sus cálculos cada cinco años.

No obstante, así se había determinado en 1981, y la fatídica fecha llegó, mezclada además con un período de tiempo convulso en el que las relaciones institucionales entre la Administración del Estado y el Gobierno Vasco pasaban por uno de sus peores momentos, tanto por lo que se refiere al enfriamiento de las relaciones institucionales como en cuanto al enfrentamiento político permanente.

Llegó incluso a ver la luz una prórroga unilateral<sup>9</sup>, y por ende, inconstitucional, del contenido de la Ley del Concierto Económico de 1981, al haber encallado la discusión para la renovación del Concierto Económico en varios puntos, y singularmente en uno relacionado con la representación exterior de las Haciendas Forales y su participación en los organismos de la Unión Europea en donde se deciden o consensuan las normas relativas a la fiscalidad que deben aplicar los Estados miembros, y particularizando las reivindicaciones vascas en la exigencia de poder sentarse junto al Estado en el ECOFIN, como también sucede en otros Estados miembros con estructuras descentralizadas en el ámbito fiscal.

Pese a lo conflictivo de la situación, para marzo de 2002 ya se había llegado a un acuerdo para la renovación del Concierto Económico, dándole al nuevo texto carácter indefinido y manteniendo en lo esencial las normas de concertación existentes hasta esa fecha, si bien, introduciendo algunas modificaciones para salvaguardar la autonomía normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades, como por ejemplo, unos nuevos puntos de conexión normativos en materia de grupos fiscales o la ampliación una vez más del umbral de volumen de operaciones para la tributación compartida, que llegó entonces a ser de seis millones de euros.

Incluso llegó a salvarse la difícil situación generada por la prórroga unilateral del Concierto Económico aprobada por medio de Ley 25/2001, de 27 de diciembre, puesto que el nuevo texto retrotrajo sus efectos al día 1 de enero de 2002, eliminando en la práctica la virtualidad que hubiera podido tener la Ley de prórroga, en lo que algunos calificaron de nuevo "pase foral" indirecto para evitar tener que discutir sobre una normativa cuyo encaje constitucional era mucho más que discutible.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, incorporó al ordenamiento jurídico el nuevo Concierto Económico vasco, que mantenía las reglas básicas del anterior tras la importante reforma de 1997, pero que permitía avanzar también en la estabilidad del régimen, porque se formularon unos nuevos condicionantes para la constitución y funcionamiento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico, que así al fin pudo constituirse entre 2007 y 2008, estando ya plenamente operativa a partir del 4 de abril de 2008, se red denominó como Comisión Mixta del Concierto Económico a la anterior Comisión Mixta de Cupo, dándole el carácter de órgano paritario de máximo nivel para la aplicación y modificación del régimen de Concierto Económico y del Cupo, o incluso revisar todo el capítulo dedicado a las relaciones financieras entre el Estado y el País

---

<sup>9</sup> LUCAS resume las dificultades que atravesó el Concierto Económico con ocasión de este proceso de negociación, incluida la prórroga unilateral del Concierto de 1981, y concluye que *"ésta es la constante en la formación y evolución de la institución que ha podido superar numerosas crisis y amenazas y que se ha enriquecido con la experiencia resultante de todas ellas. Crisis y renovación son, como decíamos al principio, dos términos inseparables del Concierto, forman parte de su naturaleza y siempre vivirán con él"*. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. **Crisis y renovación del Concierto Económico**, Ad Concordiam, Bilbao, 2005.

Vasco, incorporando al modelo de Concierto Económico las nuevas obligaciones en materia de estabilidad presupuestaria que se imponen como consecuencia del cumplimiento del Programa de Convergencia para estar presente en la Unión Económica y Monetaria y poder estar integrados en el área de aplicación de la moneda única europea, el euro.

Además, la renovación del Concierto Económico marcó el inicio del entendimiento y el respeto entre la Administración General del Estado y las autoridades vascas, que acordaron poner fin a las disputas judiciales que habían protagonizado durante los últimos diez años y que habían colocado al régimen de Concierto Económico y al propio reparto de competencias fiscales diseñado en la Constitución de 1978 en el punto de mira de la lucha judicial en torno a la adecuación del mismo a las normas de los Tratados de la Unión Europea.

De hecho, en 2007 se procedió a realizar una pequeña modificación del Concierto Económico para adaptar nuevamente a la evolución económica el umbral de tributación compartida en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, hasta elevarlo a los actuales siete millones de euros, así como para concertar los puntos de conexión relativos a diferentes novedades introducidas en el ordenamiento estatal como el régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto Especial sobre el Carbón.

En 2014 ha visto la luz la última reforma parcial del Concierto Económico, centrada esta vez en la concertación de los puntos de conexión aplicables a los nuevos impuestos que se han creado por parte de las Cortes Generales en los últimos años para tratar de reordenar las finanzas públicas y contribuir al cumplimiento de los objetivos macroeconómicos que nuestra pertenencia a la Unión Europea nos impone, tanto en materia de déficit público como de endeudamiento.

Así, el Impuesto sobre las Actividades de Juego, los gravámenes especiales sobre determinados premios de loterías y sus retenciones, el Impuesto sobre Depósito en las Entidades de Crédito, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se han incorporado al catálogo de impuestos concertados, en aplicación de la obligación establecida en la disposición adicional segunda del Concierto Económico, de acordar los puntos de conexión normativos y de aplicación de los tributos correspondientes a las nuevas figuras tributarias que puedan crearse en cada momento.

De hecho, estas adaptaciones del Concierto Económico deben ser una constante cada vez que se produzca una modificación del sistema tributario estatal como consecuencia del principio general de atribución plena de competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario que el artículo 1 del Concierto Económico realiza a favor de los Órganos Forales de los Territorios Históricos vascos, y ya en el momento de escribir este trabajo está pendiente de concertación una nueva retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con la venta de derechos de suscripción de acciones, que se ha regulado para entrar en vigor a partir del 1 de enero de 2017 e, incluso, un nuevo impuesto cuya creación se ha producido por medio de la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, el Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, con entrada en vigor el 1 de enero de 2016.

También es verdad que no todas las cuestiones sobre las que existe polémica o discusión entre la Administración del Estado y las Administraciones vascas han logrado encontrar una solución, puesto que las discusiones financieras sobre el Cupo a pagar por el País Vasco al Estado y la inclusión en su determinación de determinadas partidas que se acordaron en la metodología aprobada en 2007, con vigencia, en principio, hasta 2011, todavía no han permitido llegar a un acuerdo a las Administraciones concernidas en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, por lo que la metodología aprobada en 2007 se ha prorrogado automáticamente en su aplicación, como dispone la propia Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, en su disposición final primera, para los ejercicios 2012 y siguientes.

Podemos concluir este apartado diciendo que a día de hoy, en 2015, los mecanismos jurídicos e institucionales en los que se basa el régimen de Concierto Económico y la autonomía tributaria foral de los Territorios Históricos se han asentado plenamente, tienen una interpretación pacífica por las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico y han quedado fuera de la lucha partidista y judicial respecto del ejercicio de la política fiscal vasca, aunque las cosas no han sido así en todos los momentos, y vamos a ver que las controversias entre las diferentes Administraciones han estado en el origen de los problemas que ha vivido el Concierto Económico en los últimos quince o veinte años, problemas que hoy podemos considerar felizmente superados.

Por otro lado, existen entidades de ciertas Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco que, respondiendo a intereses más bien diversos, han instrumentalizado su

lucha judicial contra las Normas Forales dictadas en ejercicio de las competencias normativas reconocidas en el Concierto Económico a las instituciones forales, invocando presuntas vulneraciones del ordenamiento interno y del europeo, disimulando tras ellas de una manera un poco grotesca reclamaciones financieras hacia el Estado central que no tienen mucho que ver con la realidad económica que denunciaban.

Además, la labor de la Comisión Europea en su lucha por conseguir una armonización fiscal europea que elimine todos los obstáculos posibles al desarrollo del mercado interior dentro de la Unión Europea ha contribuido también a que en los últimos años hayamos asistido al momento en el que el régimen de Concierto Económico se ha encontrado al borde del precipicio, cuando el Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, estimó parcialmente un recurso contra las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 de los tres Territorios Históricos y anuló trece de sus preceptos, aplicando de una manera un tanto peculiar la disciplina europea de prohibición de las ayudas estatales.

Pero esta actitud beligerante de la Comisión Europea tiene otro origen y es preciso adentrarnos en él antes de proseguir con el análisis de los elementos que nos han llevado a una situación como la generada por la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, a la que posteriormente, y en su contexto, nos referiremos en detalle.

No olvidemos, no obstante, desde el punto de vista del componente interno de la controversia, que asistimos en relación con el Concierto Económico al elemento más significativo y más diferencial de la autonomía vasca (y navarra) respecto a las del resto del Estado y que, por ello, se ubica en el punto de mayor fricción entre los principios de autonomía regional y de indisoluble unidad de la nación española, trasunto en la actualidad de la confirmación de los Fueros vascos sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía que proclamaba la hoy derogada Ley de 25 de octubre de 1839.

### ***B) La Unión Europea.***

La otra fuente a la que hemos de acudir para establecer los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el ámbito de la Unión Europea es precisamente la manera en la que se desarrollaron las Comunidades Europeas en un principio, y sobre todo, la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y la Comunidad Económica Europea, y la forma en la que se han tratado de cohesionar los principios de respeto a la autonomía constitucional de los Estados miembros y la retención en su seno de todas las competencias que no sea preciso transferir a las instituciones comunes, con

el de creación de una entidad supraestatal que permita a Europa actuar como una unidad en lo económico, en lo político y en lo social.

Nos encontramos aquí, si se nos permite la expresión y la comparación, con la confirmación de los "Fueros" de los Estados miembros de la Unión Europea sin perjuicio de la "unidad constitucional" de una Unión Europea que trata de ser un activo agente en la política y en la economía mundiales.

Hoy vivimos en una Unión Europea de veintiocho Estados miembros, con alguno más llamando a la puerta, y con un mercado interior de más de cuatrocientos cincuenta millones de personas, habiéndose suprimido las fronteras interiores entre ellos y posibilitando la libre circulación de personas, capitales y servicios entre los diferentes países.

Hoy se puede ir por media Europa solamente con el documento nacional de identidad en el bolsillo y con la misma moneda, teniendo los mismos derechos que los nacionales de los otros Estados y sin tener siquiera que pararse físicamente en las fronteras entre los diferentes países.

Esta Europa se ha construido en los últimos sesenta y cinco años, tras las terribles experiencias de las dos Guerras Mundiales, y tratando con ello de conseguir un espacio común de paz, colaboración, bienestar y bonanza económica que aleje para siempre el fantasma del enfrentamiento entre semejantes.

Debemos seguir, siquiera someramente, el proceso de unificación europea para darnos cuenta del alcance que tiene hoy en día pertenecer a la Unión Europea y de los condicionantes que de ello se derivan para los ordenamientos y para las instituciones de los Estados miembros, y en particular, para nuestro régimen tributario de Concierto Económico.

#### i) Antecedentes de la unificación europea.

En los diferentes Estados de Europa el final del siglo XIX nos trajo la culminación del proceso de conformación de los Estados-nación. En este orden de cosas, son los ejemplos más paradigmáticos la unificación de Alemania bajo el influjo del canciller Bismarck o la unificación italiana impulsada por personajes como Cavour o Garibaldi bajo el poder de la Casa de Saboya.

Ahora bien, los emergentes poderes de los Estados, la exacerbación del nacionalismo bajo, incluso, el influjo cultural del romanticismo y las luchas como consecuencia del correlativo desmembramiento del Imperio Austro-Húngaro, hicieron de

Europa un auténtico polvorín que reventaría en 1914 tras el asesinato en Sarajevo del príncipe Francisco Fernando.

Las consecuencias de la Gran Guerra, de la Primera Guerra Mundial, fueron devastadoras: millones de muertos, la materialización de los conflictos fronterizos o de poder latentes con anterioridad (todavía se recordaban las campañas de Napoleón por Europa, el último intento de unificar el continente bajo un único poder hasta entonces), las rencillas que permanecían y la inestabilidad de grandes áreas geográficas dentro de Europa, junto con la experiencia de la Revolución bolchevique en la antigua Rusia de los zares y el surgimiento de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, o la intervención, por vez primera en la escena internacional, de los florecientes Estados Unidos de América, dieron lugar a un escenario muy complejo de manejar desde el punto de vista político.

La paz mal gestionada, con unos Tratados de paz que impusieron a Alemania, la gran potencia perdedora de la guerra, una humillación importante y relevantes sanciones pecuniarias, así como el creciente militarismo de las partes, dieron lugar a que otro conflicto de unas dimensiones mucho mayores se estuviera preparando bajo nuestros pies y delante de nuestras narices.

La guerra había demostrado que era necesaria una cooperación internacional y un intercambio de opiniones y pareceres en foros creados al efecto porque los avances de la tecnología de la guerra habían llevado a una situación en la que la política y las relaciones internacionales no podían mantener los esquemas y las estructuras del pasado y en la que, además, el recurso a la guerra no podía utilizarse sin estar dispuesto a perder gran cantidad de vidas humanas.

El tiempo de los imperios que se habían forjado en base a la guerra había concluido, y además, lo había hecho para no volver a resurgir, como luego probaría desgraciadamente la Segunda Guerra Mundial.

De hecho, en el período de entreguerras se comenzó a poner en práctica una experiencia de cooperación internacional a través de la Sociedad de Naciones, con sede en la ciudad suiza de Ginebra, pero su mayor fracaso lo supuso el propio comienzo de la Segunda Guerra Mundial con las ansias imperialistas de la Alemania nazi, después de haberse sentido injustamente tratada y humillada con anterioridad.

Todos conocemos cómo se desarrollaron los acontecimientos de la Segunda Guerra Mundial y cómo supuso un antes y un después en el ámbito de las relaciones internacionales y de la propia concienciación de los gobiernos de los Estados en que

determinados instrumentos ya no podrían utilizarse como en el pasado para imponer un criterio en la escena internacional.

La propia experiencia de la guerra, con la utilización "experimental" de la tecnología nuclear con fines bélicos, ponía de manifiesto que el futuro de la humanidad entera dependía de que se establecieran unas nuevas bases para estructurar las relaciones internacionales y la cooperación entre los pueblos.

Elo dio lugar en el plano internacional a la creación de organismos multinacionales como la Organización de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial, tratando de poner orden y concierto y de llegar a acuerdos en el ámbito de las relaciones internacionales, cada vez más importantes a medida que los avances tecnológicos en el mundo del transporte y, posteriormente, en relación con las tecnologías de la información y las comunicaciones, nos han llevado a todos a vivir en una "aldea global" interconectada.

Pero Europa veía con especial preocupación la conjunción de tres factores: por una parte, había aprendido de las dos guerras anteriores, disputadas en el corazón de la vieja Europa y que le habían costado mucho, en vidas humanas, en recursos y en todo lo demás, que era preciso una cooperación económica entre los diferentes Estados para aprovechar juntos los recursos en lugar de pelearse por ellos. No conviene olvidar al respecto que las disputas fronterizas entre Alemania y Francia por la explotación de determinadas regiones ricas en recursos minerales, y en particular, en carbón y en minerales para construir acero, habían estado presentes de una manera muy destacada en el origen o la profundización de ambas guerras mundiales.

En segundo lugar, Europa veía que su época de esplendor y dominio sobre el mundo había llegado a su fin, en la medida en que lo que quedaba de sus imperios coloniales se había desvanecido junto con la finalización de la Segunda Guerra Mundial, y con ello, habían desaparecido a la vez importantes proveedores de materias primas y consumidores de los productos manufacturados en las metrópolis.

En este sentido, era consciente del preponderante papel económico de otras potencias como los Estados Unidos de América o incluso determinadas economías de Oriente, como Japón, Corea y muy posteriormente otros Estados ribereños del Índico o la propia China, y de la necesidad de generar sinergias y economías de escala a nivel europeo para poder mantener en cierta medida la importancia económica de Europa en el mundo.



Y en tercer lugar, en aquel entonces, era muy relevante el papel del bloque soviético, de la construcción en media Europa de un modelo económico alternativo basado en el socialismo y en la aplicación práctica de las ideas de Marx y Lenin, frente al que los países del occidente europeo debían mostrar las virtudes de su modelo de Estado del Bienestar.

En este contexto, comenzó a tener predicamento la necesidad de establecer algún tipo de unión a nivel europeo para gestionar los recursos económicos más relevantes en aquellos momentos de reconstrucción tras la guerra, tratando además de evitar la competencia que sobre los mismos podría desarrollarse para no incurrir nuevamente en el riesgo de repetir los errores del pasado.

Así, surgen en el contexto europeo dos personas de gran proyección política y económica, el economista francés Jean Monnet, con importantes responsabilidades públicas en el ámbito de la reconstrucción, y el Ministro de Asuntos Exteriores de este mismo país Robert Schuman, que comienzan a dar los pasos, en compañía del canciller alemán Konrad Adenauer, para tratar de poner en marcha una estructura unitaria en Europa.

Fueron conscientes desde el primer momento de que los intentos excesivamente ambiciosos por llegar a una unión política y económica en Europa de una forma rápida iban a chocar inexorablemente con las rencillas y los recelos del pasado, así como con la dificultad de implicar a los demás en un proyecto que supondría dejar de decidir a nivel nacional sobre cuestiones muy relevantes.

Eran también conscientes de que sería mucho más útil iniciar su proyecto de unificación desde la vertiente económica, puesto que implicaría menos cesiones desde el punto de vista político y serían mucho más visibles los beneficios de la asociación para todos los integrantes, dejando para un momento posterior, cuando se hubieran tejido o reforzado los lazos de confianza fruto de la cooperación económica, dar pasos en el sentido de alcanzar una unión de un nivel mucho más político o social.

E incluso, decidieron que era muy importante llevar adelante el proceso de unificación europea en base a una política de pequeños pasos, afianzando cada uno de ellos antes de dar el siguiente, perseguidos como estaban por los fantasmas de los fracasos que en el pasado se habían producido por tratar de avanzar de una manera veloz en la consecución de mayores niveles de integración internacional entre gentes que, no muchos años antes, habían sido enemigos en el campo de batalla.

De hecho, tras hacerse pública la Declaración Schuman el 9 de mayo de 1950, a la que ya hemos hecho referencia con anterioridad, Alemania y Francia, con la participación de Holanda, Bélgica, Luxemburgo e Italia, decidieron poner en común la gestión de sus políticas relativas al carbón y el acero bajo el mando de una Alta Autoridad, dando con ello origen a la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) cuyo Tratado constitutivo de 1951 preveía que esta asociación tendría un plazo de duración de cincuenta años.

El siguiente paso sería poner en común las políticas sobre energía atómica, un elemento muy sensible en aquellos momentos en plena Guerra Fría con el bloque comunista, y por ello los mismos signatarios decidieron constituir la Comunidad Europea de la Energía Atómica (EURATOM), con sus propias instituciones comunes también y siguiendo la exitosa experiencia de la CECA, mediante la firma del Tratado de Roma.

La política de los pequeños pasos estaba dando sus frutos y poco a poco se estaba estableciendo una colaboración económica entre los Estados que estaban apostando por crear una unidad económica europea que pudiera ser el germen de una integración superior.

#### ii) El Tratado de Roma de creación de la CEE.

En ese momento se comenzó a dar un paso mucho más firme y decidido para conseguir una unidad económica en Europa, porque el mismo día que se firmaba el Tratado de la EURATOM en Roma, también se firmaba el Tratado de Roma por el que se constituyó la Comunidad Económica Europea (CEE), que ya suponía la integración en un mercado común de las economías de los seis Estados signatarios, sin que quedara reducida su colaboración al mercado del carbón y del acero. Fue precisamente el éxito de la colaboración en el seno de la CECA lo que llevó a dar el siguiente paso, y en éste ya el objetivo era una integración de los mercados de los Estados miembros y la aplicación de una serie de políticas a nivel comunitario, en particular, en lo que se refería a la política agraria y a la política pesquera.

Tras la firma de los Tratados de Roma se mantuvieron tres Comunidades Europeas diferentes, con sus propias instituciones cada una de ellas, aunque replicando la misma estructura basada en una institución superior comunitaria, encargada de adoptar las decisiones que se habían atribuido por cada uno de los Estados miembros a la Comunidad, y que recibía la denominación de Comisión Europea (Alta Autoridad en el ámbito de la CECA), un Consejo de Ministros de los Estados miembros que se reunía para adoptar aquellas decisiones en los que debía escucharse la voz de los integrantes de la Comunidad y un Tribunal de Justicia comunitario que resolviera las controversias entre los

Estados miembros y las instituciones comunes y todos aquéllos en los que hubiera involucrados preceptos de los Tratados o del Derecho derivado. Posteriormente se fue desarrollando más la estructura de las Comunidades Europeas incorporando un Parlamento que era elegido por los ciudadanos de la Unión por sufragio directo, dotando con ello de un mayor peso político y de una mayor implicación a los ciudadanos en la vida de las instituciones europeas.

La Unión Europea es, ante todo, una comunidad de Derecho, creada en base a unos Tratados internacionales firmados y ratificados por los Estados miembros, y que, por tanto, han pasado a formar parte de sus propios ordenamientos jurídicos en una posición de supremacía respecto a sus propias normas en las materias que son competencia de la Unión, y que se disciplina también a través de las normas jurídicas que emanan de las propias instituciones europeas.

El Derecho de la Unión Europea se estructura así, como hemos dicho, en dos niveles: un Derecho originario, constituido por los Tratados, y que supone la columna vertebral de articulación de la Unión Europea, cuyos preceptos son directamente aplicables e invocables en todos los Estados miembros sin necesidad de norma alguna que los adapte, y que, por tanto, resultan en un límite claro al ejercicio de las competencias de los distintos Estados miembros por la propia posición de los instrumentos internacionales dentro del ordenamiento jurídico de los diferentes Estados.

Y un Derecho derivado, constituido por los productos normativos de las instituciones europeas, dictados en ejercicio de las competencias que les reconocen los Tratados, y que se articulan en torno a Reglamentos, Reglamentos de Ejecución, Directivas y Decisiones, emanadas del Consejo, del Parlamento o de la Comisión en función de las propias reglas que disciplinan la producción normativa y que se contienen en los Tratados.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea pasa, por tanto, a ser el intérprete máximo de ese bloque jurídico que constituye el Derecho originario y el Derecho derivado, y se establecen en los Tratados mecanismos de control de la actuación de las instituciones europeas por parte del Tribunal de Justicia mediante los correspondientes recursos así como los procedimientos de uniformización de la interpretación del Derecho de la Unión Europea mediante mecanismos de colaboración entre los tribunales nacionales de los Estados miembros y el Tribunal de Luxemburgo, singularmente, con la posibilidad de remitir cuestiones prejudiciales a la Corte Europea antes de aplicar el Derecho de la Unión Europea en un pleito interno.

Esta estructura institucional, jurídica y económica que echa a andar definitivamente en 1957 prosigue su desarrollo a lo largo de las décadas siguientes, tratando de desarrollar al máximo sus potencialidades de colaboración y cooperación internacionales, y modificando paulatinamente la realidad de los Estados miembros de la misma.

Tal fue el éxito de la empresa que en 1973 se incorporaron a las Comunidades Europeas Irlanda, Gran Bretaña y Dinamarca, en 1981 lo hizo Grecia, en 1986 España y Portugal, y en 1995 Austria, Suecia y Finlandia. En 1990, las Comunidades Europeas habían crecido sin necesidad de incorporar un nuevo Estado tras la reunificación alemana como consecuencia de la caída del Muro de Berlín y del desmantelamiento del bloque comunista.

La siguiente ampliación, la más importante en cuanto al número de países que se incorporaban a la ya entonces Unión Europea, se produce el 1 de mayo de 2004, cuando entran en la Unión Estonia, Letonia, Lituania, Polonia, República Checa, Hungría, Eslovaquia, Eslovenia, Malta y Chipre. La expansión hacia el Este continuó el 1 de enero de 2007 con la incorporación de Bulgaria y Rumanía y la última hasta la fecha se ha producido el 1 de enero de 2013 con la incorporación de Croacia.

Ahora bien, a lo largo de este proceso se ha ido ampliando el contenido y el alcance de la Unión Europea. Justo tras la incorporación de España y Portugal en 1986 se ultimaba la negociación de un nuevo paso en la integración comunitaria, perfeccionando aquellos aspectos del mercado común que venían demandando una mayor integración y ampliando el ámbito de la Unión a cuestiones mucho más políticas o sociales que económicas.

Se firma así el Acta Única Europea de 1987, que puso las bases para la realización del mercado interior, es decir, de un mercado único sin barreras arancelarias internas entre todos los Estados miembros, que pasarían a comportarse en lo económico, y en gran parte en lo social, como un único país de cara al mundo. Este mismo avance buscaba la integración económica y monetaria y el establecimiento de una moneda única en el seno de la Unión.

Quizás este momento de resurgimiento del sentir europeísta y de la construcción de una realidad supranacional nunca antes conocida en base a la cooperación e integración de Estados independientes, tuvo su mayor acicate en la labor política de los máximos responsables, una vez más, de Francia, François Mitterand, y de Alemania, Helmut Kohl, y en el impulso del Presidente de la Comisión Europea, Jacques Delors, lo que permitió dar más pasos hacia una integración superior.

### iii) Maastricht y la Unión Europea.

El fruto de toda esta labor lo constituyó el Tratado de Maastricht, firmado en esa localidad holandesa en 1992, y por el que se creaba la Unión Europea, integrándose en la misma las tres Comunidades Europeas hasta entonces existentes, y que trataba de reforzar la unión comunitaria en base a dos apuestas políticas: por un lado, aumentar aquellas cuestiones en las cuales la decisión debía adoptarse a nivel europeo, limitando de esta manera las posibilidades de veto al avance comunitario por parte de los Estados miembros, y por otro lado, dar un impulso relevante a la integración política dentro de la Unión Europea.

Así, además del mercado interior y de todos los aspectos económicos de que ya estaba dotada la Unión Europea, se crearon dos nuevos pilares, la Política Exterior y de Seguridad Común y la colaboración en Asuntos de Justicia e Interior, dotando a la Unión Europea de una voz propia y unificada en política internacional, tratando con ello de conseguir desempeñar un papel relevante en la escena internacional, teniendo en cuenta la preponderancia de que gozan los Estados Unidos de América tras el desmembramiento del bloque comunista, aunque debe estarse muy al tanto de lo que tanto Rusia como China u otras potencias emergentes pueden disponer.

Es cierto que, pese a los intentos de los europeístas convencidos, la integración y la coherencia en materia política, tanto en seguridad como en política exterior, es mucho menor que la que se ha conseguido en el plano económico, y aunque probablemente tenían razón Monnet y Schuman cuando defendían la necesidad de una política de pequeños pasos y de fortalecer una unión económica antes de intentar una unidad política, es cierto que se ha recorrido un trecho muy importante, aunque todavía es mucho el camino que resta por recorrer.

A partir del Tratado de Maastricht, en el seno de la Unión Europea se han manifestado, con mayor virulencia si cabe que en el pasado, dos tendencias muy marcadas sobre el futuro de la Unión: una, europeísta convencida, en la que siguen teniendo un papel destacado Francia y Alemania; y otra, de euroescépticos podríamos decir, que están contentos con los logros económicos alcanzados pero que pretenden suavizar el ritmo de integración política y conservar al máximo sus esferas de poder en detrimento de las instituciones comunitarias y de la euroburocracia de Bruselas, cuyo ejemplo más característico es el Reino Unido.

Por eso, algunos de los proyectos de mayor integración entre los Estados miembros de los últimos años se han tenido que desarrollar siguiendo la denominada Europa de las dos velocidades, que se construye en torno a unos países que apuestan

firme y decididamente por aumentar la integración por entender que es muy positiva tanto a nivel individual como desde una óptica colectiva, y otros que tardan mucho más tiempo en dar los pasos necesarios para incorporarse a esos nuevos instrumentos de integración.

Tenemos dos ejemplos valiosos de lo que estamos exponiendo. Por un lado, podemos mirar a la Unión Económica y Monetaria y la adopción del euro como moneda de la Unión Europea, que se produce en 1999 y se materializa en 2002 con la puesta en circulación de las primeras monedas y billetes de euro y la supresión de las anteriores monedas nacionales en once países de la Unión Europea, entonces formada por quince Estados.

Posteriormente se han ido incorporando otros ocho Estados a medida que han ido cumpliendo los criterios económicos de convergencia y disciplina presupuestaria que es necesario cumplimentar para poder integrarse en la moneda única, y han manifestado su deseo por hacerlo, de modo que con la incorporación de Lituania el 1 de enero de 2015, son diecinueve de los veintiocho Estados miembros de la Unión Europea los que han adoptado la moneda única, pero no en todos los supuestos el problema que plantea la adopción del euro es el del cumplimiento de los requisitos de convergencia, porque todavía existe alguno, como el Reino Unido, Dinamarca o Suecia, que es reacio a abandonar su moneda pese a que cumple los requisitos para poder acceder al euro y ha podido ver claramente cómo el euro ha sido la moneda que mejor ha resistido los embates de la crisis financiera internacional desencadenada en 2008.

La Europa de las dos velocidades se ha visto también en la supresión de las fronteras interiores en el seno de la Unión, instrumentada mediante la aprobación del Acuerdo de Schengen, en el que hoy están casi todos los Estados miembros de la Unión Europea, e incluso alguno que no lo es como Suiza, Islandia y Noruega, pero al que se han ido incorporando los distintos Estados de una manera muy escalonada, pese a las innegables ventajas que para todos ellos representa la eliminación de las fronteras interiores. De los veintiocho Estados miembros de la Unión Europea, Reino Unido e Irlanda no han querido suscribir el Convenio de Schengen, y Bulgaria, Rumanía y Chipre todavía no han podido hacerlo porque no cumplen los requisitos mínimos de seguridad para ello.

Los últimos episodios de alcanzar una mayor integración en Europa han estado relacionados con el intento de aprobar una Constitución para Europa, para tratar de dotar de mayor contenido simbólico y jurídico a la integración europea, pero que, no obstante, tropezó con algunos problemas de ratificación en algunos Estados miembros, sobre todo, por razón de las modificaciones en el reparto de poder en el seno de la Unión y en la configuración de mayorías necesarias y minorías de bloqueo en determinados

temas, planteados todos ellos en el seno de un proceso de reforma de las instituciones para conseguir que sean operativas en una Unión Europea de 28 ó más Estados miembros, lo mismo que lo fueron en la Europa de los doce o de los quince para la que estaban pensadas.

Una vez más encontramos aquí la tensión entre los deseos de avanzar en la unidad y el mantenimiento de la autonomía de los Estados miembros, vectores contrapuestos que deben buscar un punto de equilibrio en el seno de la Unión Europea, lo mismo que en el caso de España encontrábamos la misma tensión entre la unidad constitucional y la autonomía foral reconocida y amparada por la propia Constitución.

#### iv) El Tratado de Lisboa.

El abandono definitivo del proyecto de Constitución para Europa después de que varios países se negaran a ratificar el Tratado, acabó derivando en una conferencia intergubernamental que tenía como misión rebajar las pretensiones del proyecto de Constitución pero adaptar las instituciones europeas a una Unión de casi treinta miembros, mucho más extensa que la que alumbró el Tratado de Maastricht.

El resultado de esta conferencia dio lugar al Tratado de Lisboa que modifica y refunde los Tratados anteriores, dota de personalidad jurídica a la Unión Europea, modifica las denominaciones de los diferentes órganos y supera las referencias a lo comunitario al haber dotado de personalidad jurídica a la Unión Europea.

También realiza ajustes en la representación de los diferentes Estados en las instituciones, arbitra mecanismos nuevos para facilitar la toma de decisiones a nivel europeo y da plena validez a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que pasa a ser un anexo a los Tratados.

Después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009, los dos Tratados fundamentales de la Unión Europea son el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a los que se incorpora como un anexo inseparable la mencionada Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Los Tratados reconocen como instituciones comunes al Consejo Europeo, integrado por los jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, sin poderes ejecutivos pero con la misión de adoptar las decisiones estratégicas de impulso político de la Unión Europea, al que se dota por primera vez de la figura de un Presidente permanente, elegido para un período de dos años y medio, quien debe asumir la

representación de esa importante institución, con la finalidad de dotar de un mayor peso político a sus decisiones y a su presencia en la escena internacional.

El Consejo continúa siendo uno de los pilares legislativos de la Unión Europea, formado por los Ministros del ramo de cada uno de los Estados miembros, y presidido por el representante del Estado al que corresponda la presidencia rotatoria semestral de la Unión Europea. Esta institución es la que tiene las potestades que los Tratados reservan a los Estados miembros y la que adopta las decisiones correspondientes.

La Comisión Europea mantiene su papel como institución genuinamente europea, formada por un Comisario elegido por cada uno de los Estados miembros, y presidida durante su mandato de cinco años por una personalidad elegida por el Parlamento Europeo en votación al efecto, tras haber sido propuesta por el Consejo.

El Parlamento Europeo mantiene su papel de participar con el Consejo en el proceso legislativo en los procedimientos que así lo establecen e incorpora, dentro de un intento de dotarle de mayor contenido político y, por ende, de una mayor legitimidad democrática, la función ya expuesta de elegir al presidente de la Comisión Europea y de dar su visto bueno al resto de los Comisarios antes de que sean designados por el Consejo.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se mantiene como la institución supranacional que controla la ejecución del Derecho de la Unión Europea y cuya misión fundamental es establecer la manera en que debe interpretarse el Derecho de la Unión Europea, tanto el originario como el derivado, en todos los Estados miembros de la misma.

El Tratado de Lisboa consagra la existencia de un Tribunal General, que asume en primera instancia determinados asuntos relacionados con la legalidad de las decisiones y actos de las instituciones europeas, y de un Tribunal de Justicia, que asume las competencias más relevantes de entre las que incumben al Tribunal de Justicia de la Unión Europea como las relativas a la resolución de los recursos de incumplimiento del Derecho de la Unión Europea o las cuestiones prejudiciales remitidas por los órganos jurisdiccionales nacionales, además de resolver los recursos de casación contra las sentencias del Tribunal General.

Los Tratados prevén la posibilidad de que se establezcan más tribunales especializados en el seno del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, posibilidad de la que, hasta la fecha, solamente se ha hecho uso para crear un Tribunal de la Función Pública, con competencias para resolver en primera instancia las controversias de personal de las instituciones y órganos de la Unión Europea, y cuyas sentencias son susceptibles de recurso ante el Tribunal General.



El diseño institucional de la Unión Europea se complementa con un Comité Económico y Social y un Comité de las Regiones, con una función consultiva en el procedimiento legislativo, un Tribunal de Cuentas para fiscalizar el presupuesto de la Unión Europea y el Banco Central Europeo, como autoridad monetaria principal de la Unión Europea.

Por último, el Tratado de Lisboa ha introducido modificaciones en el procedimiento legislativo para permitir que en la práctica se siga dando la Europa de las dos velocidades en aquellas materias en las que no todos los Estados miembros quieran profundizar su integración con la misma intensidad, pero respecto de las que no parezca oportuno limitar los deseos de mayor integración de otros Estados, habilitando el procedimiento de la cooperación reforzada para estos supuestos.

El Tratado de Lisboa, en suma, ha adaptado la estructura institucional y el funcionamiento de la Unión Europea a un escenario de una gran cantidad de miembros y ha establecido las bases para permitir el desarrollo de la Unión Europea del siglo XXI, aunque la crisis económica ha puesto de manifiesto algunas de las carencias que no se abordaron en el Tratado, como la necesidad de establecer mecanismos de coordinación presupuestarios y de las políticas fiscales de los Estados miembros, y sobre todo, de los que comparten el euro como moneda única, así como la necesidad de arbitrar mecanismos europeos de supervisión bancaria y financiera, lo que va a dar un papel más amplio en este campo al Banco Central Europeo.

#### v) La fiscalidad de la Unión Europea.

Ahora bien, estos últimos problemas de desarrollo de una Unión Europea más estrecha entre los Estados miembros tras el fracaso del proyecto de Constitución para Europa y el acuerdo de mínimos que supuso el Tratado de Lisboa, no están teniendo repercusiones importantes en el ámbito fiscal (dejando de lado las cuestiones relativas a la supervisión y al necesario equilibrio presupuestario), puesto que la política fiscal fue uno de los elementos que desde un principio se tomó en consideración para conseguir realizar el mercado común primero y el mercado interior después.

Ya el Tratado de Roma de 1957 y posteriormente los que le sucedieron fueron muy conscientes del relevante papel que la fiscalidad debía jugar en la consecución de un espacio económico común entre los Estados miembros, pero distinguiendo también desde un primer momento la diferente importancia que tienen unos impuestos y otros en cuanto a su trascendencia para lograr el objetivo del mercado común.

La versión consolidada vigente del Tratado de la Unión Europea establece que la Unión Europea se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías, valores que son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres.

La Unión Europea tiene como finalidad promover la paz, sus valores y el bienestar de sus pueblos. Además, la Unión Europea establecerá un mercado interior y obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico.

Por último, en este sentido, el Tratado de la Unión Europea establece que la Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros y establecerá una unión económica y monetaria cuya moneda es el euro.

A la hora de precisar las medidas por medio de las cuales la Unión Europea va a tratar de conseguir esos objetivos, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que *"la acción de la Unión Europea implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en los propios Tratados, la prohibición, entre los Estados miembros, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente; el establecimiento de una política comercial común; el desarrollo de un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales; un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior; e incluso la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado interior"*.

La articulación de esas siempre difíciles relaciones de competencia entre la Unión Europea y sus Estados miembros, fruto de esa tensión entre la autonomía de cada uno y la unidad de acción del conjunto, se traduce en la adopción de dos principios generales fundamentales:

a) Por un lado, el principio de colaboración, en virtud del cual los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de

los actos de las instituciones de la Unión Europea, facilitando a esta última el cumplimiento de su misión y absteniéndose de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del Tratado.

b) Y por otro lado, el principio de subsidiariedad, en virtud del cual la Unión Europea actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Tratados y de los objetivos que éstos le asigna, pero teniendo presente que la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.

De hecho, el propio Tratado de la Unión Europea establece que las competencias de la Unión Europea se regirán por el principio de atribución, en función del cual solamente corresponderán a la Unión Europea las competencias que se les hayan atribuido expresamente en los Tratados, permaneciendo en la esfera jurídica de los Estados miembros el resto de ellas, e incluso las competencias de la Unión Europea deben ejercitarse conforme al mencionado principio de subsidiariedad.

En concreto, el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea establece que la delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución y que el ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Esta conjunción de factores hace que, también en el ámbito de la fiscalidad, sea diferente el nivel de armonización alcanzado en cada uno de los ámbitos de los diferentes impuestos, porque su incidencia en la consecución de los fines de la Unión Europea es muy diferente.

Por una parte, el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prohíbe los derechos arancelarios interiores en el seno de la Unión Europea, tanto por lo que se refiere a las importaciones como por lo que pueda suponer un fomento de las exportaciones en el seno de la Unión Europea, y reconoce la existencia de un arancel aduanero común frente al exterior de la Unión Europea, cuya fijación es competencia exclusiva de la Unión Europea y cuyos rendimientos se consideran un ingreso propio de la misma.

De esta forma, los aranceles aduaneros han dejado de ser tributos que formen parte de los sistemas tributarios de los Estados miembros. Si se quiere lograr un mercado

interior, es evidente que es preciso mantener una única política arancelaria y aduanera en el seno de la Unión Europea.

Es un Reglamento de la Unión Europea el que disciplina toda la cuestión relativa a los impuestos aduaneros en el seno de la Unión, respecto al que no existe una participación de los Estados miembros en su elaboración o implementación más allá de su propia participación en la conformación de la voluntad de las instituciones de la Unión Europea.

En un segundo nivel, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prevé que los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los impuestos sobre la concentración de capitales, impuestos indirectos todos ellos que son competencia de los Estados miembros tanto en lo que hace a su regulación como en lo que afecta a su exacción y demás cuestiones relativas a su gestión, deban ser objeto de una determinada armonización en el seno de la Unión Europea con el objetivo de lograr que no constituyan un obstáculo sino que faciliten la realización del mercado interior y de los demás objetivos de la Unión Europea.

En el caso español los impuestos a los que afectan estas disposiciones son el Impuesto sobre el Valor Añadido (impuesto sobre el volumen de negocios), los Impuestos Especiales, tanto los de fabricación (Hidrocarburos, Labores del Tabaco, Alcoholes, Electricidad, Carbón) como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (impuestos sobre consumos específicos) y la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (impuesto sobre la concentración de capitales).

En tales supuestos, las disposiciones que emanan de las instituciones europeas son Directivas, que son instrumentos de Derecho derivado que obligan a los Estados miembros en cuanto a sus fines pero que, con carácter general, no resultan directamente aplicables en los Estados miembros, sino que contienen un mandato al legislador nacional competente de cada Estado para que modifique o establezca una normativa interna acorde con el marco de actuación que las Directivas europeas le permiten.

Una Directiva se diferencia de un Reglamento precisamente en que este último es directamente aplicable en todo el territorio de la Unión Europea sin necesidad de su trasposición al ordenamiento interno de cada Estado miembro, y se diferencia de una Decisión en que la misma es directamente aplicable también pero no afecta a la totalidad de los ciudadanos de la Unión Europea sino a un caso concreto y particular, lo que diferencia también a su vez a la Decisión del Reglamento.

Así, las autoridades competentes españolas, que lo son las Cortes Generales, el Parlamento Foral navarro y las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, al adoptar su normativa sobre los diferentes impuestos que acabamos de citar, deben ceñirse a lo establecido en las Directivas europeas, que deben cumplir escrupulosamente dentro del marco temporal que las mismas establezcan, so pena de incurrir en un incumplimiento de los deberes que los Tratados imponen a los Estados miembros, coercible ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Otra cosa es que tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco como el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra hayan establecido que en esos tres conceptos impositivos los territorios forales deberán aprobar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales, con ciertas excepciones, que las establecidas en territorio de régimen común, aumentando de esta forma en el ámbito interno el grado de armonización exigido por la normativa europea, lo cual tampoco encuentra demasiada justificación técnica teniendo presente el actual estado de evolución de las normas de armonización fiscal de la Unión Europea y de la propia situación de los sistemas tributarios que coexisten en el Estado, aunque ésta es una discusión que se aparta en gran medida del objeto de nuestro análisis y se adentra en lo más profundo de la discusión política sobre el modelo de distribución territorial del poder tributario del que nos hemos dotado.

El resto de impuestos no están sometidos a una armonización directa en base a requerimientos de la normativa europea, pues se entiende, en gran medida, que no influyen de la misma forma en la realización del mercado interior que los que son objeto de armonización por indicación expresa del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión actualmente vigente.

No obstante, el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea entiende que puede ser oportuno que exista algún grado de armonización en el seno de la Unión Europea en relación con determinadas materias y por eso prevé que *“el Consejo adoptará por unanimidad, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”*.

Dentro de este capítulo se encuentran todas las demás disposiciones de los Estados miembros sobre las que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no haya previsto alguna atribución específica de competencias a la Unión Europea, como

puede ser el caso del resto de impuestos diferentes a los que hemos mencionado con anterioridad.

En estos casos, se permite al legislador europeo establecer un grado de armonización determinado entre las legislaciones de los Estados miembros para buscar su aproximación, de tal forma que con ello se facilite el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior.

Ahora bien, la competencia se atribuye en exclusiva al Consejo, y a estos efectos hay que tener presente que en el Consejo se sientan los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros a razón de un representante por cada Estado miembro y que la regla enunciada para adoptar un acuerdo es la unanimidad, con lo que, en la práctica, lo que está regulando el Tratado en este punto es que ninguna disposición de armonización de legislaciones de los Estados miembros podrá adoptarse si no es con la aquiescencia de todos ellos.

Si se quiere, el Consejo es la menos europea de todas las instituciones creadas por el Tratado de la Unión Europea, porque no es sino la reunión de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, y por tanto, todas aquellas materias que requieran de la unanimidad del Consejo para adoptar una regulación, podríamos decir que se trata de materias no atribuidas a la Unión Europea, o por ser más precisos, cuya atribución se ha dejado en manos de la voluntad de los propios Estados miembros.

La regla de la unanimidad es clara. Con que haya un solo Estado miembro que no esté de acuerdo con la armonización que se proponga, la misma no podrá ver la luz, y en consecuencia, realmente lo que estamos diciendo es que solamente nos armonizaremos en aquello que todos estemos dispuestos a armonizar.

Sí es cierto que una vez que se ha adoptado la regla de armonización, los Estados miembros quedan atados para el futuro a la misma, y luego no pueden cambiar de opinión, porque una vez incorporadas al ordenamiento europeo las Directivas despliegan su fuerza vinculante para los Estados miembros y son coercibles ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en caso de incumplimiento por parte de los mismos.

El Impuesto sobre Sociedades, por tanto, es una de esas materias donde la armonización está sometida a la regla de la unanimidad, y probablemente ésta sea una de las razones por las que ha existido muy poca armonización en relación con este impuesto.

La imposición directa, en general, y parte de la indirecta, quedan dentro del ámbito de competencia exclusiva de los Estados miembros, pero no todos los impuestos

que se encuentran en ese ámbito pueden tener el mismo grado de influencia o de mediatización de la realización del mercado interior.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo que grava la renta de las personas jurídicas en el momento en el que las mismas la obtienen, y podría llegar a considerarse incluso como la primera fase de la imposición sobre los rendimientos empresariales, pues se complementará después la misma por el gravamen de los dividendos repartidos a los accionistas de las sociedades una vez que aquéllas deciden monetarizar sus beneficios.

Ahora bien, el Impuesto sobre Sociedades también es un importante instrumento de política fiscal en la medida en que en la determinación de la cuota tributable por ese impuesto tradicionalmente se han incorporado muchos incentivos para la realización de determinadas actividades, tanto relacionadas con la capitalización de las empresas, como por lo que se refiere a la creación de empleo, el cuidado del medio ambiente o la realización de actividades con alto valor añadido por vincularse a las áreas de la investigación, el desarrollo o la innovación tecnológica.

Por tanto, el Impuesto sobre Sociedades es uno de los factores que puede influir en las decisiones de localización empresarial, por una parte, si bien la evidencia empírica no permite afirmar con suficiente certeza el grado de influencia de este factor en relación con otros como la disponibilidad de suelo, el coste de la mano de obra o el acceso a redes de transportes, comunicaciones o a los mercados, a la hora de determinar una decisión de localización empresarial.

Y por otra parte, el Impuesto sobre Sociedades es el tributo que grava a los grupos empresariales, y la constitución de grupos multinacionales puede ser uno de los vehículos para garantizar que se cumplen los fines del mercado interior, por lo que el Impuesto sobre Sociedades puede ser un elemento que distorsione o que favorezca el establecimiento o la realización de determinadas operaciones empresariales.

Desde esta óptica, la Comisión Europea se ha preocupado desde antiguo, quizás haya que remontarse a finales de los años setenta o a principios de los ochenta, de buscar soluciones o vías de armonización del Impuesto sobre Sociedades para tratar de que sea un elemento que coadyuve al cumplimiento de los fines de la Unión Europea, lo que trae como consecuencia que deje de ser un elemento clave de la política económica de los Estados miembros.

Así, podemos recordar propuestas de directivas sobre compensación transfronteriza de pérdidas, sobre fusiones y otras operaciones de reorganización empresarial, proyectos de armonización de bases imponibles, etc. No obstante, su éxito

ha sido más bien escaso y son pocos los instrumentos normativos que han visto la luz en este ámbito.

La teoría económica nos dice que los Estados tienen dos instrumentos básicos a la hora de intervenir en la actividad económica: la política monetaria y la política fiscal. Los modelos económicos tradicionales y más contemporáneos juegan con ambos instrumentos a la hora de hacer frente a las necesidades coyunturales o estructurales de la situación económica en los diferentes momentos.

En la Unión Europea, los Estados miembros integrados en el área de la Unión Económica y Monetaria han perdido la política monetaria como instrumento para desarrollar una política económica propia, puesto que han transferido las competencias correspondientes a la misma al Banco Central Europeo.

Ya no es cada país el que decide sobre las diferentes variables que inciden en los tipos de interés y, a la postre, en la oferta monetaria, sino que lo hace el Consejo del Banco Central Europeo en su sede de Frankfurt y con unos criterios propios e independientes alejados de la realidad o de la coyuntura de cada país en concreto.

Por otra parte, la política fiscal, en lo que a la imposición indirecta se refiere, está fuertemente armonizada en el seno de la Unión Europea, porque ya hemos visto que las figuras más importantes de la misma están sometidas a Directivas que acaban dando lugar a una gran uniformidad de regulación en toda la Unión, y si bien en cierto que, por ejemplo, los Estados miembros pueden modificar en un determinado momento los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido o de los Impuestos Especiales, también es cierto que deben respetar los límites a esas variaciones establecidos en las normas de armonización aprobadas por las instituciones de la Unión Europea.

Por tanto, los Estados miembros sólo conservan en la actualidad la competencia para utilizar una parte de uno de los instrumentos de intervención económica, la política fiscal en relación con la imposición directa, y en este ámbito, es evidente que, aunque desde el punto de vista social pueda ser muy relevante la importancia que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene para la ciudadanía, desde el punto de vista económico o empresarial, la mayor virtualidad la tiene el Impuesto sobre Sociedades, y en su caso, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en la parte que le corresponde.

En consecuencia, es fácil comprender que los Estados miembros son muy reacios a ceder a las instituciones europeas ninguna parcela de poder de decisión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, y solamente han aceptado la aprobación de directivas



en casos muy concretos y justificados, habiéndose abandonado las demás vías que la Comisión había tratado de poner en marcha al efecto.

Así, y por contraste con la fuerte armonización que se había dado en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios o sobre los consumos específicos, con normas que datan de los años sesenta, hubo que esperar hasta 1990 para que vieran la luz las primeras normas de armonización en materia de Impuesto sobre Sociedades que aprobaba el Consejo.

Así, se aprobaron dos Directivas, una sobre fusiones, escisiones y otras reorganizaciones empresariales que afectaran a diferentes Estados miembros, tratando con ella de establecer un régimen de diferimiento de impuestos en estas operaciones para facilitar su realización, por las indudables ventajas que estas operaciones de reordenación de empresas tienen para la competitividad de las mismas.

Y otra directiva sobre pago de dividendos entre filiales y matrices de distintos Estados miembros de la Unión Europea, por medio de la cual se trataba de garantizar la eliminación de la doble imposición que podía producirse al respecto al confluir diversas soberanías tributarias sobre unos mismos beneficios tributables que se repartían.

Quizás para entender con mayor claridad la importancia de esta norma tenemos que ser conscientes de que en el Derecho internacional tributario no existen más normas que las derivadas de los tratados bilaterales para evitar la doble imposición que puedan suscribir los Estados, y que en ausencia de los mismos o por su propia parquedad, puede haber supuestos en los que una misma renta sea objeto de imposición en más de un Estado, disuadiendo a los operadores privados de utilizar esas estructuras para organizar sus empresas, con lo que un exceso de imposición puede ser un argumento que impida la organización económicamente más racional posible de la actividad de una determinada empresa.

Ambas directivas, que buscaban eliminar los obstáculos más claros para la integración y estructuración de grupos multinacionales de empresas europeas, como vemos, suponían un tímido paso en la armonización europea del Impuesto sobre Sociedades, que se acompañó en aquel momento con la suscripción de un convenio internacional multilateral entre todos los Estados miembros de la Unión Europea, el Convenio de Bruselas de 1990, también conocido como Convención de Arbitraje, que trataba de buscar una solución a los problemas de doble imposición derivados de los ajustes realizados por la Administración tributaria de un Estado en relación con los precios de transferencia pactados por los contribuyentes en sus operaciones realizadas con otras personas o entidades vinculadas.

Un ejemplo paradigmático de la resistencia numantina de los Estados miembros a la armonización del Impuesto sobre Sociedades se puede apreciar en el hecho de que las reglas para acudir a un procedimiento arbitral en materia de corrección de precios de transferencia y de la doble imposición asociada a la misma no adopte la forma de una directiva sino de un tratado internacional firmado fuera del ámbito jurídico y normativo de la Unión Europea, con la trascendental consecuencia de que su contenido no otorgaba papel alguno a las instituciones europeas y su aplicación no era coercible ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al no pertenecer al entonces denominado acervo comunitario.

Hubo que esperar otros trece años para que hubiera algún otro fruto en la armonización europea del Impuesto sobre Sociedades, puesto que hasta 2003 no vieron la luz otras dos directivas, una complementaria de la Directiva matriz-filial de 1990, dedicada ahora a evitar la doble imposición en el pago de intereses y cánones entre filiales y matrices de diferentes Estados miembros, y otra Directiva sobre fiscalidad del ahorro, no especialmente vinculada al Impuesto sobre Sociedades, sino más bien a la efectiva imposición de los rendimientos del capital en el seno de la Unión Europea, y hasta 2005 no vio la luz una modificación de la Directiva de fusiones de 1990 para adaptarla en función de la experiencia acumulada y para dar cobertura a la realización práctica de dos creaciones del Derecho de la Unión en el ámbito del Derecho de sociedades, la Sociedad Europea y la Sociedad Cooperativa Europea, cuyos primeros pasos querían fomentarse con la eliminación de obstáculos fiscales a la modificación de su domicilio social entre diferentes Estados miembros.

En los últimos años, la Comisión Europea ha tratado de impulsar una mayor armonización en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades con una Propuesta de Directiva sobre Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades para grupos multinacionales, que trata de establecer un régimen opcional de tributación en cada Estado miembro en base a unas reglas comunes de determinación de la base imponible, fruto del análisis iniciado en el año 2001 con la comunicación de la Comisión sobre la política fiscal en la Unión Europea y sus prioridades para los próximos años y el estudio que le acompañaba sobre la fiscalidad de las empresas en el mercado interior, pero el ritmo de su desarrollo no es precisamente muy elevado.

El estudio de la Comisión es del año 2001, la propuesta de Directiva se presentó en el año 2011 y desde entonces está siendo objeto de análisis en el grupo de trabajo de fiscalidad directa del ECOFIN, sin que hasta la fecha se haya llegado a un acuerdo suficiente como para aprobar esa Directiva, que, no lo olvidemos, solamente tiene como pretensión crear un régimen opcional de tributación para determinadas empresas multinacionales.

También es cierto que los problemas puestos de manifiesto por la crisis económica han aumentado la sensibilidad de los Estados miembros acerca de la necesidad de armonizar determinadas cuestiones en materia de política fiscal y, sobre todo, de luchar contra el fraude y la evasión fiscal, por lo que los mayores avances de los últimos años se han producido en materia de coordinación de la acción administrativa de las autoridades fiscales de los Estados miembros, así como en arbitrar mecanismos de intercambio automático de información y de cooperación mutua entre todos ellos.

Parco es el resultado de la armonización europea en el Impuesto sobre Sociedades, como hemos podido comprobar, y una prueba más de la reticencia de los Estados miembros a ceder cuotas de poder en relación con uno de los pocos instrumentos de política económica que retienen en sus manos en el momento presente.

Ahora bien, los Estados quieren utilizar la política fiscal en materia de Impuesto sobre Sociedades para fomentar la actividad económica en su territorio o para competir entre ellos a la hora de atraer la localización de determinadas empresas o de determinadas actividades, pero ése es un arma de doble filo, ya que si uno pugna por reducir los impuestos de las empresas para facilitar su establecimiento allí, otro puede hacer lo mismo, perjudicando al primero y superándole si tiene una capacidad mayor, por lo que también existe un interés político de primer orden de cada uno de los Estados en que exista un determinado orden y en que las diferenciaciones en materia de política fiscal en el Impuesto sobre Sociedades entre los Estados miembros se muevan dentro de una determinada banda de variación.

Y esto no es solo una preocupación de la Unión Europea, sino que en los últimos años otras instituciones internacionales como el G-20 o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) también la han tenido, y por ejemplo, la lucha contra competencia fiscal perjudicial se ha convertido en uno de los ejes fundamentales de su labor, pudiendo destacar al respecto el proyecto BEPS de la OCDE, de las siglas en inglés "*Base Erosion and Profit Shifting*", destinado a abolir las prácticas que permitan a las empresas planificar la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios en búsqueda de una fiscalidad más ventajosa.

Por otra parte, la Comisión Europea, consciente del fracaso que su beligerante política de armonización fiscal de los años ochenta había cosechado en materia de Impuesto sobre Sociedades, con varios proyectos de directivas abandonados en el cajón sin visos de poderse recuperar a corto plazo, y volviendo quizás al espíritu de los fundadores, de Jean Monnet y de Robert Schuman, dio un paso atrás, recuperando de alguna manera la política de los pequeños pasos, y tratando de replantearse la estrategia fiscal hacia el futuro.

El comisario Mario Monti, encargado de la fiscalidad, obtuvo en el Consejo Europeo de Verona un doble triunfo: por una parte, consiguió activar el denominado paquete fiscal, compuesto de las directivas que verían la luz en 2003 y 2005, una vez suficientemente consensuadas y modificadas, así como de un código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas, para tratar de instaurar una política de "juego limpio" entre los diferentes Estados miembros, e incluso, por otra parte, consiguió la creación de un grupo de trabajo, el conocido como "grupo Primarolo", debido a la identidad de su presidenta, la anterior secretaria del Tesoro británica, encargado de identificar las prácticas fiscales perniciosas de los Estados miembros, denunciarlas y conseguir el paulatino desmantelamiento de las mismas, obteniendo del Consejo, preocupado por esta cuestión como ya habíamos anticipado, una autorización para ser beligerante desde un punto de vista político con estas prácticas.

Por otro lado, además del principio del fin del "todo vale" en el ámbito de la fiscalidad empresarial en el seno de la Unión Europea que la creación del grupo Primarolo y la aprobación del Código de Conducta suponía, la Comisión fue consciente de cuál era el camino que debía seguir en adelante para tratar de conseguir en la práctica algún grado de armonización en el seno de la Unión Europea en materia de Impuesto sobre Sociedades: tratar de conseguir la implicación de los diferentes Estados miembros en la adopción de disposiciones en base a un gran trabajo previo de coordinación, fomentado y conducido por la Comisión, pero que no se tradujera en instrumentos jurídicos vinculantes de Derecho de la Unión Europea, sino en recomendaciones, códigos de conducta, estudios, etc., es decir, en lo que los anglosajones denominan "*soft law*" o instrumentos jurídicos no vinculantes pero de alto valor doctrinal.

Así, en los últimos años se han puesto en marcha grupos de trabajo para tratar de consensuar reglas en materia de base imponible uniforme en el Impuesto sobre Sociedades (de donde surgiría posteriormente el ya mencionado proyecto de Directiva sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades) o para lograr una tributación única a nivel europeo siguiendo las reglas del Estado de residencia de la sociedad y repartiendo luego los ingresos entre los Estados en los que opere la entidad en función de algún criterio determinado, lo que en estos momentos se está debatiendo para aplicarlo a pequeñas y medianas empresas.

Nótese al respecto que el modelo de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco podría constituir una opción válida a la hora de encarar un proceso como el expuesto en relación con la tributación conforme a la normativa del Estado de residencia, pues a eso precisamente responde el modelo de tributación conforme al volumen de operaciones que se establece en el Concierto Económico.

Del mismo modo, también se ha constituido un Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia, en el que participan representantes de la Comisión Europea, de los Estados miembros y de las propias empresas a las que van a aplicarse estas reglas, que está tratando de llegar a consensos europeos sobre requisitos de documentación, sancionabilidad, intereses de demora, problemas de doble imposición, de ajuste secundario, etc., es decir, las cuestiones más controvertidas derivadas de los ajustes por corrección de valor de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

Los Códigos de Conducta que ha aprobado el Consejo de la Unión Europea como consecuencia de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia son uno de los ejemplos más claros del éxito que está teniendo la labor de la Comisión en este ámbito.

Es cierto que el resultado de estas acciones no da lugar a normas jurídicas vinculantes o coercibles ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero también es cierto que su valía técnica y su valor moral es muy elevado, y con ello los Estados, entendiendo además que no pierden un ápice de su soberanía tributaria al adaptar sus normas a estas recomendaciones, están siguiendo de una manera bastante fiel el contenido de las propuestas alumbradas en el seno de esas instituciones, en las que toman una posición muy activa en su formulación.

Obviamente, es probable que la Comisión Europea hubiera preferido que todas estas disposiciones adoptaran la forma de Directivas como en su momento quiso aprobar algunas sobre compensación transfronteriza de pérdidas o incluso sobre armonización de la base imponible o de los tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, pero no corren vientos propicios para ello y por tanto ha sabido replegarse a sus cuarteles de invierno y profundizar su labor de una manera indirecta por estas vías.

La Comisión hubiera querido aprobar directivas para vigilar luego su cumplimiento y para poder exigir ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea su efectiva implementación por cada uno de los Estados miembros, lo mismo que viene haciendo con las demás.

#### vi) El mercado interior.

Aunque no por ello debemos pensar que la Comisión ha renunciado a tratar de conseguir reducir las diferencias fiscales entre los diferentes Estados miembros, puesto que decidió complementar su labor enfocada desde la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera en prestar soporte al grupo Primarolo o a los diferentes comités de

expertos que han desarrollado su labor en materia de precios de transferencia o de armonización de la base imponible, con una labor mucho más beligerante y activa, en ejercicio de las competencias que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea le reconoce en otros ámbitos conexos con la fiscalidad.

Así, dos grandes áreas han visto cómo se ha incrementado la actividad de la Comisión Europea en su ámbito: por un lado, la vigilancia del respeto a las libertades fundamentales y la persecución de los obstáculos que para el completo desarrollo del mercado interior pueden derivarse de las restricciones al ejercicio de las mismas, a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con esas libertades fundamentales.

Y por otro lado, la utilización activa de los instrumentos que el Tratado reserva a la Comisión en materia de control, autorización y seguimiento de las ayudas estatales aplicándolos a las ayudas otorgadas en relación con la fiscalidad directa de las empresas<sup>10</sup>.

A través de estas dos vías, la Comisión ha encontrado nuevas formas de tratar de reducir el margen de dispersión de las normas fiscales de los Estados miembros y conseguir de una manera indirecta que se produzca una aproximación fáctica de las legislaciones o de las prácticas administrativas de los Estados miembros sin tener que recurrir a los procedimientos establecidos en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, anteriormente citado.

En cuanto al primero de esos ámbitos, hay que tener presente que, aunque la fiscalidad directa de las empresas es una competencia exclusiva de los Estados miembros, por aplicación del principio de colaboración leal establecido en el artículo 4 del Tratado de la Unión Europea, éstos no pueden ejercerla de una manera tal que sea contraria a los preceptos de los Tratados.

Entre estos preceptos, vigentes desde 1957, se encuentran las denominadas libertades fundamentales. Así, por un lado, nos encontramos con la libre circulación de trabajadores, garantizada en el artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuando dispone que *"quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, suponiendo la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo"*.

---

<sup>10</sup> Los tres pilares en los que se asienta la acción de la Unión Europea en relación con la fiscalidad de los Estados miembros, la armonización fiscal, las libertades fundamentales y las ayudas estatales han sido tratadas de manera coordinada en AA.VV. **Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market. Past and future**, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2011.

Pero además, pormenoriza que la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho de responder a ofertas efectivas de trabajo, de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros, de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales, y de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos establecidos por la Comisión.

Por su parte, el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea recoge la, trascendental en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, libertad de establecimiento, en virtud de la cual *"quedan prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro"*.

Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales.

Por su parte, por virtud de lo dispuesto en el artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea *"quedan prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Unión que no sea el del destinatario de la prestación"*.

Por último, hay que destacar que el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que *"quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, e igualmente quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países"*.

Estas libertades fundamentales, y singularmente la libertad de establecimiento, crean un marco jurídico en virtud del cual no pueden establecerse o mantenerse disposiciones normativas de los Estados miembros que impliquen una limitación del ejercicio de alguna de estas libertades.

Por lo que hace a la libertad de establecimiento, básica por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, no pueden los Estados miembros adoptar medidas que

directa o indirectamente hagan de peor condición a quienes están tratando de ejercitar su libertad de establecimiento abriendo líneas de actividad en un Estado miembro diferente del de su residencia con respecto a los propios residentes de ese Estado.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha realizado, sobre todo, a partir de la sentencia Schumacker, una interpretación muy amplia del alcance de la libertad de establecimiento, y ha venido considerando como restrictivas de la misma diferentes normas vigentes en el Impuesto sobre Sociedades de varios países de la Unión, precisamente por suponer la violación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en este punto.

Hay que tener presente en este sentido que las legislaciones del Impuesto sobre Sociedades de los Estados miembros se hallan plagadas de normas que tratan de evitar la localización de bases imponibles fuera de su territorio, poniendo muchos obstáculos a diferentes prácticas empresariales que pueden tener como resultado un desplazamiento de la tributación desde una jurisdicción a otra.

Eso, que no es sino una práctica común de los diferentes Estados en el actual momento de evolución del Derecho internacional tributario, adquiere una dimensión y unos tintes muy diversos en el caso de la Unión Europea, pues si se trata de entidades residentes en dos Estados miembros diferentes, esas normas antielusivas o que tratan de garantizar el gravamen de una capacidad económica en un determinado lugar deben ser plenamente respetuosas con las libertades fundamentales y no suponer una restricción injustificada de las mismas.

Analizando las posibles restricciones a la libertad de establecimiento de determinadas disposiciones fiscales en materia de Impuesto sobre Sociedades de diferentes Estados miembros, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha encontrado en varias de ellas restricciones injustificadas a la libertad de establecimiento que las convertían en contrarias al Tratado y colocaban, por tanto, al Estado miembro en cuestión y a los demás que tuvieran implementadas disposiciones similares ante la imperiosa necesidad de modificarlas so pena de encontrarse con una demanda por incumplimiento del Derecho de la Unión interpuesta por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que la normativa antesubcapitalización alemana era contraria a la libertad de establecimiento, la cual era muy similar a la vigente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por lo que hubo que adaptarla para cumplir con lo establecido en la sentencia Lankhorst-Hohorst.



También consideró que el régimen de consolidación fiscal británico, que no permitía la compensación transnacional de pérdidas, era contrario a la libertad de establecimiento, en la conocida sentencia Marks & Spencer, lo que llevó a muchos países a replantearse sus normas de consolidación fiscal.

En el caso de los Territorios Históricos vascos no fue necesario modificar la regulación vigente en la medida en que el modelo de consolidación fiscal aplicable no pasa por una compensación de pérdidas entre las sociedades del grupo sino por la integración de sus bases imponibles, aunque sí fue preciso adaptar la regulación para permitir que los establecimientos permanentes de entidades no residentes pudieran ser entidades dominantes de un grupo fiscal, lo que con anterioridad no estaba permitido.

Y por último, sin perjuicio de que en un apartado posterior desarrollaremos estos elementos en mucha mayor profundidad, podemos citar un par de ejemplos más, como la relevante sentencia Cadbury Schweppes en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea encontró que la normativa sobre sociedades extranjeras controladas del Reino Unido era contraria a la libertad de establecimiento, y en consecuencia, fue preciso adecuar también la normativa del régimen especial de transparencia fiscal internacional de los Territorios Históricos vascos al contenido de esa sentencia.

O la también importante sentencia National Grid Indus BV, que ha puesto las bases para reformular los impuestos de salida que muchos de los Estados miembros de la Unión Europea cobran a las entidades que abandonan su territorio para trasladarse a otro país, ya que la obligación de pagar un impuesto por las plusvalías latentes en el momento del traslado de domicilio se ha considerado como una restricción desproporcionada a la libertad de establecimiento, contraria, por tanto, a lo previsto en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La reforma integral de la regulación del Impuesto sobre Sociedades aprobada en los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y que ha entrado en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, ha incorporado adaptaciones en todas estas cuestiones y singularmente en relación con el impuesto de salida para adaptar plenamente la normativa foral a lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Es más, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dejado meridianamente claro en varias de estas sentencias que buscar una tributación más beneficiosa es parte del contenido fundamental de la libertad de establecimiento y puede ser una razón en absoluto censurable, sino perfectamente legítima, para decidir hacer uso de esa libertad y mover la estructura de una empresa de un Estado a otro de la Unión Europea.

El único punto que ha quedado salvado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es que ese movimiento en busca de una fiscalidad o de unas condiciones de competencia más favorables debe ser real, tener sustancia y contenido económico y no ser una mera simulación, abuso o fraude que solo persiga generar una apariencia que permita aplicar esa normativa más favorable.

En este sentido, en los últimos años la Comisión Europea ha hecho acopio de argumentos en esa línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y ha abierto expedientes de infracción del Derecho de la Unión a casi todos los Estados miembros en relación con diversas normativas que ha encontrado contrarias a las libertades fundamentales, y por lo que al caso de España se refiere, podemos mencionar las restricciones a la aplicación del régimen de exención de rentas y dividendos de fuente extranjera para evitar la doble imposición internacional, el impuesto de salida para los contribuyentes que abandonan la soberanía tributaria de las Haciendas españolas o determinadas normas relacionadas con el tratamiento de los paraísos fiscales.

Esta vía que está utilizando la Comisión y que ha abierto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, muchas veces a petición de contribuyentes que se consideraban directamente perjudicados por esas restricciones a las libertades fundamentales, tiene el inconveniente de que genera un escenario de armonización negativa, en el sentido de que declara qué prácticas son contrarias al Tratado y no pueden mantenerse, pero no sirve para construir en positivo soluciones para los supuestos en los que se produce esa problemática.

También es cierto que la Comisión ha cogido el guante que le lanza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y ha comenzado a hacer estudios y a publicar comunicaciones no vinculantes para los Estados miembros sobre la mejor forma, en su opinión, de reconstruir los sistemas tributarios nacionales en estos puntos en los que se han visto modificados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

En el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la libertad de establecimiento estuvo muy presente en el primer incidente serio que se produjo entre el Concierto Económico y la normativa de la Unión Europea, allá por 1993, y relacionado con la tributación de los no residentes, al que luego dedicaremos un apartado específico en nuestro análisis, lo mismo que al resto de supuestos que se han planteado fricciones entre el régimen de Concierto Económico o la normativa foral dictada a su amparo y las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

### vii) Las ayudas estatales.

Por otro lado, el segundo instrumento al alcance de la Comisión Europea para perseguir determinadas disposiciones fiscales de los Estados miembros es la normativa sobre ayudas estatales.

El Tratado, también desde 1957, e incluso el Tratado de la CECA desde 1951, contiene disposiciones sobre ayudas estatales y su prohibición general, con determinadas excepciones, por considerarlas obstáculos evidentes y de una magnitud relevante para la consecución del mercado interior y de los fines que persigue la Unión Europea.

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

Posteriormente, los apartados 2 y 3 de ese precepto recogen, respectivamente, las ayudas estatales que se consideran en todo caso compatibles con el mercado interior y aquellas otras que pueden serlo según la apreciación que la Comisión haga de las circunstancias de cada caso.

Por su parte, el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea complementa el régimen jurídico de las ayudas estatales al disponer que *“la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados y propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior”*.

Adicionalmente, se prevé que *“si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine”*.

Y por último, se prevé que la Comisión *“sea informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto para ordenar su supresión”*.

El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en el procedimiento de análisis de compatibilidad con el Tratado haya recaído decisión definitiva y ésta sea positiva.

Estos sencillos preceptos que acabamos de recordar en términos generales atribuyen a la Comisión Europea un papel preponderante en el control y la aplicación de las diferentes ayudas estatales que los Estados miembros puedan conceder. Ahora bien, en ellos se encierra también la categorización de una determinada disposición como concedente de un régimen de ayudas que debe estar sometido a la preceptiva autorización de la Comisión so pena de incurrir en ilegalidad, o bien como una medida normativa general que carece de relevancia europea y, por tanto, escapa del control de la Comisión.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha ido perfilando los cuatro requisitos que una concreta medida o una disposición debe cumplir para ser considerada como una ayuda estatal que debe someterse al control de la Comisión Europea.

Así, debe tratarse de una medida que constituya una ventaja en el sentido de suponer una merma de la carga normal que el presupuesto de una empresa debería soportar en ausencia de la misma, bien a través de una percepción de una cantidad concreta en forma de subvención o bien mediante la menor recaudación de un impuesto o de una contribución social por mor de la aplicación de alguna determinada medida tributaria o social.

En segundo lugar, debe ser una ayuda estatal, es decir, ser satisfecha con cargo a fondos estatales, o más bien, públicos, bien sea de la Administración central de un Estado miembro o de sus subdivisiones territoriales o institucionales.

En tercer lugar, debe afectar o poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros, y a este respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha hecho una interpretación tan amplia de este requisito que a la fecha de hoy es difícil precisar un supuesto en el que tal condicionante no se cumpla, si tenemos en cuenta que hasta la ayuda para establecer una panadería de barrio puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros en la medida en que esté disuadiendo a otra entidad de otro Estado miembro de ubicarse en ese barrio y abrir una panadería suya.

Hoy en día es difícil encontrar bienes o servicios que no sean objeto de intercambios entre los Estados miembros, máxime si atendemos a ese concepto tan amplio de afectación al comercio intracomunitario que hemos expuesto, excepto quizás

los que puedan darse en mercados regulados o sometidos a autorizaciones administrativas, prácticamente inexistentes en el momento presente.

Y el cuarto requisito, que es a la vez el más característico e importante de las medidas que pueden ser susceptibles de calificarse como ayudas estatales, y el que marca la diferencia entre una ayuda y una norma general, es que la disposición en concreto sea selectiva en el sentido de beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones en el ámbito de comparación que corresponda.

La selectividad puede responder a diferentes criterios, esto es, ser una selectividad material, basada en los elementos de hecho en los que se basa la medida, o puede ser una selectividad geográfica, si afecta exclusivamente a una parte del territorio que deba ser el término de referencia, o incluso sectorial, si solamente afecta a las empresas de un determinado sector.

De lo expuesto puede deducirse con claridad que el caballo de batalla fundamental en materia de ayudas estatales será calificar una medida como selectiva o no, ya que en el primer caso estará sometida al régimen previsto en los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por tanto, será precisa su comunicación a la Comisión Europea para obtener la autorización de la misma y la declaración de compatibilidad con el mercado interior antes de llevarla a efecto (excepto que se encuentre amparada por alguna disposición general de Derecho derivado que la exonere de ese requisito), mientras que en el segundo estaremos ante una medida general que puede aplicarse directamente sin que sea precisa autorización alguna por parte de la Comisión Europea.

En segundo lugar, hay que tener presente que si una medida es ayuda y se ejecuta sin comunicarla a la Comisión Europea se convierte en una ayuda ilegal, cuya recuperación será ordenada de los beneficiarios en el momento en que se declare su incompatibilidad con el mercado interior por parte de la Comisión, excepto que tal recuperación sea contraria a algún principio fundamental de Derecho de la Unión.

Aquí se puede apreciar una diferencia fundamental entre las restricciones a las libertades fundamentales y las ayudas estatales, puesto que en el primer caso, una vez detectada una disposición que incurra en ese vicio, solamente será necesario modificar la regulación, sin que despliegue efectos hacia el pasado esa declaración. Por su parte, en el caso de una ayuda estatal, la declaración de ilegalidad e incompatibilidad con el mercado interior conllevará, además de la imposibilidad de aplicarla en el futuro, la obligación, en muchos supuestos, de que la autoridad concedente proceda a la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios de las mismas sin dilación

y con los correspondientes intereses de recuperación, a fin de restaurar la situación de plena competencia rota por la concesión de la ayuda.

A nadie se le puede ocultar, ya desde este momento, que el caballo de batalla fundamental en el caso del País Vasco en materia de ayudas estatales e Impuesto sobre Sociedades ha sido determinar si la normativa foral se debe considerar selectiva o general atendiendo a un criterio de selectividad regional o geográfica, o lo que es lo mismo, determinar si a efectos de la normativa sobre ayudas estatales el término válido de comparación es el territorio de un Estado miembro o si, en determinadas condiciones, podría serlo el de una entidad infraestatal dotada de autonomía en relación con sus competencias tributarias.

Posteriormente volveremos sobre esta cuestión porque se trata del centro del debate que ha vivido el Concierto Económico en la última década, pero también tendremos que analizar algunos supuestos en los que la Comisión Europea ha apreciado que determinadas normas fiscales vascas eran selectivas por un criterio de selectividad material y no por un criterio geográfico, como fue el caso de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para entidades de nueva creación (más conocida como vacaciones fiscales de 1993), la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades durante cuatro ejercicios para entidades de nueva creación (más conocida como minivacaciones fiscales de 1996), el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones aplicables a grandes proyectos de inversión, entendiéndose por tales los que suponían una inversión de más de 15 millones de euros y se desarrollaron entre 1996 y 2000 o el régimen especial de los centros de dirección, coordinación y financieros que existía en el Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia entre los años 1996 y 2000.

El último aspecto que tenemos que tratar en este punto es el que nos hace preguntarnos por qué esta cuestión de las ayudas estatales en materia de fiscalidad directa se ha vuelto de la mayor actualidad en los últimos años, si las disposiciones del Tratado que disciplinan esta materia han permanecido inalteradas desde 1957.

La razón de ser de esta cuestión radica en que en 1997 la Comisión, bajo el impulso del Comisario Mario Monti, consiguió del Consejo un mandato expreso, unido al de la creación del grupo Primarolo, para que utilizase los instrumentos que la normativa sobre ayudas estatales le otorgaba para perseguir los incumplimientos de la misma que se pudiesen realizar por medio de disposiciones fiscales.

Así, la Comisión hizo pública una Comunicación en el año 1998 sobre la aplicación de las disposiciones del Tratado sobre ayudas estatales a medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, que supuso el punto de partida de

esta actitud de gran beligerancia para con los diferentes regímenes tributarios de los Estados miembros que pudieran incorporar componentes de ayuda estatal.

En esa Comunicación, la Comisión ya anticipaba que, en su criterio, el término válido de comparación sería el territorio de un Estado miembro para apreciar la selectividad, con lo que estaba poniendo en tela de juicio los regímenes de descentralización política de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad de las empresas.

Obviamente, puede entenderse con facilidad la postura de la Comisión, que adoptó la decisión de proceder contra las ayudas de Estado relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas a la vez que ponía en marcha el grupo Primarolo y las actuaciones para luchar contra las prácticas de competencia fiscal perniciosa en el seno de la Unión Europea y trataba de dar un impulso al paquete fiscal y algunos instrumentos de armonización en esta materia.

Por tanto, para la Comisión Europea no era sino un medio más de tratar de conseguir una mayor armonización de los Impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros, toda vez que los intentos de poner en marcha el mecanismo de armonización de legislaciones previsto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea habían obtenido escasos resultados.

Por ello, puede entenderse que la Comisión realice la interpretación de los puntos oscuros o de hermenéutica compleja siempre a favor de una solución que conlleve la mayor armonización en el seno de la Unión Europea y el menor grado de diferenciación, y por ello, ha sido uno de los elementos más activos en la cruzada por reducir al máximo las expresiones de descentralización política regional en materia de imposición directa.

Con lo anterior, nos hemos dado cuenta también de que la Comisión es la fuerza que trata de aprovechar el vector de la preponderancia de la unidad europea frente a los Estados miembros, que se apoyan en el vector de la autonomía y de la soberanía en materia fiscal o de imposición directa, para tratar de salvaguardar los pocos instrumentos de política económica que retienen en su poder.

Esta dialéctica se superpone a la dialéctica interna entre respeto a los Fueros y unidad del Estado, dando lugar al complejo mosaico en el que se ha desenvuelto la conflictividad en torno al Impuesto sobre Sociedades foral, que expondremos en un apartado posterior, una vez de que estamos pudiendo comprender, siquiera someramente, la evolución histórica de las instituciones involucradas en esta discusión, pero teniendo presente que lo que ha estado en tela de juicio desde esta perspectiva ha

sido la propia compatibilidad del régimen de Concierto Económico y de la estructura constitucional del Estado español con el Derecho de la Unión Europea.

#### viii) El nuevo impulso: la fiscalidad internacional y la crisis.

La última fase en la evolución de la actuación de las instituciones de la Unión Europea en materia de fiscalidad directa está muy relacionada con la crisis económica iniciada en 2008, que, paradójicamente, ha servido para eliminar resistencias de muchos Estados miembros de la Unión Europea a avanzar en la armonización fiscal en determinados ámbitos y que posiblemente nos ha permitido y nos va a permitir asistir a importantes avances en esta materia en unos momentos en los que el sentimiento europeísta no está pasando por sus mejores circunstancias, aunque quizás por aquello de hacer de la necesidad virtud, facilitar una respuesta conjunta a determinados desafíos sea el camino para mejorar la situación no solamente de la Unión Europea sino de sus Estados miembros.

La crisis económica que estamos viviendo, iniciada como una crisis financiera en los Estados Unidos de América, enseguida se expandió por todo el mundo y llegó a convertirse en un problema de primer orden en muchos Estados miembros de la Unión Europea por sus repercusiones sobre la deuda soberana de algunos de ellos.

Grecia, Irlanda, Portugal y el sector financiero en España tuvieron que ser rescatados por las instituciones europeas, con la participación también del Fondo Monetario Internacional. Italia y España estuvieron en varios momentos a punto de ser rescatados y, por lo tanto, sus economías intervenidas por los representantes de lo que se ha dado en denominar como la *troika* (Comisión Europea, Banco Central Europeo y Fondo Monetario Internacional).

Las dificultades de financiación de los sectores públicos y privados de esos Estados y los problemas de cumplimiento de los objetivos macroeconómicos de déficit público y de endeudamiento que se contienen en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Económica y Monetaria por parte de muchos de ellos han obligado a relajar temporalmente las reglas de convergencia establecidas, a la vez que se han tenido que adoptar importantes reformas estructurales a los efectos de hacer más flexibles las economías de los países europeos, siguiendo la máxima imperante e impuesta desde Alemania, sobre todo, de la austeridad económica como receta necesaria para restaurar los equilibrios macroeconómicos esenciales.

Los excesos de austeridad también han puesto de manifiesto que no son la panacea para la resolución de los problemas económicos que nos aquejan, y por ello, en



los últimos tiempos se han impuesto modelos intermedios de austeridad y reformas, pero también de medidas de impulso a la actividad económica y medidas sociales para tratar de proteger a los más desfavorecidos en una coyuntura que ha disparado los niveles de desempleo en muchos Estados miembros de la Unión Europea.

La necesidad de recuperar el equilibrio presupuestario y el nivel de déficit público comprometido entre los socios de la Unión Europea, en un contexto de decremento del producto interior bruto de muchos Estados o de pobre crecimiento de la actividad en los mejores momentos de la coyuntura, y en consecuencia, de reducción de los ingresos tributarios de los Estados miembros, ha hecho que no solamente se haya puesto el acento en la necesidad de recortar las partidas de gasto público en los presupuestos de los Estados miembros, sino que se ha decidido abordar también una necesaria coordinación presupuestaria de los diferentes Estados miembros y un replanteamiento de la situación en relación con la política tributaria.

Es unos momentos en los que muchos Estados han tenido que hacer importantes ajustes en su gasto público, y por tanto, en el nivel y en la calidad de los servicios públicos que prestan a sus ciudadanos, se ha puesto de manifiesto la necesidad de luchar de una manera más eficaz y coordinada contra el fraude fiscal y contra las posibilidades de planificación fiscal internacional y de acabar con la competencia fiscal perniciosa entre los diferentes Estados, puesto que ése es un vector también muy relevante para conseguir la ansiada vuelta al equilibrio de las cuentas públicas.

Los trabajos del grupo Primarolo, que acabaron desembocando en el establecimiento de un grupo de trabajo específico dentro del ECOFIN para vigilar la aplicación del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial y los esfuerzos de la OCDE para implementar mecanismos de efectivo intercambio de información entre los diferentes Estados que permitieran acabar con las posibilidades de elusión o de evasión fiscal de los contribuyentes han pasado a un primer término y se ha profundizado en esas líneas de actuación desde una nueva perspectiva.

Tanto el G-20 como la OCDE y las instituciones de la Unión Europea han dado pasos firmes en esa línea, siendo plenamente conscientes de que un reparto equilibrado de los ingresos tributarios y poner los remedios que eviten la deslocalización artificial de bases imponibles son elementos básicos para afianzar la legitimidad de las políticas públicas.

El Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas de la OCDE (FHTP en sus siglas en inglés) ha puesto en marcha el denominado como plan de acción contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios, también conocido como proyecto BEPS

(por sus siglas en inglés), que, con el impulso del G-20 y de las propias instituciones de la OCDE, está llevando a efecto un análisis de situación en todos los Estados miembros de la citada organización en relación con diferentes aspectos que se han revelado como importantes desde esta perspectiva, y se ha comprometido a proporcionar recomendaciones y soluciones de regulación en un estricto calendario, que abarca fundamentalmente los años 2014 y 2015, que permitan adoptar unos estándares internacionales mínimos que sirvan para evitar esos fenómenos de deslocalización de ingresos tributarios.

Son especialmente relevantes a estos efectos los análisis que se están llevando a cabo sobre los regímenes específicos de tributación de activos intangibles o sobre los acuerdos fiscales (*tax rulings*, en su denominación inglesa), sobre todo, de aquéllos que permiten atenuar la carga tributaria de las empresas en supuestos individuales y con escaso margen de publicidad, lo que ha introducido grandes distorsiones en la localización de las bases imponibles y de los correspondientes ingresos tributarios a nivel mundial.

En este sentido, han tenido gran repercusión pública los supuestos de grandes multinacionales, muchas relacionadas con el sector tecnológico, que, con una dudosa política de precios de transferencia, ubicaban en territorios de muy baja tributación una parte muy relevante, mayoritaria, de sus ganancias internacionales.

Y la Unión Europea no se ha quedado atrás en este esfuerzo porque el Consejo Europeo ha hecho suya la necesidad de alcanzar logros tangibles en este ámbito dentro de la Unión Europea, como un elemento más de solidaridad entre los diferentes Estados y pueblos de Europa en unos momentos económicos de lo más delicados.

Eso ha permitido que la armonización fiscal dentro de la Unión Europea haya avanzado algunos centímetros en cuestiones tales como la transparencia y los intercambios de información tributaria entre los Estados miembros, con un hito muy relevante en este sentido mediante la aprobación de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y su ampliación a través de la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, que pretende establecer a partir del 1 de enero de 2017 un intercambio automático de gran cantidad de información tributaria entre todos los Estados miembros de la Unión Europea, similar al que existe en estos momentos dentro del Reino de España entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Haciendas Forales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Hacienda Tributaria de Navarra.

También en el ámbito de la armonización fiscal, las instituciones de la Unión Europea han puesto en funcionamiento por vez primera las posibilidades que el Tratado de la Unión Europea arbitran tras la aprobación del Tratado de Lisboa para establecer una cooperación reforzada entre una parte de los Estados miembros de la Unión Europea cuando no todos ellos están dispuestos a avanzar juntos en aquellos aspectos en los que se requiere la unanimidad para establecer disposiciones aplicables en toda la Unión Europea.

En este sentido, en 2013 se ha aprobado una Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada para la introducción de un impuesto sobre las transacciones financieras, cuyo objetivo es garantizar que el sector financiero contribuya equitativamente a las arcas públicas, dado que su aportación actual es inferior a la de otros sectores<sup>11</sup>.

También es una forma de conseguir que los bancos y otras entidades financieras paguen la parte que les corresponde en la recuperación de la crisis, ya que fueron una de las principales causas de la recesión económica y han recibido importantes ayudas públicas para sobrevivir.

El impuesto pretende gravar todas las transacciones financieras donde una de las partes esté establecida en alguno de los once países que han aceptado participar en esta cooperación reforzada, pero todavía sigue debatiéndose en un grupo de trabajo específico del ECOFIN y no ha visto la luz la propuesta definitiva. Este tipo de mecanismos permite que todos los Estados miembros participen en la discusión de la propuesta en el procedimiento legislativo, pero solamente van a tener derecho a voto los que quieren comprometerse en esa cooperación reforzada, y estos Estados sí tienen que aprobar por unanimidad la propuesta que resulte.

El último impulso armonizador, aunque en este caso a través de la disciplina de ayudas estatales, se ha producido mediante el encargo a la Comisión de que analice en toda la Unión Europea las prácticas relativas a los acuerdos fiscales (*tax rulings*) de los Estados miembros y la posibilidad de que a través de ellos se puedan estar otorgando ayudas estatales encubiertas a determinadas entidades<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Un análisis del proceso de elaboración de esta propuesta lo podemos encontrar en SANTAELLA, M. "El Impuesto sobre las Transacciones Financieras. El debate en la UE", *Zergak, gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 42, 2011.

<sup>12</sup> MARTÍN JIMÉNEZ ya ha advertido del protagonismo que puede adquirir la actuación de la Comisión Europea en materia de ayudas estatales en los próximos años, entendiendo que en este ámbito se van a ventilar algunas de las cuestiones fundamentales del futuro inmediato y la necesidad de buscar un equilibrio entre las competencias reconocidas a la Comisión Europea y los principios constitucionales de los Estados miembros, así como de precisar los límites a los que debe sujetarse la actuación de la Comisión. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. "La prohibición de ayudas de estado y los impuestos directos: ¿evolución, revolución, ... o, simplemente, intervención?", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 155, 2012, p. 1-17.

En el futuro próximo suponemos que seguirán produciéndose avances en la integración europea, y por tanto, cada vez va a ser más relevante tener en cuenta los principios del Derecho de la Unión Europea para delimitar el alcance de las propias competencias fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

### ***C) Características principales del Concierto Económico.***

Una vez que hemos expuesto someramente los orígenes del régimen de Concierto Económico y de la arquitectura de la Unión Europea de la que somos parte, es momento de recapitular las principales características, tanto del propio régimen de Concierto Económico vigente como de la estructura institucional de la Unión Europea y de su funcionamiento en el ámbito tributario.

No es nuestro objetivo hacer una descripción completa y exhaustiva del régimen de Concierto Económico y de su funcionamiento en este trabajo<sup>13</sup>, puesto que nuestra única intención es poder contextualizar adecuadamente el encaje del Concierto Económico en el Derecho de la Unión Europea, y por tanto, para ello, es preciso que recordemos las características principales del régimen de Concierto Económico en su formulación vigente, de manera que luego podamos entender en qué medida se ajusta a los requisitos establecidos en el Derecho de la Unión Europea.

#### **i) La autonomía normativa.**

El primer pilar del régimen de Concierto Económico lo constituye, como ya habíamos anticipado, el reconocimiento de la competencia de los Órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para mantener, establecer y regular el régimen tributario.

Tanto la letra a) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, como el apartado 1 del artículo 1 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, reconocen la competencia de las instituciones de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

Después de la evolución legal, doctrinal y jurisprudencial de los últimos treinta y cinco años, puede decirse que hoy es pacífico el hecho de que las competencias

---

<sup>13</sup> Existen obras de referencia que permiten comprender los elementos esenciales del régimen de Concierto Económico, pero podemos destacar por su rigor jurídico la de DE LA HUCHA CELADOR, F. **El régimen jurídico del Concierto Económico**, Ad Concordiam, Bilbao, 2006.

tributarias en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco incumben exclusivamente a las Instituciones Forales de sus Territorios Históricos, excepto el estrecho margen que existe para la creación de tributos propios por parte de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y las siempre difíciles de precisar competencias de armonización, coordinación y colaboración fiscal que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reserva al Parlamento Vasco.

No cabe duda de la atribución competencial a favor de los Territorios Históricos en relación con el régimen tributario, puesto que así resulta del marco constitucional y estatutario vigente, cuyos preceptos fundamentales hemos transcrito con anterioridad, pero cuyas conclusiones pueden remarcarse ahora si destacamos cuál es la interpretación que tanto el legislador como la jurisprudencia han establecido al respecto.

Es evidente que el Concierto Económico, como disposición paccionada en que se concreta el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales vascos, atribuye en exclusiva a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a sus instituciones privativas las competencias para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

Pero ha sido el propio legislador orgánico el que, con ocasión de la tramitación de la Proposición de Ley Orgánica remitida por el Parlamento Vasco a instancias de las Juntas Generales de Bizkaia sobre el régimen impugnatorio de las Normas Forales a través de las que los Territorios Históricos ejercitan sus competencias fiscales, que ha dado lugar a la aprobación y entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, ha resumido el estado de la cuestión en relación con los titulares de las competencias tributarias en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como resulta de los siguientes apartados de su exposición de motivos:

*“La disposición adicional primera de la Constitución proclama que ésta «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», y añade que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los estatutos de autonomía».*

*De acuerdo con ello, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco reconoce en su artículo 3 a «cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco» la facultad de «en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno», reconocimiento que reitera el artículo 24.2 y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo (artículo 37.2), en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar (artículo 25.1: «El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa..., sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente estatuto»).*

*A ese núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos pertenecen destacadamente el sistema fiscal (artículos 37.3.f del Estatuto, y 40 y 41, a los que aquél se remite), que es propio de cada uno de ellos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios», lo que supone que «las Instituciones*

competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (artículo 41.2.a).

*De ello 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.*

*Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultan, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, situación ésta que contrasta abiertamente con las normas fiscales del Estado, que tienen rango de ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el artículo 162 de la Constitución considera legitimados.*

*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".*

De lo expuesto se deduce que las Leyes del Parlamento Vasco, lo mismo que las Leyes de las Cortes Generales, no tienen capacidad para regular el régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pues existe una reserva exclusiva de la competencia en favor de sus Juntas Generales y Diputaciones Forales, convirtiéndose, por tanto, en inconstitucionales y contrarias al Estatuto de Autonomía cualesquiera intentos de regular por Ley del Parlamento Vasco o de las Cortes Generales cuestiones referentes al régimen tributario, con la salvedad, obviamente, de que puedan cumplir todos los requisitos para establecer un tributo propio de la Comunidad Autónoma, pero hay que tener presente que es el único supuesto en el que las Instituciones Comunes pueden regular esta materia, y dada que la atribución de la competencia a los Territorios Históricos es general, sus restricciones deben interpretarse en sus términos estrictos.

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo también había dejado sentado a lo largo del tiempo las peculiaridades normativas de los Territorios Históricos de

la Comunidad Autónoma del País Vasco y la atribución en exclusiva a los Territorios Históricos de su capacidad normativa en materia fiscal.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004<sup>14</sup> razona lo siguiente en sus fundamentos jurídicos séptimo a noveno:

“SÉPTIMO.

*El contraste de las NN.FF. con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido reconocimiento expreso de los derechos históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril, al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos, acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario ( SSTS de 20 y 27 de noviembre de 1999, 24 de enero de 2000).*

*El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), aprobado por LO 3/1979, de 18 de diciembre, cuyo artículo 41 dispone, por un lado, que la relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.*

*Por tanto, tras un principio general –la reafirmación del sistema foral tradicional–, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.*

*En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo) que, en su artículo 2, atribuyó a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).*

*De esta forma la jurisprudencia de esta Sala ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributario foral del País Vasco:*

*a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).*

*b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).*

---

<sup>14</sup> A la que posteriormente haremos referencia por motivos muy diferentes, puesto que no solamente se preocupó de recordar el régimen jurídico básico de la autonomía normativa del Concierto Económico sino que patinó de una manera muy evidente en la espinosa cuestión de las ayudas de estado de carácter fiscal y la selectividad regional.

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Substancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupo», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

#### OCTAVO

El régimen de la Ley del Concierto permite distinguir dos grupos diferentes de tributos:

a) Tributos concertados de normativa autonómica.

Entre ellos, la Ley del Concierto incluye expresamente el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio.

Y el artículo 7.6 del Concierto establece que «No obstante..., las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior».

El impuesto sobre sociedades, a tenor del art. 17 de la Ley del Concierto, ofrece un carácter mixto, pues es definido como tributo concertado de normativa autonómica para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y concertado de normativa común en los demás casos.

b) Tributos concertados de normativa común.

En los impuestos indirectos la regla general, según el art. 27. Uno, es que se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en los números siguientes de dicho artículo en cuanto a los Impuestos sobre el Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre las Primas de Seguros y los Impuestos Especiales.

En este contexto, la Jurisprudencia de esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre diferentes problemas suscitados por la obligada compatibilidad entre la potestad normativa de las instituciones de los Territorios históricos en el ámbito tributario y la Ley del Concierto, pronunciamientos estos que conviene recordar como demostrativos de una línea de doctrina jurisprudencial consolidada. Así:

–La sentencia de 28 de octubre de 1995 resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto, constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6º de la STC 76/1988, de 26 de abril recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos.



–La sentencia de 12 de septiembre de 1996 (impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas) destaca que este tributo se rige por la normativa común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio, por disposición del art. 16, párrafo segundo de la Ley del Concierto.

En esta sentencia se declara que las Normas forales no son meras disposiciones de naturaleza meramente instrumental o gestora, pues sus reglas constituyen normas sustantivas con rango y trascendencia igual a las del Estado que no correspondan a su Parlamento.

–La sentencia de 23 de diciembre de 1996 (dictada a propósito del impuesto sobre sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley.

–La sentencia de 8 de marzo de 1997 declaró la nulidad de la Norma Foral 68/1987, de 22 de diciembre, por el que se creó la tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, por falta de audiencia de las entidades representativas de los intereses afectados por la Norma.

–La sentencia de 26 de marzo de 1997 (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) analizó el impuesto general sobre el tráfico de las empresas como impuesto indirecto de normativa común y recordó que, hasta tanto se dictaran las disposiciones forales precisas para la aplicación de la Ley del Concierto, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales en todo caso tendrán carácter de Derecho supletorio, todo ello en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto 12/1981, de 13 de mayo.

–La sentencia de 13 de octubre de 1998, en un recurso directo interpuesto también por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 de las Juntas Generales de Guipúzcoa, proclamó que el régimen fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con otras Comunidades Autónomas, tales como Canarias y Navarra, y que en el caso del País Vasco y Navarra, tales peculiaridades tienen reflejo en el sistema de conciertos o convenios. Sin perjuicio de lo cual estimó que se habían producido en dicha Norma violaciones del principio de legalidad que afectaban a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, Sociedades, Renta de las Personas Físicas, Actividades Comerciales e Industriales, Contribución Territorial Urbana y restantes tributos de las Corporaciones Locales, que además hubieran supuesto una infracción del art. 52 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, de no haber mediado una obligación de reembolso por el Estado a las empresas que se establecieran en otros Estados de la Unión Europea para compensar las diferencias existentes entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales vascos.

–La sentencia de 28 de mayo de 1998 recordó, en materia del impuesto sobre actos jurídicos documentados, la importancia de los llamados «puntos de conexión» –para decidir cuándo correspondía a las Diputaciones Forales la exacción del tributo–, que se desarrollan en el art. 31 de la Ley del Concierto.

–La sentencia de 14 de mayo de 1998 destaca que las Diputaciones Forales son una Institución de régimen especial privativo, que impide considerarlas, obviamente, como una Institución de régimen local, como reconoce la propia Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril, en su Disposición Adicional Segunda y también el Real Decreto Legislativo 781/1986, cuyos artículos 273 y 292, al regular las Licencias fiscales, excepcionan expresamente los regímenes tributarios del País Vasco y de Navarra, sin que ello quiera decir que los órganos forales estén exceptuados de los principios comunes en la materia del procedimiento de elaboración de disposiciones generales, tales como el principio de audiencia, y en general los que se recogían en los artículos 129 y 130 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, vigentes aún a la sazón en virtud de la Disposición Derogatoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

–La sentencia de 20 de noviembre de 1999, en la que se examinó la legalidad de una norma relativa a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, declaró la nulidad del art. 4, apartado 7, de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, de las Juntas Generales de Vizcaya, en cuanto estableció una exención, en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, en favor de los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

NOVENO

En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las NN.FF.

En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio texto constitucional al Estado (art. 62.2) y a la Comunidad Autónoma [arts. 152.1 y 153.a]. La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983, de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normativa para dictar NN.FF. (art. 8), señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2). Y, sin embargo, en virtud de la cláusula constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del EAPV y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido artículo 41.2.

Por ello el principio de reserva de Ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el artículo 31.3 CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 LTH reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las NN.FF. de que se trata.

En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional".<sup>15</sup>

Otra perspectiva complementaria en cuanto a la categorización de las Juntas Generales de los Territorios Históricos y su poder normativo nos la ha ofrecido también el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2009, en cuyo fundamento de Derecho tercero argumenta lo siguiente:

*"De la normativa reseñada claramente se deduce que sólo son Administración Pública las Juntas Generales en actos y disposiciones en materia de personal y de gestión patrimonial pero no cuando actúan su potestad normativa en materia tributaria.*

*Sin embargo, la Sala de Instancia, aunque no cuestiona el alcance de las disposiciones adicionales citadas, pone en duda que la adición interpretativa alcance a las previsiones del conflicto interadministrativo del art. 44 , cerrando la vía del previo requerimiento cuando de lo que se trata es de la pretensión de una Administración de que se derogue una disposición general de rango inferior a la Ley procedente de uno de los órganos o instituciones incluidos en el art. 1.3 . Para la Sala " a estos efectos la expresión Administraciones Públicas tiene un sentido más general que no debe excluir esa posibilidad de requerimiento de derogación y búsqueda de previa composición entre los contendientes y superación de litigios, sino que debe englobar a los sujetos pasivos del proceso que designa el artículo 21.1 a) en la medida en que sean autores de la disposición impugnada".*

*Esta interpretación no puede ser compartida.*

*La Constitución Española reconoce las peculiaridades históricas que por razón del territorio se dan en ciertas áreas geográficas y así lo establece en su Disposición Adicional Primera en relación a los Territorios Históricos del País Vasco y a Navarra, lo que deriva en el*

---

<sup>15</sup> El énfasis y el subrayado son nuestros.

establecimiento de un sistema de financiación peculiar que los singulariza respecto al resto de Comunidades Autónomas.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, recogiendo el art. 37 las competencias de los órganos forales, entre las que figuran las relativas al régimen tributario.

Reconocida potestad tributaria a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos, la naturaleza de las Normas Forales ha suscitado una gran controversia, estando sometido el producto normativo de las Juntas Generales, por la falta de una previsión expresa en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales, al control de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para hacer efectivas las exigencias de tutela judicial art. 24.1 CE y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos.

Ahora bien, esta circunstancia no puede ser determinante para aplicar a las Juntas Generales lo previsto en el art. 44 de la Ley de la Jurisdicción, porque no son Administración Pública cuando actúan su potestad normativa regulando el régimen tributario. El referido precepto contempla los litigios entre Administraciones Públicas, no entre una Administración Pública y el órgano legislativo foral competente, por lo que el plazo de impugnación debe computarse, tratándose de impugnación de Normas Forales de las Juntas Generales, desde la publicación en el Boletín Oficial correspondiente.

Así las cosas, hay que reconocer que el recurso contra la Norma Foral 11/2000, publicada el 30 de diciembre de 2000, por haberse interpuesto el 14 de mayo de 2001, resulta inadmisibile.

Procede, pues, estimar el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia y, por las mismas razones declarar la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo promovido por el Estado".<sup>16</sup>

La propia Comisión Arbitral prevista en el artículo 39 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco tiene pocas dudas respecto a qué institución es la competente en materia tributaria, e incluso, en materias conexas derivadas del propio Concierto Económico, como puede verse en los razonamientos que se transcriben a continuación, de su Resolución 2/2003, de 17 de marzo de 2003, dictada por el Pleno de la misma en la Cuestión de Competencia 2/2002, planteada por el Gobierno Vasco respecto al Proyecto de Norma Foral Presupuestaria de Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia:

"1.º La presente Cuestión de Competencia planteada por el Gobierno Vasco en relación con el Proyecto de Norma Foral Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia -que reivindica para sí (excepción hecha del contenido de sus artículos 26 y 55) la competencia inicialmente ejercida por el Territorio Histórico de Bizkaia-, requiere de la Comisión Arbitral que clarifiquemos la titularidad de la competencia controvertida (según el art. 44 LCA).

A este respecto, tanto el Gobierno Vasco, por un lado, como las Juntas Generales y la Diputación Foral de Bizkaia, por otro, están de acuerdo en que la regulación del régimen presupuestario de las entidades locales se inserta en el ámbito de lo propio de las "Haciendas Locales" y éstas, a su vez, se integran en el título competencial sobre "régimen local", del que la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva, sin perjuicio de lo establecido en el art. 149.1.18 CE (según dispone el art. 10.4 EAPV).

A partir de aquí las interpretaciones divergen puesto que, para el Gobierno Vasco, al no haber atribución específica a los Territorios Históricos y ser la materia presupuestaria nítidamente deslindable de la tributaria (donde sí tienen competencias las Instituciones Forales), la consecuencia inexorable es la entrada en juego de la cláusula de cierre establecida en y para la distribución competencial interna, a tenor de la cual, "es de la competencia de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma la legislación y la

---

<sup>16</sup> El énfasis y el subrayado es nuestro.

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" (art. 6.1 LTH).

Sin embargo, tanto para las Juntas Generales como para la Diputación Foral, el establecimiento del régimen presupuestario al que deben someterse las entidades locales del Territorio Histórico de Bizkaia debe encuadrarse en el ámbito de las Haciendas Locales, el cual, con una raíz claramente foral pero con apoyo en los textos legales que actualizan el régimen foral (tanto el Estatuto de Autonomía como la Ley de Territorios Históricos como, sobre todo, el Concierto Económico), encuentra perfecto acomodo, a su entender, entre las competencias de los Órganos Forales.

[...]

3.º Tras lo que se acaba de señalar estamos ya en mejor situación para decidir si la competencia sobre regulación presupuestaria (y materias conexas) debe corresponder a las Instituciones Comunes o a los Órganos Forales, sobre lo que podemos adelantar ya que corresponde a los Territorios Históricos tal cuestión, según la motivación que ahora procede explicitar.

A) En primer lugar, la disposición adicional segunda 1 LTH establece de manera clara que "las Diputaciones Forales, en el ejercicio de las facultades de tutela financiera que legalmente les corresponden sobre sus municipios, deberán garantizar, para el conjunto de los mismos, un nivel de recursos que, en ningún caso será inferior al que correspondiese al Territorio por aplicación de la legislación de régimen común sin perjuicio de la facultad de las Diputaciones Forales para efectuar la distribución de dichas cantidades con los criterios que estimen convenientes (...)". Así, pues, tenemos aquí expresamente encargado a las Diputaciones Forales uno de los aspectos más importantes de los que conforman la tutela financiera: la garantía de suficiencia económica, esto es, lo referente al nivel de sus ingresos.

B) Desde la perspectiva estatal, ateniéndonos exclusivamente al régimen local (y, más concretamente a las Haciendas Locales), tenemos que la norma de cabecera del sistema normativo postconstitucional -esto es, la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local- salva la especificidad foral en materia económico financiera municipal a favor, en principio, de los Territorios Históricos con remisión expresa al Concierto Económico ("Los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones locales, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 115 de la presente Ley y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma"; disp. adic. segunda 6).

De igual manera, la Ley estatal de Haciendas Locales (una de cuyas notas características es la de su "carácter de complementaria" de la anterior; Exp. de Motivos II y art. 1.1), salva asimismo expresamente la especificidad foral en esta materia con remisión expresa al Concierto Económico también ("Los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones locales, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 77/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma"; disp. adic. decimoctava).

C) Las mencionadas salvedades sobre la cuestión que nos ocupa, con su común remisión normativa, nos llevan derechamente al Concierto Económico y, más específicamente, a su art. 48 quinto LCE (cuyos términos textuales se han recogido más arriba), donde debemos interpretar que, en la materia presupuestaria, como integrante de la tutela financiera sobre las entidades locales, las Instituciones competentes son también las de los Territorios Históricos. Así resulta lo más coherente con el sistema en su conjunto, con estas remisiones específicas y así no sólo lo permite la dicción literal del art. 48 quinto LCE sino que además lo aconseja, teniendo en cuenta la referencia a que las Entidades Locales vascas no pueden tener un nivel de autonomía inferior al que tengan las de "régimen común", que ha de entenderse como contradistinción con las de "régimen foral" (conduciéndonos este último a las facultades de tutela financiera de los Territorios Históricos).

D) Que los Territorios Históricos sean los que tengan la competencia también para establecer la regulación presupuestaria a la que deben atenerse las entidades locales resulta la interpretación más coherente con el sistema en su conjunto, como se acaba de señalar. Además, no se trataría de forzar voluntaristamente una coherencia desde fuera a un sistema normativo que no la tuviera, sino que la solución interpretativa aquí arbitrada se apoya en sólido firme normativo, como hemos señalado.

4.º Esta interpretación, por otra parte, no supone un indebido desplazamiento de competencia alguna de las Instituciones Comunes, puesto que -como bien insiste el Gobierno Vasco- tal competencia se habría derivado, en su caso, de la cláusula de cierre del art. 6.1 LTH, esto es, si no hubiese sido deducible atribución competencial (explícita o implícita) a los Territorios Históricos y ya hemos visto que, sobre todo, el Concierto Económico (en su redacción actual), implica el reconocimiento de tal competencia normativa, además de resultar lo más coherente con el sistema en su globalidad. Recuérdense a estos efectos tres aspectos relevantes: a) que el Concierto Económico es un mecanismo normativo válido para la actualización del régimen foral; b) que en su proceso de "concertada" elaboración el Gobierno Vasco no está ausente; y c) que la Ley de Territorios Históricos, entre otras, asume como competencia exclusiva de los Territorios Históricos "en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico" (art. 7.a.6 LTH). No se trata, por tanto, de extralimitar las posibilidades de la Ley del Concierto (como parece querer decir el Gobierno Vasco, cuando pretende acotar su contenido a los aspectos exclusivamente tributarios), sino que tal instrumento normativo es un medio apto para solucionar la controversia competencial sobre esta cuestión.

Adicionalmente se puede añadir -y ya que todas las partes han mencionado la disposición adicional tercera de la Ley del Concierto Económico ("Las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya tendrán las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y que, en virtud del proceso de actualización general del régimen foral previsto en la disposición adicional primera de la Constitución se consideran subsistentes, sin perjuicio de las bases a que hace referencia el artículo 149.1.18 de la Constitución")- que el reconocimiento de competencias forales sobre la actividad presupuestaria municipal tampoco resulta una cosa históricamente insólita (al menos, desde la Real Orden de 12 de septiembre de 1853), aunque es cierto que ahora debe tener un alcance y unas limitaciones evidentemente distintas a otros momentos (*mutatis mutandis* puede resultar también de alguna utilidad lo dicho por el Tribunal Constitucional sobre el alcance de las competencias históricamente asumidas en su Sentencia núm. 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 4). Pero encaja con naturalidad en la imagen (cambiante y adaptable) de la foralidad y de las relaciones de las Diputaciones con los municipios, salvados en todo caso -se insiste- los condicionamientos constitucionales (fundamentalmente, el respeto a la autonomía local)".

En este caso la materia no era exactamente la tributaria, pero resultó evidente que la Comisión Arbitral, la representación del Gobierno Vasco y la de la Diputación Foral coinciden en atribuir la competencia tributaria a los Territorios Históricos y no a las Instituciones Comunes al corresponder todas las competencias derivadas del Concierto Económico a las citadas instituciones forales y no entrar en juego, por tanto, atribución residual alguna a favor de las Instituciones Comunes como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Territorios Históricos.

Con posterioridad, la Comisión Arbitral sí se ha pronunciado expresamente sobre la titularidad de la competencia tributaria, ya que lo ha tenido que hacer en la Decisión 1/2011, de 13 de mayo de 2011, relativa a las cuestiones de competencia planteadas por las Diputaciones Forales de Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, en relación con la Proposición de Ley de Apoyo a los Emprendedores y a la Pequeña Empresa del País Vasco, en la que puede leerse lo siguiente:

“Sexto.- La regulación sobre el sistema financiero-tributario de la Comunidad Autónoma del País Vasco se contiene, en lo que aquí interesa, en el artículo 41 del Estatuto, en el que se establece que las relaciones en el orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma se regirán de acuerdo al sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios (apartado 1). Seguidamente, se procede a establecer una serie de principios y bases a los que se acomodará el referido sistema de relaciones con el Estado en materia tributaria. Entre ellos, se establece que las «Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario», para lo que deberán atender a la estructura general impositiva del Estado, así como a las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado que se contengan en el propio Concierto «y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades -de coordinación, armonización fiscal y colaboración- dentro de la Comunidad Autónoma [artículo 41.2.a)]. Asimismo, el Estatuto establece que la «exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección» [artículo 41.2.b)].

Esta regulación estatutaria es recogida de forma exacta, en los dos elementos que la integran, en el artículo 1 del Concierto Económico actualmente vigente, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo.

La atribución de competencia a los Territorios Históricos en el orden tributario se reitera en el artículo 7.a.6 de la Ley de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos (Ley 27/1983, de 25 de noviembre, comúnmente conocida como Ley de Territorios Históricos), en el que se establece que corresponden a la competencia exclusiva de los Territorios Históricos «las establecidas en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y, en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley de Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario».

De la regulación estatutaria y legal transcrita resulta que las competencias para el establecimiento y regulación de los tributos, en el seno de la Comunidad Autónoma corresponden a los Territorios Históricos, en el marco establecido por la Ley de Concierto Económico y dentro de los límites que, en su caso, establezcan las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración que se determinen por el Estado en la Ley de Concierto o que dicte el Parlamento Vasco.

Séptimo.- El sistema tributario de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en cualquier caso, no queda limitado necesariamente al sistema de Concierto Económico, en cuyo ámbito, como se ha visto, la capacidad para regular los tributos y su gestión corresponde a los Territorios Históricos, en los límites en que la Ley del Concierto determine respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema. La Comunidad Autónoma tiene la capacidad de establecer tributos propios. En este supuesto, el artículo 42.b) del Estatuto de Autonomía atribuye a las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma la competencia para su establecimiento y, en consecuencia, para su regulación. Lo que significa que el sistema interno de la Comunidad Autónoma no impide, de forma total y absoluta, el ejercicio de competencias tributarias por parte de las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma. Pero se trata de un supuesto que no tiene relevancia en la cuestión que nos ocupa, dado que resulta evidente que las «medidas fiscales» a que hace referencia la Proposición de Ley impugnada en ningún caso están dirigidas al establecimiento, a través del Plan de Apoyo a Emprendedores y Pequeña Empresa, de nuevos tributos, como tributos propios de la Comunidad Autónoma. Por otra parte, la Comunidad no ha establecido ningún tributo propio que tenga relevancia en el ámbito que nos ocupa. Por ello, en lo que aquí interesa, nos encontramos estrictamente dentro del sistema de Concierto Económico, en el que las competencias reguladoras y de gestión corresponden a los Territorios Históricos.

Octavo.- La competencia de los Territorios Históricos para establecer, regular y gestionar los tributos dentro del sistema de Concierto Económico, ciertamente, no es una competencia carente de límites. En primer lugar, el Estatuto establece la obligación de que el establecimiento y regulación del sistema tributario dentro de su respectivo Territorio sea realizado «atendiendo a la estructura general impositiva del Estado» [artículo 41.2.a)]. Lo que significa que la Ley del Concierto Económico establece los tributos que, integrantes del sistema tributario del Estado, tienen carácter de tributos «concertados», distinguiendo entre éstos, los que son de «normativa autónoma» y los que son de «normativa estatal».

Además, como ya se ha dicho, la capacidad de regulación de los tributos queda limitada por la capacidad de establecimiento de normas de coordinación, armonización

fiscal y colaboración, no solo por el Estado, en la propia Ley del Concierto Económico sino, también, por el Parlamento Vasco.

Noveno.- A partir de estas precisiones, la cuestión radica en determinar si la previsión contenida en el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley impugnada, según la cual el Plan de Apoyo a Emprendedores y Pequeña Empresa contendrá «medidas de carácter fiscal» destinadas a impulsar un marco económico que facilite la creación de empresas, constituye un supuesto de establecimiento o regulación de un elemento integrante del régimen tributario que, de acuerdo con lo señalado, corresponda a la competencia de los Territorios Históricos.

En este sentido, la primera cuestión que hay que precisar es si la previsión contenida en el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley impugnada supone que se vayan a establecer, directamente, «medidas de carácter fiscal» en un instrumento cuya aprobación corresponde a las Instituciones Comunes, con pretensión de producir efectos por sí misma o si, como sostiene el Grupo Popular Vasco, se trata, exclusivamente, de «promover», ante los Órganos Forales competentes para la aprobación de la normativa fiscal, la adopción de determinadas medidas, cuya efectiva materialización dependería exclusivamente de la voluntad de estos últimos, que mantendrían su plena libertad en el ejercicio de la competencia para el establecimiento y regulación de los tributos. Y, a los efectos de que el Gobierno «promueva» la adopción de aquellas medidas, se recurre al Órgano de Coordinación Tributaria, para que proponga las medidas que le parezcan más adecuadas.

El artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley impugnada se refiere a la aprobación de un «Plan de apoyo a emprendedores y pequeña empresa» con el objetivo de «promover un marco económico que facilite la creación de empresas en la Comunidad Autónoma del País Vasco». Objetivo que debe lograrse «a través de medidas de carácter fiscal», integradas en un Plan que debe ser aprobado por el Parlamento Vasco. Lo que significa que es el Plan el que establece las «medidas fiscales» con las que se trata de conseguir los objetivos establecidos en él. Lejos, por tanto, de la interpretación sostenida por el Grupo Popular Vasco, en el sentido de que se trate de meras propuestas promovidas por el Gobierno Vasco ante los Órganos Forales de los Territorios Históricos. Unas medidas que forman parte de un Plan aprobado por el Parlamento Vasco no pueden reducirse a la consideración de meras propuestas del Gobierno a las Juntas Generales de los Territorios Históricos para la adopción -solo si así lo consideran oportuno-, de disposiciones reguladoras de la relación tributaria de determinados sujetos en el ámbito de distintos tributos.

Por lo demás, el relato que de la intervención del Órgano de Coordinación Tributaria realiza el Grupo Popular Vasco poco tiene que ver con el previsto en la Proposición de Ley, así como con los antecedentes que trae a colación para reforzar su interpretación. Los supuestos a que se hace referencia en el escrito de alegaciones son, todos ellos, ejemplos de la relación propia de un sistema parlamentario en el que el Parlamento ejerce la labor de impulso y control de la acción de Gobierno. En ellos el Parlamento insta al Gobierno a mantener una actitud o a impulsar una propuesta determinada en un órgano -el Órgano de Coordinación Tributaria- del que forman parte miembros del Gobierno. En la Proposición de Ley impugnada nos encontramos en un terreno radicalmente diferente. Se trata -siguiendo la argumentación sostenida por el Grupo Popular Vasco- de que el Órgano de Coordinación Tributaria, como tal -es decir, incluyendo a los miembros que representan a las Diputaciones Forales-, proponga al Gobierno las medidas que el Gobierno tendría que promover ante los Órganos Forales de los Territorios Históricos; lo que haría a través de una Ley del Parlamento.

El Órgano de Coordinación Tributaria no es un órgano de las Instituciones Comunes, sino un órgano de coordinación y colaboración interinstitucional. Y el Plan de Apoyo a los emprendedores y pequeña empresa, tal y como está diseñado en la Proposición de Ley impugnada, es un instrumento de las Instituciones Comunes, sin que ello sea desmentido por la previsión de la participación de representantes de las Diputaciones Forales en un órgano consultivo como el Consejo Vasco de Apoyo a Emprendedores y Pequeña Empresa. Respecto a su contenido, las «medidas de carácter fiscal» a que hace referencia la Proposición de Ley impugnada, se refieren, necesariamente, a cuestiones relativas a la regulación de los tributos que afecten a la creación y funcionamiento de la actividad empresarial, a fin, como se expresa en la misma Proposición de Ley, de facilitar la creación de empresas. Esa previsión necesariamente se refiere a la regulación de elementos concretos de la obligación tributaria que afecten, por razón de su actividad económica, a los emprendedores y a la pequeña empresa. Y, necesariamente, en los términos del sistema tributario de la Comunidad Autónoma, tendrían que tratarse de elementos relativos a tributos concertados en los que corresponderá a los Territorios Históricos la gestión y,

además, la regulación -si se trata de tributos de normativa autónoma-. En la Comunidad Autónoma de Euskadi, por tanto, en el estado actual, las medidas fiscales a que se refiere la Proposición de Ley, solo pueden ser adoptadas por los Órganos Forales de los Territorios Históricos. Se trata, en todo caso, de una interpretación que comparte el Grupo Popular Vasco, autor de la Proposición de Ley.

Hay que tener en cuenta que la previsión contenida en el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley puede conectarse no solo con los tributos que podríamos denominar «generales» de las Haciendas Forales, sino también, de forma muy especial, con algunos tributos propios de las Haciendas Locales. Hay que plantearse, por tanto, si en este ámbito, las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma disponen de capacidad para afectar a la regulación de los tributos locales que puedan tener relación con el fomento de la creación de empresas.

La Ley del Concierto Económico, en este sentido, incorpora los tributos locales en el mismo sistema de Concierto Económico, contemplándolos, en toda su extensión -incluso la posibilidad de establecimiento de «otros tributos locales»- como tributos de «normativa autónoma» cuya regulación corresponde a los Territorios Históricos (artículos 39 y siguientes de la Ley del Concierto Económico). En consecuencia, cualquiera que sea el tipo de tributo al que afecten las «medidas fiscales» a que hace referencia el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley impugnada, la competencia corresponde a los Territorios Históricos, salvo que se estableciese en este ámbito algún tributo propio de la Comunidad Autónoma; lo que no es el caso en el momento presente.

Finalmente, habría que clarificar si la previsión contenida en el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley impugnada es una manifestación de la previsión contenida en el Estatuto de Autonomía acerca de la capacidad del Parlamento Vasco de establecer normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración en materia tributaria, en la medida en que es un límite a la capacidad reguladora de los Territorios Históricos en materia tributaria.

El reconocimiento al Parlamento Vasco de la capacidad para dictar normas al fin de establecer la coordinación, armonización fiscal y colaboración tiene una importancia cualitativa de gran calado, que no se puede minusvalorar, por la incidencia que puede tener en el ámbito de una competencia que, por decisión estatutaria, corresponde a los Territorios Históricos. Precisamente, el Grupo Popular Vasco interpreta la disposición contenida en el artículo 12.3.a) -en relación con el artículo 16.1- de la Proposición de Ley impugnada como una manifestación de la función de coordinación que pueden asumir, de acuerdo con el Estatuto de Autonomía, las Instituciones Comunes.

Al tratarse de la previsión de una norma que hace referencia al establecimiento de medidas fiscales para el fomento de la creación de empresas, es evidente que no puede tratarse del ejercicio de la capacidad del Parlamento Vasco de establecer normas de coordinación y de colaboración. Y ello porque, en el caso que nos ocupa, la función de coordinación reservada a las Instituciones Comunes por el Estatuto de Autonomía es una función aislada de la titularidad de otras competencias -de carácter general o preeminente- en la misma materia. Se inserta en un contexto en el que la titularidad de la competencia les corresponde exclusivamente a los Territorios Históricos.

Las limitaciones de la función de coordinación y colaboración que corresponde a las Instituciones Comunes de acuerdo con lo establecido en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía pueden quedar más claras si las comparamos con las establecidas en el artículo 156 de la Constitución -en el que se precisa que las Comunidades Autónomas pueden ejercer su autonomía financiera en coordinación con la Hacienda estatal-. En este último supuesto, la función de coordinación está vinculada a la titularidad de una competencia general y preeminente relativa al establecimiento del sistema tributario general -la competencia del Estado sobre la Hacienda General, establecida en el artículo 149.1.14 de la Constitución-, frente al que los tributos que puedan establecer las Comunidades Autónomas tienen exigencias de compatibilidad. A estos efectos, el Estado puede imponer determinadas exigencias de coordinación que condicionan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (ver STC 104/1988, de 8 de junio, FJ 4.º; STC 14/2004, de 12 de febrero, FJ 7.º; STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8.º; y, recientemente, STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 130).

No es el caso de la función de coordinación que corresponde a las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en el ámbito del régimen del Concierto Económico, en el que éstas carecen de cualquier otra competencia -al margen de las de coordinación, colaboración y armonización-. En nuestro caso, la función de coordinación está dirigida a la



coordinación del ejercicio de competencias que, de forma completa -en lo que aquí importa- corresponden a otros entes (los Territorios Históricos). Y persigue lograr una homogeneidad estructural y técnica de los sistemas tributarios de los tres Territorios Históricos que, a pesar de las diferencias que pueda haber en la regulación de los distintos tributos, permita hablar de un sistema tributario coherente y homogéneo en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el que las diferentes partes puedan comunicarse y relacionarse entre sí. Por ello, debe ser entendida en el sentido ya establecido por el Tribunal Constitucional, con carácter general, como la «fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta» de las instituciones en el ejercicio de sus respectivas competencias, para permitir la integración del conjunto del sistema (ver STC 32/1983, de 28 de abril, FJ 2.º).

La previsión en una Ley de medidas de carácter fiscal, que estableciesen especialidades en la relación tributaria cuando los sujetos son pequeñas empresas o emprendedores individuales, en el ámbito de los tributos que se integran en el sistema del Concierto Económico, no puede ser subsumido en el ejercicio de la función de coordinación que el Estatuto de Autonomía atribuye en el ámbito tributario a las Instituciones Comunes, pues trasciende el ámbito propio de la coordinación.

El único supuesto en el que, hipotéticamente, podría encajar una disposición que entra en la regulación de los elementos de un tributo es el que hace referencia al ejercicio de la capacidad para establecer normas de armonización fiscal.

El Grupo Popular Vasco, ciertamente, niega que la disposición objeto de análisis pretenda ser un supuesto de ejercicio de la capacidad de dictar normas de armonización. Pero, en todo caso, es necesario precisar si la interpretación de la disposición impugnada, a la luz de su literalidad y de su inserción sistemática, coincide con la manifestada por el grupo proponente.

En este ámbito, lo primero que hay que precisar es que, como acertadamente subraya la representación de la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones, la competencia de armonización fiscal que el artículo 41 del Estatuto de Autonomía atribuye al Parlamento Vasco exige, como presupuesto lógico, el reconocimiento de la titularidad de la competencia tributaria a los Territorios Históricos. La atribución a un determinado ente o institución de una competencia de armonización solo tiene sentido cuando la competencia, con carácter de principio, pertenece a una pluralidad de entes o instituciones diferentes, cuyo ejercicio puede tener resultados contrarios al interés general, en cuyo supuesto tiene sentido el ejercicio de la competencia de armonización, para salvaguardar el interés general que resulta afectado como consecuencia de un determinado ejercicio dispar por parte de los entes o instituciones titulares de la competencia.

Como afirmó el Tribunal Constitucional en la Sentencia sobre el Proyecto de Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico (STC 76/1983, de 5 de agosto) las normas armonizadoras solo pueden venir a complementar, no a suplantar, las demás previsiones sobre la distribución de competencias. La competencia de armonización no es una competencia ordinaria, sino extraordinaria, porque es una forma de incidir en el ámbito de competencias que corresponden a la titularidad de otros entes. Lo que significa que el ejercicio de la competencia armonizadora debe ser expreso, es decir, debe manifestar expresamente que se trata de un supuesto de ejercicio de la competencia de armonización; y debe explicitar los motivos que justifican su ejercicio, en garantía del interés general, en cuya apreciación, sin duda, existe, necesariamente, un margen de apreciación política. La Comunidad Autónoma ha dictado ya, en este sentido, una Ley de armonización de carácter, podríamos decir «básico» -Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, modificada por la Ley 4/1998, de 6 de marzo- en la que se establecen los elementos que pueden ser objeto de armonización en distintos impuestos, a los efectos de que la normativa de los Territorios Históricos no produzca distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos entre las instituciones del conjunto de la Comunidad Autónoma.

En la previsión contenida en el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley impugnada no concurren ninguna de estas condiciones, por lo que no puede considerarse -ni parece que sea esa la pretensión de la previsión indicada- como un supuesto de ejercicio por parte del Parlamento Vasco de la capacidad de dictar normas de armonización en el ámbito tributario que le reconoce el artículo 41.2.a) del Estatuto.

En consecuencia, el Parlamento Vasco carece de competencia para establecer «medidas fiscales» destinadas al fomento de la creación de empresas, por afectar a la competencia para el mantenimiento, establecimiento y regulación de los tributos que integran el sistema de Concierto Económico, que corresponden a la titularidad de los Territorios Históricos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco y, de forma concordante, en el artículo 1 de la Ley del Concierto económico y en el artículo 7.a.6 de la Ley de Territorios Históricos. Lo que supone, al mismo tiempo, la falta de competencia del Parlamento Vasco para establecer la previsión de un instrumento de planificación, como el Plan de Apoyo a Emprendedores y Pequeña Empresa, en el que deban contenerse «medidas fiscales» en este ámbito, en la medida en que, tratándose de una Ley del Parlamento, las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma estarían ejerciendo una competencia en el ámbito tributario cuya titularidad corresponde a los Territorios Históricos.

Por todo ello, la previsión contenida en el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley de apoyo a los emprendedores y a la pequeña empresa del País Vasco no se adecúa a la distribución de competencias entre Instituciones Comunes y Forales establecida en el Estatuto de Autonomía.

Décimo.- El artículo 16.1 de la Proposición de Ley impugnada prevé que la propuesta de las medidas fiscales a que hace referencia el artículo 12.3.a), que ya hemos analizado, sea realizada por el Órgano de Coordinación Tributaria, que la trasladará a un órgano de nueva creación, el Consejo Vasco de Apoyo a Emprendedores y Pequeña Empresa, cuyo establecimiento, composición y funciones se contienen en los artículos 21 y siguientes de la Proposición de Ley impugnada. La elaboración del Plan de Apoyo a que se refiere el artículo 12 corresponderá al Gobierno Vasco, que lo trasladará al Parlamento Vasco, para su debate y aprobación (artículo 12.2).

La Proposición de Ley impugnada presenta algunas indeterminaciones sobre la relación entre la propuesta que correspondería elaborar al Órgano de Coordinación Tributaria, la función del Consejo Vasco de Apoyo a Emprendedores y Pequeña Empresa - configurado como órgano de carácter estrictamente consultivo- y la elaboración de la propuesta de Plan de apoyo a emprendedores y pequeña empresa por parte del Gobierno Vasco.

En cualquier caso, a los efectos de la presente Cuestión de Competencia, a esta Comisión Arbitral le corresponde determinar si la previsión contenida en el artículo 16.1 de la Proposición de Ley impugnada por la que se atribuye al Órgano de Coordinación Tributaria la función de proponer las ayudas fiscales destinadas a cumplir los objetivos del Plan de Apoyo a Emprendedores y Pequeña Empresa se adecua a la distribución de competencias entre las Instituciones Comunes y Forales establecida en el Estatuto o si modifica o afecta al sistema competencial a la distribución de competencias entre las Instituciones Comunes y Forales establecida en la legislación en vigor, tal y como establece el artículo 54 de la Ley reguladora. Lo que significa que no corresponde a esta Comisión Arbitral determinar otras cuestiones, como la idoneidad -o falta de ella- de un Órgano de Coordinación para asumir funciones de propuesta u otras que se han manifestado por las representaciones jurídicas de las partes personadas en este procedimiento.

En este sentido, en lo que se refiere a la titularidad competencial, hay que afirmar que, precisada previamente, como se ha hecho, la falta de competencia de las Instituciones Comunes para establecer las «medidas fiscales» integrantes del Plan de Apoyo previsto en el artículo 12.3.a) de la Proposición de Ley impugnada, por tratarse de una competencia que el Estatuto atribuye a los Territorios Históricos, las Instituciones Comunes carecen de capacidad para atribuir al Órgano de Coordinación Tributaria la función de propuesta de las «ayudas fiscales» que deban integrarse en el mencionado Plan -obra de las Instituciones Comunes-, por tratarse de una función que se incardina directamente en el ejercicio de una competencia de los Territorios Históricos. Este corolario resulta ineludible, pues, en caso contrario, las Instituciones Comunes estarían insertando al Órgano de Coordinación Tributaria en el ejercicio de una competencia en la que carecen de cualquier título.

Por estas razones, la disposición prevista en el artículo 16.1 de la Proposición de Ley impugnada, por la que el Órgano de Coordinación Tributaria elaborará una propuesta sobre las ayudas fiscales destinadas a cumplir los objetivos del Plan Vasco de Ayuda a emprendedores y pequeña empresa, no se adecua a la distribución de competencias entre Instituciones Comunes y Forales establecida en el Estatuto de Autonomía".

Las anteriores consideraciones de la Comisión Arbitral dejan claro el reconocimiento más amplio que se realiza de las competencias tributarias a favor de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de las limitaciones que encuentra el título competencial de dictar normas de armonización que corresponde al Parlamento Vasco, pero es lo cierto que no entra al análisis, puesto que obviamente no era el objeto de la controversia, de las posibilidades que le quedan al Parlamento Vasco para establecer tributos propios<sup>17</sup>, teniendo presente que no puede gravar hechos imponibles ya gravados por el Estado o por los Territorios Históricos.

En este punto, y antes de entrar en el análisis concreto de la cuestión del alcance de la competencia normativa que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, puede ser oportuno resumir las posiciones mayoritarias sobre el encaje jurídico de la competencia tributaria foral en nuestro ordenamiento.

La constitucionalización de los derechos históricos a través de la Disposición Adicional Primera de la Constitución ha sido objeto de constante atención por la doctrina<sup>18</sup>, que ha generado una extensa y rica bibliografía sobre el particular. También es importante la jurisprudencia constitucional y ordinaria recaída sobre la materia.

Obviamente, no es éste el lugar para desgranar las distintas posiciones doctrinales ni para glosar los pronunciamientos jurisprudenciales. Será suficiente con exponer las que consideramos posiciones mayoritarias y destacar las principales decisiones que sobre esta cuestión ha emitido el Tribunal Constitucional.

La lectura del enunciado del primer párrafo de la Disposición adicional primera de la Constitución plantea el problema de la identificación de cuáles sean los derechos históricos y frente a quién se amparan o garantizan y, en menor medida, a qué Territorios se refiere. El segundo párrafo, por su parte, suscita la duda de qué haya de entenderse por el "marco" de la Constitución y de los Estatutos en cuanto límite material a la actualización.

---

<sup>17</sup> Un análisis certero y detallado de todas las fuentes de ingresos de los órganos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco se puede encontrar en CEBRIÁN APAOLAZA, M.L. **Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: análisis tributario**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1994. Una visión mucho más actual de esta cuestión la encontramos en MERINO JARA, I. "Aproximación a los recursos financieros de la Hacienda General del País Vasco", **Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 1.635-1.658. Por su parte, un análisis más global de las posibilidades que tienen las Comunidades Autónomas en el ámbito de la LOFCA para establecer tributos propios lo encontramos en VARONA ALABERN, J.E. "Los tributos propios de las Comunidades Autónomas", **25 años de financiación autonómica**, Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, Santander, 2005, p. 41-72.

<sup>18</sup> Quien ha insistido en el valor normativo de la disposición adicional primera de la Constitución en diversos trabajos ha sido HERRERO DE MIÑÓN, uno de los ponentes de la Constitución, cuya posición al respecto se resume perfectamente en HERRERO DE MIÑÓN, M. **Derechos históricos y Constitución**, Taurus, Madrid, 1998. Por su parte, LARRAZABAL ha realizado una aportación significativa para construir una arquitectura dogmática de los derechos históricos de los territorios forales en LARRAZABAL BASÁÑEZ, S. **Contribución a una teoría de los derechos históricos vascos**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1997.

Para despejar el primer interrogante, la doctrina mayoritaria ha aceptado con diversos matices la utilidad de la técnica de la garantía institucional ideada por Carl Schmitt para explicar la manera en la que la Constitución de Weimar reconocía y protegía la autonomía de los municipios y otras instituciones e institutos jurídicos de relevancia social.

Puede decirse que la garantía institucional consiste en la protección que implica la introducción en el texto constitucional de una determinada previsión relativa a una institución que éste no define ni concreta en detalle sino que la toma de la realidad y le presta la protección que proporciona la rigidez de la Constitución. La inserción en la norma fundamental de tal previsión supone por ello un límite para el legislador ya que queda fuera de su libertad de configuración disponer de la existencia misma de la institución contemplada en la Constitución y, también, de sus rasgos esenciales, de acuerdo con la imagen que de ella tenga la conciencia social. La reconocibilidad social y la funcionalidad de la institución quedan así preservadas, aunque no por ello congeladas o petrificadas pues, por definición, las instituciones evolucionan y cambian con el paso de los años. Lo que verdaderamente importa es que su esencia perdure.

Teniendo en cuenta estas ideas, FERNÁNDEZ RODRIGUEZ ha explicado con brillantez que la Disposición Adicional Primera de la Constitución, en conjunción con la Derogatoria 2 de la misma, preserva la imagen de la foralidad tal y como es percibida socialmente. Los derechos históricos no se identifican, por lo tanto, con un haz competencial claramente definido, un inventario de atribuciones rescatado de la historia sino con la imagen que de ellos tiene la colectividad en cada momento.

Así pues, los derechos históricos que la Disposición Adicional Primera ampara y respeta, y que son susceptibles de actualización, no se confunden con las potestades concretas históricamente ejercidas por las instituciones vascas porque la evolución de los sistemas forales nos muestra un contenido variable de esas potestades y su modificación a lo largo del tiempo. Pese a ello, sí permanece y tiene continuidad la existencia de un fondo competencial que se traduce en el ejercicio continuado de poderes de carácter jurídico-público en constante renovación y cambio. Por eso, aunque el inventario ha ido alterándose, lo que persiste es la idea o imagen de la foralidad, la cual, en la medida en que está protegida por la Constitución y actualizada por el Estatuto de Autonomía, se erige en un límite para el legislador ordinario, tanto para el estatal como para el autonómico.

En esa misma línea, la STC 76/1988, FJ 4, declaró que "el amparo y respeto de los derechos históricos (...) no puede estimarse como una garantía de toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica. (...) Lo que la Constitución ha venido a

amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios (...) susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la propia dicción de la Disposición Adicional Primera CE, lo que se viene a garantizar es el régimen foral (...) pero no todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. (...), por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar. Todo ello en el bien entendido que esa garantía –referida a los Territorios Forales-, si bien no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege (esto es, un haz determinado de competencias concretas), sí alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos Territorios Históricos. (...) la garantía institucional es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre”.

En lo que se refiere al Concierto Económico la reconstrucción de la institución era más sencilla, en principio, que la de otros derechos históricos dado que había pervivido en Araba/Álava el aprobado por el Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre bajo el franquismo. De ahí que la disposición transitoria octava del Estatuto de Autonomía lo tomara como modelo.

Ahora bien, la actualización de esos derechos históricos y la del propio Concierto ha de ser adecuada al nuevo contexto jurídico-constitucional y social. No en vano, la disposición adicional primera exige que se lleve a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Cómo haya de entenderse ese “marco” es, por lo tanto, de la mayor importancia

A *priori* parece obvio que el “marco” constitucional de la actualización no debe identificarse con “toda” la Constitución pues entonces dejaría de ser un marco para confundirse con la entera norma constitucional. Si se habla de “marco” es porque se alude a algo más reducido y nuclear, a la Constitución sustancial. Es decir, a los principios y valores constitucionales fundamentales que definen a un Estado social y democrático de Derecho que se asienta sobre la dignidad de la persona y los derechos fundamentales inherentes a ésta y que se organiza territorialmente de acuerdo con el principio autonómico. Por ello, cuando se quieran actualizar derechos históricos -como son el Concierto Económico y las potestades normativas que éste presupone-, bastará que éstos sean compatibles con tales principios y que se depuren de todos los elementos y connotaciones que no sean conformes con aquellos. Sólo bajo esas condiciones podrán

incorporarse plenamente al ordenamiento y recobrar su vigencia al amparo del manto protector de la garantía institucional de la disposición adicional primera.

La jurisprudencia constitucional ha dejado claro que los principios constitucionales son un límite infranqueable a la actualización. En tal sentido, la citada STC 76/1988, FJ 3, declaró que *“El carácter de norma suprema de la Constitución, a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9) y que resulta del ejercicio del poder constitucional del pueblo español, titular de la soberanía nacional, y del que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2) imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales”*.

Sin embargo, el supremo intérprete de la Constitución no se detiene ahí y extiende el “marco” a lo que hayan determinado los Estatutos al incorporar a su articulado instituciones de raíz foral, como es el caso del Concierto Económico en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía, pero sin llegar al extremo de negar la singularidad constitucional de los derechos históricos como fuente preconstitucional de un régimen diferenciado.

La STC 76/1988, FJ3, lo explica diciendo que la actualización incide “tanto en las competencias de las Instituciones centrales del Estado, como (en lo que aquí importa) en las de otras entidades territoriales, los territorios forales, cuyos «derechos históricos» habrán de acomodarse o adaptarse al nuevo orden territorial. La actualización, por tanto, y como la Constitución dispone, ha de llevarse a cabo también en el marco de los Estatutos de Autonomía, y ello puede suponer (contrariamente a lo señalado por los recurrentes) que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse, o que deban atribuirse a unos nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, aquellos que resulten imprescindibles para su misma configuración o funcionamiento”.

La inserción del Concierto Económico en el sistema constitucional y autonómico y, consecuentemente, de la potestad tributaria exclusiva de los Territorios Históricos a través de sus instituciones privativas queda matizada por la integración de éstas en una estructura más amplia y englobante como es la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Sobre ese extremo la STC 76/1988 precisó lo siguiente:

*“(El Estatuto de Autonomía) se configura como la norma fundacional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, norma que integrando en una organización política superior a tres Territorios Históricos que ya disfrutaban de un régimen foral de autogobierno, reconoce a la nueva organización política unas competencias, cuyo ejercicio deberá corresponder en unos casos a unas instituciones comunes de nueva creación, y en otros, a los órganos de poder de dichos Territorios”*.

*“(La reestructuración operada por el Estatuto hace que) “el fondo de competencias de raíz histórica (...) pasa a ejercerse en dos niveles diferentes: Uno, común, por parte de las Instituciones Comunes, habida cuenta de su naturaleza y funciones en la Comunidad Autónoma; y otro, no centralizado, sustentado en los órganos de poder tradicionales de cada uno de los Territorios Históricos (...). Así se explica que las Instituciones Comunes del País Vasco hayan recibido del Estatuto de Autonomía funciones en materias directamente vinculadas al régimen foral (como son los conciertos económicos), y, viceversa, que el Estatuto haya posibilitado la asunción por los órganos forales de los Territorios Históricos de diversas competencias sin necesaria relación con su ejercicio histórico –art. 37,3, f) EAPV”.*

Manifestación clara y fundamental de la reestructuración que conlleva la actualización estatutaria es la disciplina del artículo 41 del Estatuto de Autonomía en la que, como dice la sentencia transcrita, se ha operado una adecuación de los elementos definitorios del Concierto Económico a la realidad del Estado autonómico. Una de las consecuencias de lo cual es la atribución al Parlamento Vasco de la competencia para emanar normas de armonización a las que deben atenerse las que en ejercicio de su potestad tributaria tradicional dicten las instituciones de los Territorios Históricos.

La alteración que ello ha supuesto de la imagen tradicional del Concierto Económico y de la mencionada potestad foral pudiera haber topado con el aparente obstáculo que representa la letra del artículo 37.2 del Estatuto de Autonomía, en cuya virtud, *“lo dispuesto en este Estatuto no supondrá alteración alguna de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico”.*

Sin embargo, la STC 76/1988, FJ 6, niega que ese precepto impida al Estatuto de Autonomía establecer *“ninguna limitación del régimen foral históricamente definido y del correspondiente e indeterminado elenco de derechos históricos. Si tal fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente, llevar a cabo ninguna actualización y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias –como las referentes al régimen fiscal- que suponen una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales”.*

Lo que el artículo 37.2 del Estatuto de Autonomía sí viene a establecer, según el Tribunal Constitucional, es que, *“tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean -las Instituciones comunes- como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias de los territorios históricos que el mismo Estatuto determina”.* Se trata pues, -continúa la Sentencia-, *“de una regla de garantía e interpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado; regímenes forales que el mismo Estatuto precisa en cuanto a cuál sea su contenido esencial, intocable por los poderes autonómicos o estatales”.*

La doble vertiente sobre la que se proyecta la garantía contenida en el artículo 37.2 del Estatuto de Autonomía se confirma a lo largo del propio texto estatutario pues, como advierte el Tribunal, *“el mismo Estatuto, en otras ocasiones, recoge el límite que la garantía foral representa respecto a otras instituciones de la Comunidad Autónoma; así, en su art. 10, apartados 1 y 3, al referirse a determinadas competencias de la Comunidad Autónoma, lo hace «sin perjuicio de las facultades correspondientes a los territorios históricos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 37 del mismo (Estatuto)», expresión que se repite en el art. 25.1, como límite a los poderes del Parlamento Vasco”*.

“El contenido de esa garantía foral -prosigue la Sentencia- que aparece así como punto de referencia obligado para la aplicación e interpretación de las disposiciones del Estatuto de Autonomía, viene expresado en su art. 37, apartados 3 y 4. Y esto se lleva a cabo en forma que en manera alguna puede considerarse «meramente enunciativa» o ejemplificativa, como mantienen los recurrentes. Por el contrario, viene a precisar dos tipos de competencias que corresponden a los territorios históricos:

a) Competencias exclusivas que derivan directamente del Estatuto: Se trata de las especificadas nominalmente en el apartado 3, subapartados a) a e), y de las comprendidas en el primer inciso del subapartado 1), «todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto».

b) Competencias que habrán de precisarse a través de la actuación concreta de los poderes de la Comunidad, y que comprenden, tanto competencias exclusivas «que les sean transferidas» [art. 37.3 f)], sin que el Estatuto precise por parte de quién, como «el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, de las materias que el Parlamento Vasco señale» (art. 37.4).

Aparecen así definidos un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral -y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad- y, además, un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos. Se contempla pues la posibilidad de transferencia o atribución de competencias adicionales al núcleo de la foralidad, competencias que pueden derivar, bien del Estatuto de Autonomía, bien de los procedimientos previstos en el art. 150.1 y 2 de la Constitución”.

En estas largas pero obligadas citas a la doctrina del Tribunal Constitucional se aprecia la tensión entre los elementos históricos (destacadamente la potestad normativa foral) y los creados por el Estatuto de Autonomía (entre ellos, la armonización autonómica) a fin de que la actualización del régimen del Concierto se hiciera en el “marco” de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. También se constata cómo



la garantía institucional de la foralidad impone una interpretación de esa tensión a la luz de la cláusula de contenida en el artículo 37. 2 del Estatuto de Autonomía, teniendo presente que los derechos históricos de los territorios forales se han reconocido y amparado al máximo nivel en el texto constitucional y en el propio Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Ahora bien, esta capacidad reconocida a las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos para mantener, establecer y regular su régimen tributario, no es absoluta, no carece de limitaciones, como por otra parte, el ejercicio de cualquier poder político en un Estado de Derecho, pues si algo caracteriza a esta forma de configuración del poder político es el equilibrio entre los diferentes poderes, los límites que implican las competencias de unos sobre las de otros, lo que persigue lograr un término medio en el que las diferentes pulsiones queden neutralizadas en beneficio de la colectividad.

El Concierto Económico, como venimos exponiendo, reconoce a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco la capacidad de mantener, establecer y regular el régimen tributario, con ciertas salvedades establecidas en el propio Concierto, y que en la actualidad se limitan a los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, el principio general en el que se asienta todo el sistema de Concierto estriba en el reconocimiento de la capacidad normativa para mantener, establecer y regular el régimen tributario de cada uno de los Territorios Históricos a las Instituciones competentes de los mismos (Juntas Generales y Diputaciones Forales). No debe sorprender que esto sea así en la medida en que históricamente siempre lo ha sido y dado que el sistema de Concierto lo que viene a sustituir es a la exención tributaria de los territorios forales, que no contribuían a las arcas del Tesoro del Estado de manera regular con anterioridad a este sistema.

Las restricciones generales establecidas a la capacidad normativa de los Territorios Históricos son de tres tipos:

-Por un lado, el propio Concierto establece que son tributos no concertados, y por tanto, de competencia exclusiva del Estado en todos sus extremos los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esto quiere decir que el resto de tributos que integren el sistema tributario estatal se entienden concertados, y por ende, sometidos a las reglas establecidas en el propio

Concierto, teniendo capacidad de regularlos los Territorios Históricos vascos, con las modulaciones que se establezcan en función de los otros dos tipos de restricciones.

-En segundo lugar, hay ciertos tributos concertados en los que el Concierto Económico limita la competencia normativa de los Territorios Históricos, como son el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales, la tributación de los contribuyentes no residentes (que operen sin mediación de establecimiento permanente), ciertos conceptos tributarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y muchos de los impuestos que se han creado en los últimos años por causa del necesario proceso de reequilibrio de las cuentas públicas que se ha debido acometer, puesto que se establece expresamente que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos deben aplicar idéntica normativa a la vigente en territorio común en cada momento, con algunas excepciones menores respecto a cuestiones formales o procedimentales.

-Y en tercer lugar, el propio Concierto Económico establece los principios generales que deben respetar las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos a la hora de establecer el régimen tributario, concretándose fundamentalmente en el contenido de los artículos 2 (principios generales) y 3 (armonización fiscal) del Concierto Económico vigente.

El artículo 2 del Concierto Económico establece, en su apartado 1, los cinco principios generales que deben respetar los Territorios Históricos a la hora de establecer su sistema tributario propio, y que son los siguientes:

1º) Respeto a la solidaridad en los términos previstos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

2º) Atención a la estructura general impositiva del Estado.

3º) Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, siguiendo a estos efectos las normas dictadas por el propio Concierto Económico para estos fines.

4º) Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos, según las normas dictadas al efecto por el Parlamento Vasco.

5º) Sometimiento a los Tratados y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

Al respecto, se precisa por parte del Concierto Económico que deberá prestarse especial atención a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

Hay que tener presente que estos principios generales tienen muy poca importancia práctica como límites al poder normativo de los Territorios Históricos por regla general, con excepción de los principios segundo y quinto que, por cierto, vienen siendo una constante en la mayoría de los Concierdos económicos concluidos con anterioridad al vigente, partiendo del importantísimo artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 por el que se aprobó el cuarto Concierto económico, desde el que se reconoce a las Instituciones de los Territorios Históricos todas las facultades que en el orden administrativo y en el orden económico venían ejerciendo con el sólo límite de no contravenir lo dispuesto en los convenios internacionales, y cuya vigencia está fuera de toda duda pues así se establece en la disposición adicional tercera del Concierto actualmente vigente.

Los otros tres principios carecen de contenido propio concreto, en la medida en que las normas de armonización del Concierto y del Parlamento Vasco suponen límites concretos en sí, cuya violación supondría, de suyo, una extralimitación competencial de las Instituciones de los Territorios Históricos vascos, pero cuyo contenido concreto se regula en esas disposiciones y no en el artículo 2 del Concierto.

Otro tanto puede decirse del primer principio, pues la jurisprudencia ya se ha encargado de enfatizar que su cumplimiento no deriva de la concreta normativa establecida por las Juntas Generales o por las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos, sino que se encuentran garantizados en los mecanismos institucionalizados del Cupo y del Fondo de Compensación Interterritorial, por lo que poco puede limitar la capacidad normativa de los Territorios Históricos.

Respecto a la normativa del Parlamento Vasco para la armonización, coordinación y colaboración fiscal, hasta la fecha solamente se ha desarrollado el marco de la armonización, primero a través del artículo 14.3 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos, y después por medio de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, sin que se hayan dictado normas concretas de armonización de los diferentes impuestos, puesto que la Ley 3/1989 lo que hace es disponer sobre qué tributos se armonizarán las disposiciones de los Territorios Históricos y crea un Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, formando por tres representantes del Gobierno Vasco y uno de cada una de las Diputaciones

Forales, con la misión de consensuar y coordinar el desarrollo de las competencias forales y de informar los proyectos de disposiciones normativas sobre impuestos que hayan sido mencionados como susceptibles de armonización en la propia Ley, pero dejaremos de lado estas limitaciones en la medida en que no se han concretado hasta la fecha en disposiciones con contenido normativo obligatorio y vinculante para los Territorios Históricos, cuestión que además genera siempre amplia controversia, como hemos podido ver al analizar la Decisión 1/2011 de la Comisión Arbitral.

Por su parte, el artículo 3 del Concierto disciplina una serie de normas armonizadoras, que sí suponen auténticos límites al poder tributario de los Territorios Históricos, si bien, desde la reforma del Concierto de 1981 realizada por medio de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, ha sufrido una merma considerable en el número de reglas armonizadoras y en su concreción.

Para darnos cuenta de ello, basta enumerar las reglas de armonización recogidas en la redacción original del Concierto de 13 de mayo de 1981 y compararlas con las normas vigentes a partir de la reforma de 4 de agosto de 1997, que son las que se mantienen en el actualmente vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En 1981 se fijaron las siguientes normas de armonización que debía respetar el sistema tributario que diseñasen los Territorios Históricos vascos:

1ª) Aplicación de la Ley General Tributaria y de sus normas de desarrollo como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos.

2ª) No adopción de medidas fiscales de fomento de inversiones que discriminen por lugar de procedencia de bienes o equipos en que se materialice la inversión.

3ª) Iguales tipos de retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que en territorio común.

4ª) En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: misma definición del hecho imponible y mismos criterios de valoración de los bienes. Y misma clasificación de actividades económicas que en territorio común (aunque se podía desglosar más).

5ª) Mismas normas que en territorio común a operaciones bancarias y de mercados monetarios y a los demás medios de financiación de las empresas.

6ª) Misma tributación que en territorio común las operaciones societarias más frecuentes de las empresas (constitución, fusión, etc.).

7ª) No concesión de amnistías tributarias, salvo que primero se acuerden por las Cortes Generales.

8ª) No establecimiento de privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni concesión de subvenciones que supongan devolución de tributos.

9ª) Las regularizaciones de balances no podrán suponer incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

10ª) Se aplicarán las normas fiscales excepcionales de territorio común, con idéntico período de vigencia.

11ª) Las normas tributarias forales no podrán suponer menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y de mano de obra, así como deberán atender a los principios de política económica general.

12ª) La aplicación del Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la existente en territorio común.

De momento, ya parece de una importancia relevante el que hubiera una lista tan extensa de limitaciones al poder tributario de los Territorios Históricos, lo que sumado a lo reducido de los tributos en los que se disponía de autonomía normativa en aquel entonces (no la había en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre el Patrimonio, por poner dos ejemplos significativos), hacía que las Instituciones de los Territorios Históricos tuvieran muy limitado el ámbito de sus competencias normativas, lo que puede llevarnos a comprender que el Tribunal Supremo hubiera calificado básicamente el Concierto Económico como el derecho a la recaudación obtenida en su territorio por parte de las Haciendas Forales (como hemos visto que lo hacía en la sentencia de 9 de diciembre de 2004), si bien las modificaciones posteriores del Concierto Económico, desde la mencionada Ley 38/1997, de 4 de agosto, han variado sustancialmente ese marco.

La reforma de 1997 redujo a tan solo cuatro las normas de armonización que deben respetar los Territorios Históricos al establecer su sistema tributario, que son las que se mantienen vigentes como limitaciones generales en el vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo:

1ª) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las especialidades previstas en el propio Concierto Económico.

2ª) Mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

3ª) Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin producir efectos discriminatorios, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

4ª) Utilización de la misma clasificación de actividades económicas, sin perjuicio del mayor desglose que pueda hacerse de las mismas.

De la simple lectura de estas normas, puede colegirse la ampliación manifiesta del ámbito de actuación de los Territorios Históricos a la hora de establecer su sistema tributario después de la reforma de 1997, puesto que incluso en la práctica tienen poca trascendencia estas normas, ya que la primera y la cuarta han quedado como límites meramente formales (queriendo decir con ello que no tienen una gran trascendencia sustantiva), y el concepto de presión fiscal efectiva global equivalente es muy difuso, siendo muy complicado que se pueda enjuiciar una concreta norma fiscal de manera directa desde este criterio de armonización, ya que no queda demasiado claro cuál es el efecto de cada norma tributaria por separado respecto de esa presión fiscal efectiva global, ni mucho menos cómo se calcula.

Por todo lo expuesto, y sin intención de minusvalorar la importancia de todas las reglas existentes, podemos concluir que las tres limitaciones más importantes con las que se enfrentan los Territorios Históricos a la hora de regular su régimen tributario son las siguientes:

a) Respeto a los tratados y convenios internacionales.

b) Respeto a la estructura general impositiva del Estado.

c) Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin producir efectos discriminatorios, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

Y además, el orden en el que los hemos mencionado no es aleatorio, sino que refleja su mayor o menor grado de concreción, y en su consecuencia, la mayor o menor facilidad a la hora de plantear problemas de interpretación.

Para poner de manifiesto la importancia de estos límites generales al poder normativo de los Territorios Históricos vamos a comentar brevemente algunos de los ejemplos más paradigmáticos de aplicación de las normas de armonización que han realizado los Tribunales de Justicia a la hora de enjuiciar los distintos recursos contencioso-administrativos que se han planteado contra algunas de las más destacadas disposiciones fiscales dictadas por los Territorios Históricos en el ejercicio de las competencias tributarias que tienen reconocidas en el ordenamiento jurídico vigente.

Y haremos también una referencia final, para concluir este apartado, al punto al que nos debe llevar toda la exposición de los límites al poder tributario de los Territorios Históricos, esto es, a si detentan o no el poder tributario residual de innovar el ordenamiento tributario a la hora de ejercer sus competencias normativas, si pueden crear nuevos tributos (que no afecten a la estructura general impositiva del Estado) o si, por el contrario, la capacidad de innovar el ordenamiento tributario reside exclusivamente en el legislador estatal, aunque todo nuevo tributo deba concertarse con los Territorios Históricos vascos.

Creo que puede defenderse válidamente que el ordenamiento jurídico vigente reconoce a los Territorios Históricos vascos ese poder tributario residual y esa capacidad de innovar el ordenamiento jurídico, como posteriormente analizaremos, pero también veremos que esta disquisición es tan antigua como el propio sistema del Concierto económico, y la única vez que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto, no respecto a los Territorios Históricos vascos, sino a la Comunidad Foral de Navarra, la conclusión a la que ha llegado el Tribunal ha sido la contraria en lo que se refiere a la Comunidad Foral, como también vamos a comprobar, pudiendo restar la duda de si habría que llegar a las mismas conclusiones o no respecto a los Territorios Históricos vascos, pero en cualquier caso, estos elementos son los que ponen de manifiesto las fronteras del poder tributario que el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a sus Territorios Históricos.

Antes de analizar cada uno de los cuatro límites al poder normativo de los Territorios Históricos que constituyen respectivamente las reglas de armonización previstas en el artículo 3 del Concierto Económico, vamos a partir de la premisa mayor, la capacidad de tener una regulación propia por parte de los Territorios Históricos.

En este sentido, si una norma ha caracterizado el ejercicio de las competencias tributarias propias por los Territorios Históricos vascos (dejando aparte supuestos más controvertidos por razones ajenas al propio sistema de Concierto como las vacaciones fiscales o los créditos fiscales del 45 por 100 para las grandes inversiones, muy conocidos gracias al empeño de la Comisión Europea en eliminar por la vía de los hechos las

diferencias fiscales entre los Estados miembros, y de los que nos ocuparemos con mayor profundidad en un apartado posterior) ésta es, sin ningún lugar a dudas, la exención reconocida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los parientes más directos (cónyuge y ascendientes y descendientes por consanguinidad o adopción) para todas las adquisiciones sometidas a ese Impuesto, es decir, tanto las derivadas de herencia, legado u otro título sucesorio, como las correspondientes a donaciones o a pólizas de contratos de seguro sobre la vida, que estuvo vigente en los Territorios Históricos hasta la reforma fiscal de 2014, en donde se ha sustituido esa exención por una tributación a un tipo fijo del 1,5 por 100 para estas adquisiciones lucrativas con un mínimo exento de 400.000 euros en el caso de adquisiciones hereditarias y de las correspondientes a seguros de vida.

En este punto los Territorios Históricos del País Vasco se distanciaron clara y abiertamente de lo establecido en la normativa de territorio común en aquel momento, ya que reconocieron una exención total, con independencia del volumen de la herencia o de los bienes donados y del patrimonio de los perceptores de esos incrementos de patrimonio.

La Abogacía del Estado recurrió ante los Tribunales de Justicia esta medida por considerarla discriminatoria y vulneradora de las normas de armonización establecidas en el Concierto Económico (teniendo presente que la normativa aplicable era la anterior a la reforma del Concierto de 1997 en el momento de presentar su recurso), si bien tanto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo rechazaron reiteradamente estos recursos, hasta el punto de que la propia Administración del Estado desistió de los demás recursos que tenía pendientes ante el Tribunal Supremo en este punto con ocasión de la firma de la denominada "paz fiscal" de 18 de enero de 2000<sup>19</sup>.

Creo que son suficientes las consideraciones expuestas por el Tribunal Supremo al resolver definitivamente este asunto de la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sirviéndonos a este respecto con los argumentos recogidos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1999, dictada en el recurso de casación número 2.283/1995 respecto de la Norma Foral que en el Territorio Histórico de Gipuzkoa introdujo esta exención.

El Tribunal Supremo establece que no existen las vulneraciones de las normas de armonización del Concierto económico invocadas por el Abogado del Estado en la medida en que la Norma Foral recurrida cumple con las siguientes reglas:

---

<sup>19</sup> A la que haremos igualmente referencia en un apartado posterior cuando nos toque analizar la primera cuestión prejudicial planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a la compatibilidad del Concierto Económico con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.



a) el carácter de tributo concertado de normativa autónoma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hace que su regulación y exacción corresponda a los Órganos Forales de los Territorios Históricos.

b) el beneficio fiscal recurrido reúne los requisitos que la Ley General Tributaria y las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos exigen para el establecimiento de exenciones.

c) la nota de generalidad de toda disposición excluye, por sí misma, la posibilidad de que se concretase en privilegios individuales, y los mecanismos institucionales establecidos (Fondo de Compensación Interterritorial y Cupo), descartan la existencia de privilegios económicos o sociales que lleven consigo desequilibrios interterritoriales.

d) la exigencia de que el causante o donante tuviera su residencia habitual en los Territorios Históricos vascos con un cierto período de antigüedad al devengo del Impuesto hace totalmente improbable que la medida fiscal pueda suponer menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y de mano de obra.

e) las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el artículo 1 del Concierto Económico hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece el Concierto Económico en sus artículos 2 y 3 a tal autonomía, no puedan interpretarse, según tiene reiterado el Tribunal Supremo (sentencia de 19 de julio de 1991) y el Tribunal Constitucional ha reconocido (sentencias 37/1987, de 27 de marzo, y 150/1990, de 4 de octubre), como obligación de trasposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en territorio común, máxime cuando el reconocimiento de la exención (de las adquisiciones hereditarias y donaciones de cónyuge, ascendientes y descendientes) no puede decirse que distorsione, cuantitativa ni cualitativamente, la coherencia del sistema tributario del Estado ni el principio de unidad de mercado al que, con inserción en el más amplio régimen fiscal europeo, responde y sirve.

De los argumentos esgrimidos por el Tribunal Supremo a la hora de convalidar la actuación del legislador tributario foral a la hora de conceder la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las adquisiciones por fallecimiento o donación del cónyuge y los ascendientes y descendientes por consanguinidad o adopción, el más importante, sin duda alguna, es éste último, en el que sienta el principio de que las reglas de armonización establecidas en el Concierto Económico y los principios generales a los que deben someterse los Territorios Históricos vascos a la hora de ejercitar sus

competencias de regulación normativa no pueden interpretarse de tal manera que quede vacía de contenido la potestad reconocida en el primer apartado del artículo 1 del Concierto Económico.

Hay que compartir esta visión del Tribunal Supremo en la medida que el régimen de Concierto Económico no es un régimen excepcional ni privilegiado, no puede entenderse como la perduración de la exención tributaria de los territorios forales vigente hasta las leyes abolicionistas de 1839 y 1876, sino que es el régimen ordinario de reparto de competencias fiscales entre los distintos sujetos que en el Estado español están investidos constitucionalmente de competencias normativas en cuanto al diseño del régimen tributario.

La Constitución de 1978, al amparar los derechos históricos de los territorios forales, está dando carta de naturaleza en el ordenamiento jurídico que nace con el fin de la dictadura franquista a la existencia de un sistema descentralizado política y administrativamente en el ámbito de la regulación y exacción de los tributos que conforman el sistema tributario del Estado, asumiendo como opción propia la coexistencia dentro del Estado español de cinco poderes normativos tributarios originarios, el de la Administración General del Estado y los de los territorios forales, Araba/Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra.

Por ello, no es correcto equiparar a efectos de comparaciones la situación en la que se encuentran las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra con las demás existentes en el Estado español, ni debe desprenderse de este diseño que el sistema foral vasco sea una excepción, un sistema privilegiado que, en consonancia con este carácter excepcional, deba ser interpretado restrictivamente y deba reducirse constantemente a su mínima expresión.

Al contrario, otras muy distintas deben ser las conclusiones a las que debemos llegar, si entendemos, como ha manifestado constantemente el Tribunal Constitucional a la hora de interpretar cómo debía aplicarse el régimen de descentralización política de competencias que supone el Estado autonómico diseñado en el Título VIII de la Constitución, que el hecho de que la Constitución prevea la existencia de poderes políticos descentralizados debe asumirse con plenitud, posibilitando el real ejercicio de esas competencias, aunque ello lleve a que se den tratamientos jurídicos diferentes a los mismos problemas dentro del territorio del Estado español, ya que cuando la propia Constitución ha querido que sea homogéneo el tratamiento jurídico que deba darse a determinadas cuestiones, así lo ha previsto reservando competencias exclusivas en esa materia a la Administración General del Estado.

Y por ende, cuando la Constitución, a través de su disposición adicional primera, permite el encaje en el marco constitucional de nuestro ordenamiento jurídico del sistema de Concierto Económico para regular las relaciones tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra, en reconocimiento de los derechos históricos de estos territorios forales, está creando unos ámbitos de poder político en materia tributaria autónomos y descentralizados en favor de las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos, por lo que no puede predicarse la necesidad de una uniformidad normativa.

Esto es lo que viene a reconocer la sentencia del Tribunal Supremo que acabamos de mencionar, pues el Concierto Económico, instrumento establecido constitucional y estatutariamente, en el marco de la actualización de los derechos históricos de los territorios forales del País Vasco, para regir las relaciones tributarias con el Estado, lo que ampara es la potestad de los Territorios Históricos vascos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario.

Esto es lo que se reconoce, y en su consecuencia, ésta es la regla general, querida por el conjunto del ordenamiento jurídico, para disciplinar estas relaciones económico-tributarias entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado. Otra cosa es que esta norma general esté modulada por una serie de limitaciones y restricciones, establecidas todas ellas en aras de atender a otros objetivos a los que debe tender también el ordenamiento jurídico, como garantizar la mínima cohesión del mercado en ciertos tributos indirectos, o responder al principio general de Derecho internacional de respeto a los Convenios Internacionales, como normas superiores en rango a las normas de Derecho interno.

Ahora bien, no puede concluirse, como luego veremos que también hace en otros momentos el Tribunal Supremo, que el Concierto Económico suponga, ante todo, una norma de limitación del poder tributario foral, no, no es así. Lo que supone es la norma que articula el reconocimiento de la potestad tributaria de los Territorios Históricos vascos en el ordenamiento jurídico vigente, y ese reconocimiento general, se somete a ciertas limitaciones, pero como toda norma.

La Ley Orgánica reguladora del Derecho a la Educación, o la Ley Orgánica que regula el derecho de petición, por poner dos ejemplos, no tienen sentido como leyes limitadoras de tales derechos, aunque sean leyes en las que, partiendo del reconocimiento constitucional de esos derechos, se establezcan ciertas limitaciones a su ejercicio. No podemos colegir que, al ser leyes en las que, además de reconocer el contenido positivo de las correspondientes instituciones jurídicas, se establecen ciertos límites a su ejercicio, sean por tanto, leyes limitadoras de esos derechos, y en

consecuencia, lo que debe interpretarse restrictivamente sean los derechos y no las limitaciones.

Esta conclusión resulta de por sí aberrante desde el punto de vista jurídico, pero es casi lo que se llega a hacer con el Concierto Económico desde ciertos sectores políticos y jurídicos, y lo que llega a hacer el Tribunal Supremo, en supuestos en los que ha rechazado el ejercicio de competencias tributarias por los Territorios Históricos, llegando a decir, como en la sentencia de 4 de diciembre de 1999, dictada en el recurso de casación 2.301/1995, respecto a la Norma Foral vizcaína de adaptación del sistema tributario a determinadas Directivas comunitarias en materia de fusiones, etc., que no es aventurado afirmar que lo que sustancialmente se reconoce al País Vasco es el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio, sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra la Constitución<sup>20</sup>.

Si esta conclusión nos parece más que dudosa atendiendo a la redacción del Concierto Económico vigente cuando se dictó la correspondiente Norma Foral por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, allá por 1992, mucho menos acertada es sin duda si analizamos el nivel competencial normativo reconocido a los Territorios Históricos vascos tras la reforma del Concierto Económico realizada por medio de la ya mencionada Ley 38/1997, de 4 de agosto, y que se mantiene en la redacción actualmente vigente del Concierto Económico, aprobada en el año 2002.

No puede decirse, por tanto, que lo que haya que interpretar restrictivamente sea la potestad tributaria de los Territorios Históricos vascos, sino las limitaciones que a la misma se establecen en el Concierto Económico. El principio general es el de reconocer a los Territorios Históricos vascos su capacidad para establecer el sistema tributario que tengan por conveniente, pues así se reconoce en la Constitución y en el propio Estatuto de Autonomía, y luego las limitaciones, necesarias de todo punto, pues en el mundo del Derecho todas las potestades deben estar limitadas, si partimos de reconocer que vivimos en un Estado social y democrático de Derecho, esas limitaciones, deben ser interpretadas en sus justos términos, en lo que dicen y en lo que establecen, pero no más allá, pues ello supondría vaciar de contenido el reconocimiento del derecho o de la potestad que regula la Ley, y esta conclusión nunca puede ser satisfactoria.

En este punto, es importante resaltar que la sentencia del Tribunal Supremo sobre la exención de los parientes directos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones llega

---

<sup>20</sup> Concepto que ya hemos visto que el Tribunal Supremo se encarga de repetir en la sentencia de 9 de diciembre de 2004 sobre las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, pero que no puede defenderse válidamente si queremos ser coherentes con la regulación establecida en las normas del bloque de la constitucionalidad y en la interpretación de las mismas que ha hecho el Tribunal Constitucional.

a la conclusión más adecuada, pues establece que el principio general es el reconocimiento del poder tributario de los Territorios Históricos y las excepciones, las limitaciones a ese poder, deben interpretarse restrictivamente y, en todo caso, de tal manera que no dejen sin contenido a esos derechos históricos reconocidos. Para que los Territorios Históricos vascos tengan que establecer las mismas normas que las vigentes en el resto del Estado no es necesario establecer el sistema de Concierto Económico, y si la Constitución lo ha reconocido, amparado y respetado, será porque debe tener un contenido jurídico y político real.

Vayamos, por tanto, una vez que hemos establecido el marco general, a desarrollar las cuestiones relativas a cada una de las limitaciones establecidas en el artículo 3 del Concierto Económico con carácter general para todas las figuras tributarias.

La primera de ellas es la que establece la necesidad de adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las especialidades establecidas en el propio Concierto Económico. Como hemos visto, su formulación es muy diferente a la del Concierto Económico de 1981, porque entonces se establecía la aplicación de la Ley General Tributaria y de sus normas de desarrollo como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos.

La propia formulación de ambas limitaciones nos pone sobre la pista de su alcance. Hasta 1997, el Concierto Económico no dejaba resquicio a que los Territorios Históricos dispusieran de una regulación propia y diferente en su Norma Foral General Tributaria de las cuestiones que en ella se establecen, porque el Concierto Económico establecía como medida de coordinación la aplicación de la misma, y no sólo de la propia Ley General Tributaria, sino también de sus disposiciones reglamentarias de desarrollo, en el ámbito foral, lo que garantizaba esa coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, pero incluso bajo la vigencia de esa norma de armonización, el Tribunal Supremo llegó a entender que los Territorios Históricos podían modular de alguna forma la aplicación de los preceptos de la normativa general tributaria en sus territorios a través de su Norma Foral General Tributaria, porque lo contrario sería someterles a la exigencia de un mimetismo de regulación incompatible con su autonomía.

De hecho, la formulación de la norma de armonización de 1981 ni tan siquiera llegaba al extremo que se contiene en la regulación de la cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas de régimen común, donde no se produce ningún tipo de cesión de competencias sobre la normativa general, ya que el artículo 27 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se

modifican determinadas normas tributarias<sup>21</sup> establece que “los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

Vemos, por tanto, que en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común, el régimen establecido es el de la aplicación obligatoria de la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo, de manera incondicionada. En el ámbito del Concierto Económico, la aplicación de la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo quedaba matizada en cuanto a medida de coordinación respecto a sistemática, terminología y conceptos.

Ahora bien, desde la reforma del Concierto Económico de 1997, la dicción legal de la norma de limitación que estamos analizando varía sustancialmente, porque ya no determina la aplicación de la Ley General Tributaria, sino la adecuación de la normativa tributaria de los Territorios Históricos, incluida su Norma Foral General Tributaria y sus normas reglamentarias de desarrollo, a la terminología y los conceptos de la Ley General Tributaria, que ya no a su sistemática, lo que nos lleva a concluir que los Territorios Históricos disponen de competencias para establecer su propio marco general de su régimen tributario, si bien, los términos y los conceptos que establezcan en sus normas deben ser adecuados a los que la Ley General Tributaria establece en su seno.

Y en este sentido, hay que tener presente que el Diccionario de la lengua de la Real Academia Española dispone que por terminología deben entender el “conjunto de términos o vocablos propios de determinada profesión, ciencia o materia”, y en este sentido, hay que tener presente que tanto término como vocablo hacen referencia al concepto de palabra, o de segmento del discurso unificado habitualmente por el acento, el significado y pausas potenciales inicial y final.

---

<sup>21</sup> Un análisis desde diferentes ópticas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común alumbrado por la reforma de 2009 lo podemos encontrar en la obra colectiva coordinada por MERINO JARA, AA.VV. **La revisión del régimen común de financiación autonómica**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.

Y por conceptos nos refiere a la *“idea que concibe o forma el entendimiento”* o al *“pensamiento expresado con palabras”*, lo que nos vuelve a llevar al concepto de palabra o de segmento del discurso unificado habitualmente por el acento, el significado y pausas potenciales inicial y final.

Es decir, que ambos términos nos evocan una misma realidad, que las palabras que utilicen las Normas Forales que regulan los procedimientos tributarios y cada una de las figuras de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco tengan un mismo significado que el que les confiere la Ley General Tributaria, es decir, que contribuyente sea contribuyente en ambas regulaciones, la base imponible se corresponda al mismo significado o que la prescripción tenga idéntico sentido en ambos ordenamientos.

Hay que tener presente además, que la eliminación del término sistemática en la norma de armonización, tiene que tener sus consecuencias igualmente, porque el Diccionario de la lengua de la Real Academia Española define el término sistemática como lo *“que sigue o se ajusta a un sistema”*, debiendo entender por sistema el *“conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí”* o el *“conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto”*.

Por tanto, ya no tenemos que someternos en los Territorios Históricos al mismo conjunto de reglas racionalmente enlazadas entre sí, sino que podemos enlazarlas de otra manera diferente, con tal de que guarden una racionalidad.

Incluso la oposición entre los conceptos *“aplicación”* y *“adecuación”* es también muy significativa desde la perspectiva del alcance que podemos otorgar a esta regla de armonización, en la medida en que aplicar supone *“emplear, administrar o poner en práctica un conocimiento, medida o principio, a fin de obtener un determinado efecto o rendimiento en alguien o algo”* y, sin embargo, adecuarse implica *“proporcionar, acomodar, apropiarse algo a otra cosa”*.

Veremos enseguida que el alcance de esta regla de armonización se ha puesto en tela de juicio en tiempos recientes, pero la primera jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión era bastante clara, e incluso, bajo la vigencia de la regla del Concierto Económico de 1981 permitía que los Territorios Históricos tuvieran diferencias de regulación en su Norma Foral General Tributaria respecto a la Ley General Tributaria, lo que lógicamente debe llevarnos a concluir que si así era en aquellos momentos, con más razón a partir de la reforma del Concierto Económico de 1997.

Los Territorios Históricos vascos también habían ejercitado sus competencias normativas de manera destacada en aspectos procedimentales generales que afectan a la totalidad del sistema tributario de los mismos, pues de todos es conocido que establecieron recargos por ingreso de deudas tributarias fuera del plazo voluntario para hacerlos diferentes a los existentes en territorio común, han establecido modulaciones en el régimen sancionador tributario, singularmente en relación con la reducción de la sanción tributaria derivada de la conformidad del obligado tributario con la propuesta de regularización que le realice la Administración tributaria, o incluso, durante determinados periodos de tiempo, en relación con figuras jurídicas como la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria y de los particulares en materia tributaria, al reducir en un determinado período de tiempo (1999-2005) el Territorio Histórico de Bizkaia el plazo de prescripción a tres años, cuando en territorio común este plazo quedó fijado en cuatro años desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 28 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, o desde la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, el establecimiento de un plazo de caducidad que coexiste y se superpone al de prescripción para el ejercicio de las potestades administrativas para la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para la imposición de sanciones tributarias, inexistente en el resto del Estado.

Vamos a analizar ahora un caso que llegó al Tribunal Supremo, cual es el de los recargos por ingreso fuera de plazo, en los que los Territorios Históricos vascos, y singularmente en el caso que vamos a estudiar el Territorio Histórico de Araba/Álava, se apartaron de la normativa común en materia de recargos por ingreso extemporáneo establecida por medio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991.

El Tribunal Supremo desestima la alegaciones presentadas por el Abogado del Estado en el recurso de casación número 670/1995 y, confirma la Norma Foral alavesa impugnada por medio de la sentencia de 30 de octubre de 1999, en la que concluye que, aunque este precepto, la norma impugnada por el Abogado del Estado, no sustituyó los intereses de demora, de claro carácter compensatorio, y las sanciones pertinentes por un recargo único del 10%, 50% ó 100%, según los casos, como hizo el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción introducida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no por ello incurrió en infracción de las normas de armonización fiscal contenidas en el Concierto Económico, habida cuenta de que estas normas no imponen identidad mimética de regulación en el País Vasco y en territorio común de la totalidad de las materias recogidas en la Ley General Tributaria, sino sólo en cuanto a sistemática, terminología y conceptos.



No olvidemos lo importante de este pronunciamiento porque el mismo tiene lugar en el momento en el que la norma de armonización del Concierto Económico establecía la aplicación de la Ley General Tributaria y de sus disposiciones reglamentarias de desarrollo como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, y pese al término utilizado, el Tribunal Supremo entiende que la competencia establecida en el Concierto Económico para mantener, establecer y regular el régimen tributario hace que solamente deba respetarse la Ley General Tributaria en cuanto a esos tres aspectos, y no la integridad de la regulación de la citada Ley.

En atención a esa argumentación, el Tribunal Supremo, asumiendo lo establecido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuya casación pretendía el Abogado del Estado, concluye que la Norma Foral recurrida difícilmente podía incluirse en alguna de las áreas a que hace referencia la norma primera de armonización que se contiene en el artículo 4 del Concierto Económico<sup>22</sup>, pues ni afecta a concepto tributario alguno, ni a la terminología propia de la materia, ni a lo que imprecisamente se llama sistemática del régimen tributario, ya que no es dable admitir que la supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo de la deuda tributaria, en determinadas condiciones, signifique una alteración del sistema impositivo o del orden general común para todos los tributos que pretende la Ley General Tributaria.

Clarificador resulta el alcance, sin duda, que la sentencia del Tribunal Supremo reconoce a la norma de armonización primera del Concierto Económico, pues la circunscribe a sus justos términos, ya que la limita a aquellas modificaciones realizadas por los Territorios Históricos vascos que supongan una alteración de terminología, sistemática o conceptos, pues la propia norma de armonización establecía que esta regla pretendía ser una medida de coordinación entre ambos sistemas tributarios, el de los Territorios Históricos vascos y el del resto del Estado.

Esta norma pretendía que hubiera un orden general común mínimo para todos los tributos, lo que no puede implicar en ningún caso que las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos vascos no puedan establecer variaciones de regulación con respecto a la Ley General Tributaria, que sólo obliga, y hoy en día más atenuadamente, en cuanto a terminología y conceptos.

Además, si aplicamos aquí la doctrina que hemos mencionado en relación con la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones comentada con anterioridad, es lógico que la conclusión sea ésta, pues la limitación de adecuarse a la Ley General Tributaria es una norma que no debe interpretarse extensivamente, ni mucho menos llegar

---

<sup>22</sup> Actualmente sería el artículo 3 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

a suponer que los Territorios Históricos vascos no puedan separarse lo más mínimo de la misma en su regulación, pues ello vulnera el tenor literal de la norma de armonización y limita injustamente el ámbito de decisión política y jurídica de los Territorios Históricos vascos a la hora de establecer su régimen tributario.

Porque éste es un aspecto importante, no se reconoce a los Territorios Históricos vascos la capacidad de regular tributos correspondientes al sistema tributario del Estado, sino que se les reconoce la potestad de establecer en su territorio su propio régimen tributario, su propio sistema tributario, del que también forman parte las normas de carácter general.

Si el Concierto Económico hubiera pretendido limitar el poder tributario de los Territorios Históricos vascos de tal manera que no tuvieran capacidad de alterar las normas contenidas en la Ley General Tributaria, les hubiera obligado a pasar por ella y les hubiera limitado su potestad estableciendo expresamente la aplicación de la misma en los Territorios Históricos, tal como se hace con la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido o de los Impuestos Especiales.

Y será importante tener en consideración estas reflexiones cuando analicemos modificaciones más trascendentales como la reducción del plazo de prescripción a tres años introducida en el Territorio Histórico de Bizkaia entre el 1 de enero de 1999 y el 30 de junio de 2004<sup>23</sup>. Este conflicto no llegó a ver una sentencia, aunque el recurso contencioso-administrativo del Abogado del Estado pidiera la declaración de nulidad del precepto que estableció la reducción del plazo de prescripción a tres años en el Territorio Histórico de Bizkaia, por violar la norma de armonización primera del Concierto Económico, es decir, planteaba por primera vez directamente y sin titubeos que la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos<sup>24</sup> no permitía a los Territorios Históricos modificar el plazo de prescripción.

Según el escrito de demanda formalizado por el Abogado del Estado, esta reducción del plazo de prescripción era ilegal en la medida en que vulneraba la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos que impone el artículo 3 del Concierto Económico.

Este asunto no llegó a juzgarse porque, al final, hubo un acuerdo entre la Administración del Estado y las del País Vasco para reducir la litigiosidad judicial en torno

---

<sup>23</sup> He desarrollado un análisis más detallado del instituto de la prescripción y de la articulación de la normativa general en el Concierto Económico en ALONSO ARCE, I. **La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco**, Cuadernos de Arazandi Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, 2003.

<sup>24</sup> La reforma del plazo de prescripción se produce en febrero de 1999, y por lo tanto, la norma de armonización vigente del Concierto Económico es la resultante de la reforma operada en el mismo por medio de la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

al Concierto Económico y fue uno de los recursos de los que se desistió, dentro de la denominada como "paz fiscal" de 18 de enero de 2000.

A nuestro juicio, de todas formas, en aquel supuesto no había nada más lejano de la realidad que la violación de esa norma de armonización, en la medida en que, como hemos tenido ocasión de comprobar con anterioridad en relación al recargo por ingreso fuera de plazo de deudas tributarias, el Tribunal Supremo, haciendo suyas las consideraciones del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, establece claramente el alcance de esta norma de armonización y afirma que no supone la necesidad de adecuarse completamente a la Ley General Tributaria en todos los aspectos de la regulación.

Es más, aplicando esa doctrina, está claro que en el supuesto que ahora nos planteamos no se estaba apartando el Territorio Histórico de Bizkaia de la terminología empleada por la Ley General Tributaria, pues seguía regulando el instituto jurídico de la prescripción con iguales términos y en iguales condiciones, a salvo del plazo de prescripción, que la Ley General Tributaria.

Por ello, la única norma que se podía vulnerar en aquel supuesto era la de adecuarse en cuanto a conceptos a la Ley General Tributaria, y en nuestra opinión, la duración del plazo de prescripción es evidente que no forma parte del concepto mismo de la prescripción. Durante los últimos cincuenta y dos años, desde la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963, ha habido distintos plazos de prescripción, que se han ido reduciendo paulatinamente, pero no por eso nadie ha defendido nunca que haya variado el concepto mismo de la prescripción.

Es más, ha habido momentos en que había distintos plazos de prescripción según los Impuestos de que se tratase, y por ello, a nadie se le ha ocurrido poner en duda que el concepto de la prescripción fuera diferente en un Impuesto y en otro, sino simplemente que desplegaba sus efectos durante un período distinto de tiempo.

Por todo ello, en nuestra opinión el recurso del Abogado del Estado no debería haber prosperado en caso de que hubiese llegado a haber sentencia en el procedimiento pues no vemos motivo alguno por el que se estuviera vulnerando la norma de armonización primera del Concierto Económico al realizar esta regulación, ya que lo único que se variaba era el plazo de prescripción.

Es más, creo que no podría decirse que se estuvieran vulnerando ninguna de las demás normas de armonización del Concierto Económico, en la medida en que los efectos prácticos de la reducción del plazo de prescripción deben medirse en relación

con la eficacia en la gestión e inspección de los tributos que demuestren las Haciendas Forales, ya que podría darse el caso incluso de que fuera más efectiva en la persecución del fraude la Hacienda Foral de Bizkaia en tres años que otra Administración tributaria en un plazo superior, con lo que exigencias de seguridad jurídica y de respeto a los derechos de los contribuyentes hacen obligado que se reduzca el plazo de prescripción si se pueden garantizar los mismos resultados en un menor tiempo.

Y este último aspecto no creo que pueda ser valorado en términos de normas de armonización fiscal del Concierto Económico ni con juicios generalistas y apriorísticos carentes de toda base empírica.

Aunque la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo había sido bastante clara respecto al alcance de la competencia normativa de los Territorios Históricos sobre las normas generales del ordenamiento tributario y sobre la disciplina de los procedimientos tributarios regulados en las mismas, es cierto que en los últimos años se han conocido unos pocos pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que ponen en tela de juicio el margen de maniobra que reconoce el Concierto Económico en este ámbito a los territorios forales a partir del cuestionamiento de la modificación de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa de 2005 en el aspecto en que permitía acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa sin necesidad de plantear reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral en determinados supuestos y siempre que se hubiera presentado el correspondiente recurso de reposición<sup>25</sup>.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo vinieron a anular esa modificación de la regulación guipuzcoana de las reclamaciones económico-administrativas en base a una novedosa argumentación, puesto que no dicen expresamente que nos encontremos ante la vulneración de alguna de las normas de armonización del Concierto Económico, sino por entender que la Ley General Tributaria regula, en materia de procedimiento, una especie de procedimiento administrativo tributario común, que resulta aplicable a todas las Administraciones tributarias.

En concreto, el Tribunal Supremo razona como sigue: "La Sala, como resulta de los párrafos precedentes, sostiene que la LGT es una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias. Y partiendo de lo anterior, las especialidades del Concierto Económico (Ley 12/2002), y más en concreto, el

---

<sup>25</sup> Se puede profundizar en el análisis de este caso particular en BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. "El artículo 149.1.18.<sup>a</sup> de la Constitución: un límite importante a la capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 99-100, 2014, p. 719-743.

ámbito de la potestad normativa en materia tributaria que se reconoce en el Estatuto de Autonomía y en la Ley 12/2002, no confiere a las Juntas Generales la potestad de regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa. En el Concierto Económico únicamente la Sección XVIª contiene normas de gestión y procedimiento, aplicables al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. Las Instituciones de los Territorios Históricos tienen competencia para regular ( art. 1.1 de la Ley 12/02 ), dentro de su territorio, su régimen tributario; es decir, tienen potestad normativa para regular los tributos concertados de normativa autonómica. Y, conforme al art. 1.2 de la Ley 12/2002 corresponde a las respectivas Diputaciones Forales "la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario". La competencia en materia de revisión, entiende la Sala, posibilitaría un desarrollo normativo enlazado con las potestades de autoorganización, pero no la supresión de la vía económico-administrativa; o, como se contiene en el apartado segundo del art. 247 de la Norma Foral General Tributaria, su conversión en opcional en determinados supuestos. Porque a diferencia de lo que se sostiene tanto por la Diputación Foral de Guipúzcoa como por los recurrentes, por lo expuesto anteriormente, no se comparte la tesis central sostenida de que la LGT no es un "procedimiento administrativo común" en materia tributaria; y, en concreto, la norma que se cuestiona »".

Hay que tener presente que el Tribunal Supremo no es lo suficientemente concreto a la hora de identificar el concreto precepto del ordenamiento que se considera infringido y acuña un principio, novedoso, de una vinculación de los Territorios Históricos al regular el procedimiento con las normas de la Ley General Tributario en tanto que procedimiento común tributario, lo cual no deja de ser un contrasentido, porque común y tributario no pueden predicarse a la vez en el ámbito del procedimiento administrativo conforme a nuestro ordenamiento constitucional y al reparto de competencias establecido en el Título VIII de la Constitución, y que no encuentra amparo normativo en ninguna de las normas del denominado bloque de la constitucionalidad.

Tampoco dice el Tribunal Supremo que no pueda variarse la regulación de la materia económico-administrativa por parte de los Territorios Históricos, puesto que encuentra un punto de conexión entre su potestad de autoorganización y el desarrollo de esos procedimientos, pero viene a mantener que lo que no cabe es suprimir o convertir en opcional ese trámite, porque supone una desnaturalización de las vías procedimentales básicas de nuestro ordenamiento.

Quizás hubiera sido más adecuado plantear la cuestión desde la perspectiva del acceso a la jurisdicción y la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación procesal, por cuanto el agotamiento de la vía administrativa previa es un requisito de procedibilidad ante los órganos judiciales, pero lo que realmente hizo el Tribunal fue

establecer una conclusión que no era coherente con su jurisprudencia anterior sobre la competencia de los Territorios Históricos y sobre la interpretación de las reglas de armonización del Concierto Económico.

Es más, la reducción indebida de la expresión régimen tributario que se contiene en el artículo 1 del Concierto Económico a la regulación de los tributos concertados de normativa autónoma, nos plantea dos graves inconvenientes jurídicos: por un lado, está limitando indebidamente el alcance de la competencia normativa foral, en la medida en que el Concierto Económico dispone que el reconocimiento para mantener, establecer y regular afecta a todo el régimen tributario, sin exclusiones, excepto la ya mencionada de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, y por tanto, pretender que la normativa tributaria general no puede ser regulada de forma autónoma por parte de los Territorios Históricos es restringir sin apoyo normativo ese principio general de atribución de competencias.

Y por otro lado, implica desconocer que la regulación de los impuestos concertados se realiza a través de dos tipos de normas jurídicas: las normas generales y de procedimiento, que establecen todos los aspectos comunes a todos los tributos, y que se contienen fundamentalmente en la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo, y por otro lado, las normas sustantivas de cada uno de los tributos, que se contienen en la Norma Foral y en el Reglamento de cada uno de ellos y que se dedican a disciplinar las particularidades que tiene cada impuesto respecto a la regulación general<sup>26</sup>.

Esto responde a la clásica distinción en nuestro Derecho tributario entre la parte general y la parte especial del mismo, y ambas dos configuran lo que puede entenderse por régimen tributario, puesto que, además, escindir ambas partes y realizar una atribución competencial diferente en relación con unas y con otras, sería tan artificial que haría recaer en la decisión normativa de los Territorios Históricos el alcance de su competencia, porque buenamente podrían decidir regular muchos de los aspectos recogidos en la Norma Foral General Tributaria dentro de la Norma Foral reguladora de cada tributo, como el régimen sancionador o los procedimientos de aplicación del tributo de que se trate, aunque ello la convertiría en una regulación redundante entre los diferentes impuestos, porque entonces sí que nos encontraríamos indubitadamente dentro del concepto de Norma Foral fiscal reguladora del tributo concertado de que se trate en cada caso.

---

<sup>26</sup> Me he ocupado de esta cuestión en ALONSO ARCE, I. "La normativa tributaria general y el Concierto Económico", *Forum Fiscal*, núm. 206, 2015, p. 7-13.

No es lógico que dependiendo de en qué Norma Foral se regule una determinada materia, la competencia para regularla corresponda a una u otra Administración, ya que la competencia es previa a la propia regulación, como ha tenido ocasión de establecer repetidamente el Tribunal Constitucional<sup>27</sup>, y por tanto, no puede estar sometida en ninguno de sus aspectos a la elección del vehículo normativo que el legislador entienda más adecuado para ejercitarla.

De hecho, esta sentencia del Tribunal Supremo sobre la vía económico-administrativa del Territorio Histórico de Gipuzkoa ha abierto una vía, en estos momentos en pleno desarrollo, por la que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está cuestionando determinadas diferencias procedimentales entre la normativa foral y la de territorio común, al calor de ese concepto extraño de procedimiento administrativo tributario común acuñado en esa sentencia, y con una interpretación muy peculiar además del alcance de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que ha reservado a conocimiento de ese Tribunal los recursos directos e indirectos contra Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos<sup>28</sup>.

En virtud de esta doctrina, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está inaplicando, que no anulando, preceptos de la Norma Foral General Tributaria de los Territorios Históricos vascos que regulan, por ejemplo, los procedimientos de gestión tributaria, por entender que son diferentes a los de la Ley General Tributaria, que constituye una especie de Ley de obligado cumplimiento para todas las Administraciones tributarias.

Esta línea judicial, que no jurisprudencial todavía, se construye sobre dos premisas, a mi entender, manifiestamente erróneas e infundadas. Así, por un lado, establece que la Ley General Tributaria se aplica a todas las Administraciones tributarias del Estado, sin que el Concierto Económico suponga ninguna modulación al respecto.

Ello implica equiparar a los Territorios Históricos con las Comunidades Autónomas de régimen común en materia de tributos cedidos, cuando hemos visto que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, sí establece la aplicación de la Ley General

---

<sup>27</sup> Por todas, en este sentido, podemos citar la sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, en el recurso de inconstitucionalidad planteado por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular contra la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, en la que el Tribunal Constitucional desarrolla ampliamente su doctrina sobre el alcance de la distribución de competencias entre distintos sujetos políticos, que solamente responde a las previsiones de las normas del denominado bloque de la constitucionalidad.

<sup>28</sup> A la que posteriormente haremos referencia más extensamente.

Tributaria en ese ámbito, como un aspecto sobre el que no se produce cesión de competencias a las Comunidades Autónomas, mientras que el Concierto Económico ya no habla de aplicación de la Ley General Tributaria en los Territorios Históricos como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, como hemos expuesto, sino simplemente de adecuación a esa Ley General en cuanto a terminología y conceptos, sin ir más allá.

Estas sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco están, por tanto, subvirtiendo los términos en los que el Tribunal Supremo había establecido la regla primera de armonización del Concierto Económico, sin atender a sus antecedentes históricos y legislativos, ni mucho menos a la realidad social del tiempo en el que debe ser aplicada la norma, y además, contrariando el principio de que la jurisprudencia informa la aplicación del ordenamiento jurídico.

Pero además ello es contrario a la propia regulación de la materia, pues el artículo 1 de la Ley General Tributaria declara su aplicación a todas las Administraciones tributarias, pero sin perjuicio del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y precisamente el Concierto Económico lo que hace es reducir el alcance de la Ley General Tributaria en los Territorios Históricos porque solamente somete a los mismos a su adecuación a aquella Ley en cuanto a terminología y conceptos, y no más, con lo que de ahí no puede deducirse válidamente que las normas de procedimiento de la Ley General Tributaria sean aplicables en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y desde otra perspectiva, lo que es evidente es que no parece muy lógico que se hable de procedimiento administrativo común tributario en la medida en que el concepto de procedimiento administrativo común en nuestro ordenamiento constitucional está establecido en el artículo 149.1.18 de la Constitución, cuyas bases se incluyen en el catálogo de competencias exclusivas del Estado, y el desarrollo de esa regulación se contiene en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que precisamente supone el desarrollo de esas bases que competen al Estado, en aquellos preceptos que la regulación considera básicos, pero que excluyen totalmente a los procedimientos tributarios, pues la disposición adicional quinta de la mencionada Ley establece que *“los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de*



*la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria" y matiza que "la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria<sup>29</sup> y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".*

De los preceptos mencionados se deduce claramente que el ámbito tributario no se considera procedimiento administrativo común, y por lo tanto, mal puede establecerse que haya nada básico en las normas de procedimiento de la Ley General Tributaria al amparo del título competencial de las bases del procedimiento administrativo común del artículo 149.1.18 de la Constitución, porque precisamente el legislador ha establecido que ese título solamente alcanza a los procedimientos no tributarios.

Obviamente es diferente la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, en cuanto a la aplicación de la Ley General Tributaria, porque no siendo procedimiento administrativo común, como hemos visto, en el resto del Estado sí puede establecerse esa vinculación por aplicación del título competencial del artículo 149.1.14 de la Constitución, sobre Hacienda General, y sin embargo, ese título cede en el caso de los Territorios Históricos al reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales de la disposición adicional primera y su actualización en el marco del Estatuto de Autonomía.

En cualquier caso, ésta es una cuestión abierta en estos momentos, en la que no vamos a profundizar más, por muy interesante que nos parezca, porque nos alejaría indebidamente del objeto de nuestro análisis, pero que pone de manifiesto una vez más la eterna pulsión entre autonomía normativa y límites a la misma, que bajo diferentes aspectos formales, se presenta una y otra vez a la hora de analizar un sistema tan complejo como el articulado a partir de la disposición adicional primera de la Constitución.

Lo que sí tenemos que decir al respecto es que los Tribunales de Justicia no están siguiendo una línea clara y asentando una doctrina sobre el poso de sus anteriores pronunciamientos al analizar los límites a la potestad tributaria de los territorios forales, lo que se traduce en un flaco favor a la seguridad jurídica y a la construcción de un *corpus* doctrinal coherente sobre la especificidad tributaria foral.

La siguiente regla de armonización del Concierto Económico es la que se refiere al mantenimiento de una presión fiscal equivalente a la del resto del Estado, la cual no ha sido analizada en sí misma en ningún momento por parte de los Tribunales de Justicia, sino

---

<sup>29</sup> La referencia se realiza a los preceptos de la Ley General Tributaria de 1963, vigente en el momento de aprobarse la Ley de procedimiento administrativo común, pero su contenido debe entenderse referido a los preceptos equivalentes de la vigente Ley General Tributaria.

que se han extraído conclusiones respecto a la misma como consecuencia de otros análisis jurídicos, principalmente de Derecho de la Unión Europea, en virtud de los que se ha dado por incumplida la norma de armonización del Concierto Económico.

Esta misma técnica es la que han utilizado los Tribunales respecto a la tercera norma de armonización, la que implica que los Territorios Históricos, al elaborar su normativa tributaria, respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

También en este caso, los Tribunales han entendido vulnerada esta norma de armonización en base a otras cuestiones de Derecho de la Unión Europea con las que realmente no tiene relación esta regulación.

Dado que en ambos supuestos los Tribunales han renunciado a perfilar directamente el contenido de estos conceptos jurídicos indeterminados, y en su lugar, se han conformado con entender vulnerada la norma de armonización por haberse producido una vulneración de otra índole del Derecho de la Unión Europea por parte de las disposiciones cuestionadas en cada momento, podemos considerar ese enfoque inadecuado e insuficiente, en la medida en que las normas de armonización del Concierto Económico deben interpretarse en sí mismas y debe establecerse de forma independiente cuál es el contenido que le corresponde a cada una de ellas, puesto que si nos encontramos con otras vulneraciones del ordenamiento jurídico, serán esos ámbitos los que hayan sido contrariados, pero no las propias normas de armonización, porque precisamente para poder saber si los Territorios Históricos se han extralimitado en cuanto a su alcance es preciso identificar primero el contenido positivo de esas normas, y eso solamente se puede hacer de forma positiva analizando sus contornos.

Sin duda, si algunas disposiciones han levantado la polémica más encendida entre las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos y la Administración del Estado en los últimos veinticinco años, éstas han sido las Normas Forales de Incentivos Fiscales para las sociedades otorgados desde 1988 hasta 1995 en atención a las peculiares circunstancias económicas que tocaba vivir en aquellos momentos, posteriormente reiterados respecto a las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de 1996.

En el caso vizcaíno, las Normas Forales 8/1988, 5/1993 y 1/1995 han estado en el centro de la polémica con medidas como las vacaciones fiscales para las empresas de

nueva creación o los distintos tipos de incentivos y deducciones que las mismas contemplaban.

Pero queremos atender, en primer término, y por orden cronológico, a las sentencias del Tribunal Supremo que han anulado las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988, y por todas ellas, atenderemos a la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1988, dictada en el recurso de apelación número 7.565/1992, respecto a la Norma Foral alavesa de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988.

En ella el Tribunal Supremo, tomando como criterio interpretativo y único apoyo del fallo de su sentencia la Decisión de la Comisión Europea 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, a la que volveremos a hacer mención, en la que se había insinuado que podían ser constitutivos de ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior los incentivos fiscales a la inversión establecidos por las Normas Forales de 1988, además de considerar que atentaban contra la libertad de establecimiento proclamada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al no poder acogerse a las mismas las entidades domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea que operasen en el País Vasco con mediación de establecimiento permanente, declaró la ilegalidad de las citadas Normas Forales.

Posteriormente haremos un análisis mucho más detallado de la vertiente relativa a la libertad de establecimiento reconocida en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y a la cuestión de las ayudas estatales, pero en este momento nos interesa fijarnos exclusivamente en la interpretación de las reglas generales de limitación del poder tributario de los Territorios Históricos que se contienen en el artículo 3 del Concierto Económico, en función de lo que determinó el Tribunal Supremo al analizar estas Normas Forales de 1988.

Así, el Tribunal Supremo dice que la Decisión de la Comisión Europea mencionada y la disposición legal nacional que vino a cumplir con esa Decisión (disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que estableció un procedimiento de reembolso a los no residentes que operasen mediante establecimiento permanente en el País Vasco de la diferencia de incentivos fiscales que no podían percibir directamente, y de la que también hablaremos con más detalle más adelante), sirven como fundamento para considerar probada la existencia de una auténtica discriminación y un menoscabo de los principios de libertad de competencia, que fue remediado en cuanto a los empresarios residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por estar sometidos a la legislación común española, no puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma, pero no en cuanto a los empresarios del restante espacio interior del sistema

fiscal español, de suerte que las empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, aunque sean también residentes en la Unión Europea, quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen foral, sino también respecto de las de los demás Estados miembros de la Unión Europea que operen en el País Vasco.

No cabe, pues, en opinión del Tribunal Supremo, prueba más palpable de que las Normas Forales recurridas discriminan abiertamente las actividades de los empresarios radicados en el territorio de que se trata con relación a los de los Estados miembros del resto de la Unión Europea, y por tanto, a los del resto de España.

Al final, el Tribunal Supremo parece descargar las responsabilidades derivadas de su fallo en las instancias europeas, al justificar su decisión en que son las más altas instancias comunitarias europeas las que han declarado discriminatorias las Normas Forales en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento de la Unión Europea rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas.

Con esta argumentación, desacertada desde todo punto de vista, el Tribunal Supremo ha realizado una auténtica dejación de sus funciones a la hora de interpretar el ordenamiento jurídico interno del Estado español y, más concretamente, las normas armonizadoras establecidas en el Concierto Económico, realizando una trasposición no rigurosa de unas normas establecidas en el marco del Derecho de la Unión Europea a un ámbito completamente diverso como es el de la articulación interna del equilibrio de poderes tributarios entre los órganos que constitucionalmente están llamados a ejercer la potestad normativa tributaria.

En nuestra opinión, el Tribunal Supremo extrapola unas conclusiones que están formuladas en un ámbito muy específico, cual es el ámbito del Derecho de la Competencia regulado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al ordenamiento interno español, lo cual no puede hacerse de una manera tan directa y sin matizaciones.

Lo que había declarado incompatible con el mercado interior la Decisión de la Comisión Europea mencionada era el régimen de incentivos fiscales establecidos en las Normas Forales de 1988 al entender que impedía la libertad de establecimiento pues no podían disfrutar de esos incentivos los sujetos pasivos no residentes que operasen en el territorio vasco con mediación de establecimiento permanente.

El problema no radicaba en la entidad y en la regulación concreta que de los incentivos fiscales realizaban las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos, sino en que esta regulación no resultaba de aplicación a los sujetos pasivos no residentes que operasen con mediación de establecimiento permanente en el País Vasco, en la medida en que el Concierto Económico, en la redacción vigente en aquel entonces, no reconocía competencias normativas a los Territorios Históricos vascos para regular la tributación de los no residentes.

De esta manera, la redacción del Concierto era la que producía la discriminación en la medida en que ninguna disposición que dictasen las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos iba a respetar la libertad de establecimiento en los términos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pues en ningún caso se aplicaría a los sujetos pasivos no residentes, aunque actuaran mediante establecimiento permanente.

Es decir, la propia articulación del reparto de competencias normativas en el Concierto Económico, tal y como estaba desde 1981, era la que podía generar esa discriminación contraria a la libertad de establecimiento. Si seguimos el análisis de la Comisión Europea, toda medida que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos regulasen de manera diferente a la de territorio común, violaría esa libertad de establecimiento, al no ser aplicable a los no residentes que operasen mediante establecimiento permanente.

Cuando se acordó el Concierto en 1981, no se tuvo en cuenta la eventual incorporación a la Unión Europea del Estado español, o por lo menos, no en toda su amplitud, en la medida en que el propio sistema de Concierto en aquel entonces estaba sumido en una profunda contradicción: era un sistema que reconocía unas potestades normativas a los Territorios Históricos vascos, y en su consecuencia, la posibilidad de dictar disposiciones diferentes a las vigentes en territorio común, pues ésta es la esencia del Concierto, tal y como venimos exponiendo y la jurisprudencia más autorizada refrendando; y a la vez, el ejercicio de esas competencias, dado el nulo margen de maniobra que las Instituciones forales tenían en relación con los contribuyentes no residentes, en cuanto se apartasen de la regulación de territorio común, iba a suponer la discriminación contraria a la libertad de establecimiento.

Por eso mismo, la reforma del Concierto de 1997 reconoció a las Instituciones forales competencia normativa en la regulación de los tributos directos que afectasen a los contribuyentes no residentes que operasen en el País Vasco mediante establecimiento permanente, modificación que vino a paliar las posibles discriminaciones por violación de la libertad de establecimiento como las detectadas por la Comisión Europea en la

Decisión que hemos mencionado. En este punto solamente estamos anticipando las líneas maestras de la cuestión, pues el análisis detallado de las normas del Derecho de la Unión Europea y su relación con el Concierto Económico y con las Normas Forales dictadas en su ejecución ocuparán el grueso de nuestro razonamiento posterior.

Es un principio básico del Derecho de la Competencia de la Unión Europea el que los Estados miembros, los órganos de los mismos que se encargan constitucionalmente del ejercicio de competencias normativas, no pueden tratar de diferente manera a los residentes en ese Estado respecto a los no residentes establecidos en el mismo.

Es este principio y no los incentivos fiscales concretos de que se trate los que convirtieron en discriminatorias las Normas Forales de 1988, pues trataban de diferente manera a los contribuyentes residentes que a los no residentes, ya que respecto de la tributación de estos últimos no tenían capacidad normativa en aquel momento los Órganos Forales de los Territorios Históricos.

Claro está que la Comisión Europea no puede, ni debe, ni entra a valorar si se producen o no discriminaciones internas entre los ciudadanos residentes en un Estado miembro en función del reparto competencial establecido constitucionalmente en ese Estado, puesto que entre sus competencias no está disciplinar los aspectos de Derecho interno de los Estados cuando no afecten a los intercambios intracomunitarios.

Es decir, que lo que la Comisión estaba diciendo en 1993 no era que los Incentivos Fiscales fueran discriminatorios, sino que su no aplicación a no residentes, por las limitaciones que padecía entonces el Concierto Económico, era la que provocaba la discriminación.

El Tribunal Supremo parece no entrar a valorar la *ratio decidendi* de la Comisión y se conforma con extrapolar las conclusiones a las que ésta llega para decir que queda demostrada la discriminación interna. Esto es mucho decir, pues en el orden interno no queda claro que las Normas Forales recurridas violen las normas de armonización establecidas en el Concierto Económico, en la medida en que la libertad de establecimiento no puede entenderse de igual manera en Derecho de la Unión Europea y en Derecho interno, pues todos los conceptos del Derecho de la Unión Europea tienen una dimensión superior.

Porque al final, y permitasenos la licencia, la Comisión Europea hubiera dicho, en caso de que las sociedades siguieran tributando en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se hubiera establecido una exención como la de las adquisiciones de los

parientes directos, que era contraria a la libertad de establecimiento en 1993, porque su regulación no hubiera podido aplicarse a no residentes que operasen en el País Vasco por mediación de establecimiento permanente.

Y si aplicamos la doctrina del Tribunal Supremo que hemos analizado con anterioridad, en ningún caso considera que el establecimiento de tal exención viole la libertad de establecimiento, por mucho que no se aplique a ciudadanos que han adquirido la vecindad civil y administrativa en el País Vasco, pero que no han permanecido todavía en territorio vasco los cinco años que el Concierto exige para poder aplicar esa normativa.

Un análisis en detalle de las sentencias del Tribunal Supremo sobre esas Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988 pone en evidencia el poco rigor jurídico que se desprende de las mismas, pues no pueden extrapolarse alegremente conclusiones de un ámbito jurídico como el de la Unión Europea a otro como el interno, sin realizar las oportunas adecuaciones, y sobre todo, sin tener en consideración la razón última en virtud de la cual se toman las decisiones correspondientes.

El fallo del Tribunal Supremo quizás podría haber defendido válidamente que las Instituciones de los Territorios Históricos vascos se habían extralimitado de los márgenes que el Concierto Económico establece a su capacidad normativa al dictar esas Normas Forales, pero la argumentación debería haberse basado en un análisis de las propias normas de armonización del Concierto desde la perspectiva del Derecho interno, y no extrapolando conclusiones de otros ámbitos jurídicos.

En nuestra opinión, es patente la diferencia de enfoque que se puede observar entre unas sentencias (las anteriormente mencionadas) y otras (las de las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión), y lo que es más preocupante, la aparente predeterminación del fallo que podemos observar en estas últimas, sin dejar que la propia dialéctica jurídica de la argumentación, produjese el fallo correspondiente.

De hecho, la misma suerte impugnatoria corrió la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, porque por sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008, reiterando lo que ya había razonado respecto a las Normas Forales de 1988, vino a entender vulnerada la norma interna de armonización de no producir distorsiones a la competencia, en los mismos términos que lo había hecho, y por tanto, partiendo de que las vacaciones fiscales de 1993 (exención temporal durante diez años del Impuesto sobre Sociedades para entidades de nueva creación, establecida en el artículo 14 de esa Norma Foral), se habían considerado como una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior

por parte de la Comisión Europea (y aquí parece que le da lo mismo al Tribunal Supremo cuál sea el motivo de incompatibilidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de una medida tributaria nacional), ello implicaba también su carácter contrario a la norma de armonización del Concierto Económico.

Así, el Tribunal Supremo razona en esa sentencia que “un argumento adicional hay que formular, y es que la Comisión Europea, en relación con las Normas impugnadas ha dictado las Decisiones 2003/28, 2003/86 y 2003/92 por las que las mismas se declaran contrarias al Mercado Común e instando a España a la supresión. Es verdad que tales decisiones han sido recurridas y se encuentran pendientes de sentencia ante el Tribunal de Primera Instancia, pero no es menos cierto que las Decisiones son fuente de Derecho Comunitario, y en tanto no sean anuladas por los órganos judiciales competentes habrá de estarse a lo establecido en el artículo 249 del Tratado como fuente de Derecho Comunitario que son.

Parece evidente que si la norma en cuestión, al menos de modo provisional, es considerada incompatible con el Mercado Común, esa incompatibilidad ha de extenderse a los ciudadanos nacionales que no tienen que soportar en mayor medida que los demás ciudadanos europeos un régimen que se considera contrario al Mercado Común del que también ellos forman parte”.

Igualmente podríamos recorrer las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo que han anulado parcialmente preceptos de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de 1996, en las que llegan a razonar nuestros Tribunales de Justicia entendiendo el incumplimiento de esas normas de armonización del Concierto Económico por cuanto se había detectado previamente una contradicción con el Derecho de la Unión Europea.

Estas sentencias serían el preludio de otra, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, a la que luego daremos una atención muy detallada, en la que el Tribunal Supremo mezclaría definitivamente sin el rigor debido los ordenamientos interno y de la Unión Europea y daría lugar al episodio más traumático de cuantos ha vivido el Concierto Económico desde la restauración de la democracia, que tuvo que llegar a resolverse por la máxima instancia judicial de la Unión Europea, el Tribunal de Luxemburgo, como tendremos ocasión de exponer al tratar de la disciplina de las ayudas de Estado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y su relación con el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En cualquier caso, lo que nos interesa destacar en este punto es que el Tribunal Supremo encontró en el ordenamiento de la Unión Europea un punto de apoyo para



interpretar un concepto recogido exclusivamente en el ordenamiento interno, como el correspondiente a las reglas de armonización del artículo 3 del Concierto Económico, sin entrar verdaderamente a delimitar los contornos de esas reglas, que, por otro lado, hay que convenir que pueden corresponderse con el mejor ejemplo de lo que es un concepto jurídico indeterminado.

Por último, respecto a la cuarta regla de armonización, la relativa a la misma clasificación de actividades económicas, no se han producido conflictos judiciales o administrativos que hayan obligado a hacer una reflexión sobre el alcance de la misma, que, por otro lado, parece de una entidad muy menor respecto a condicionar la actividad normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Una vez analizados los límites generales establecidos en el Concierto Económico a la potestad normativa de los Territorios Históricos, ya hemos anticipado que también existen límites concretos en cada una de las figuras tributarias, que hacen que los Territorios Históricos no gocen de una libertad absoluta en la configuración de su normativa tributaria.

Pese a la heterogeneidad de estas limitaciones, podemos hacer dos grandes grupos de estas limitaciones: por un lado, tenemos los impuestos concertados de normativa autónoma, respecto de los que las limitaciones son muy menores, afectan a cuestiones muy concretas y no tienen demasiada relevancia; y por otro lado, están los impuestos concertados de normativa común, donde el Concierto Económico establece serias limitaciones a la autonomía normativa de los Territorios Históricos respecto a esas figuras tributarias, puesto que, con carácter general, les obliga a mantener en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las que se encuentren vigentes en territorio de régimen común, quizás con algunas excepciones de menor importancia como las relativas a modelos y plazos de declaración o cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

Si seguimos el orden en el que aparecen regulados en el Concierto Económico los distintos tributos, podemos recapitular las limitaciones particulares establecidas para cada uno de ellos en el propio Concierto de la siguiente manera:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Es un impuesto concertado de normativa autónoma, sin haberse establecido ninguna limitación respecto a la competencia normativa de los Territorios Históricos,

excepto las que mencionaremos a continuación respecto a algunos de las retenciones y pagos a cuenta de ese Impuesto.

b) Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes:

Los grandes impuestos generales sobre la renta, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tienen establecido un sistema de liquidación en virtud del cual, los pagadores de determinados rendimientos sometidos a esos impuestos deben practicar retenciones a cuenta de los mismos e ingresarlas en la Hacienda correspondiente y luego los contribuyentes presentan su autoliquidación para determinar la cuota diferencial que les corresponda.

Las distintas retenciones se articulan en función de la naturaleza de los rendimientos que se satisfagan, por lo que las limitaciones establecidas en cuanto a la capacidad normativa de los Territorios Históricos a la hora de regular esas retenciones y pagos a cuenta se establecen igualmente en función de los distintos rendimientos, a saber:

- Rendimientos del trabajo:

En este caso, el Concierto Económico no establece limitaciones a la autonomía normativa de los Territorios Históricos.

- Rendimientos de actividades económicas:

El Concierto Económico permite a los Territorios Históricos establecer las normas que quieran en materia de retenciones sobre rendimientos de actividades económicas, excepto en lo que se refiere a los tipos de retención, que tendrán que ser iguales a los establecidos en cada momento en territorio de régimen común.

- Rendimientos de capital mobiliario:

Al igual que en el caso de los rendimientos de actividades económicas, en el caso de los rendimientos de capital mobiliario los Territorios Históricos tienen que establecer los mismos tipos de retención que estén vigentes en cada momento en territorio de régimen común, sin que esa limitación se extienda al resto de elementos configuradores de la retención a cuenta, porque la limitación sólo se predica de los tipos, por lo que podrán variar los supuestos de sujeción al pago a cuenta o de exención del mismo.

- Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva:

En este caso, los Territorios Históricos gozan de plena autonomía normativa para regular las retenciones correspondientes a estas ganancias patrimoniales.

- Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas:

Del mismo modo que en los rendimientos de actividades económicas o del capital mobiliario, en relación con las retenciones a cuenta de este gravamen especial pueden regularse por los Territorios Históricos con autonomía, excepto en lo que se refiere a los tipos de retención, que deben ser idénticos a los establecidos en territorio de régimen común en cada momento.

- Premios diferentes a los de determinadas loterías y apuestas:

Y lo mismo se puede decir de las retenciones sobre los premios que tengan la consideración de ganancias patrimoniales y no se encuentren en los supuestos a que acabamos de hacer referencia respecto al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, respecto de los que la limitación a la competencia normativa de los Territorios Históricos se contrae exclusivamente a los tipos de retención, que deben ser idénticos a los establecidos en cada momento en territorio de régimen común.

- Rendimientos derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles:

En relación con este tipo de rendimientos, los Territorios Históricos disponen de plena autonomía normativa, sin limitaciones específicas de ningún tipo.

- Retenciones a cuenta correspondientes a entidades en régimen de atribución de rentas:

Y en este último caso, el Concierto Económico lo que establece es que deben practicarse aplicando la normativa que corresponda a la residencia habitual o domicilio fiscal del pagador, pero dado que estas retenciones se practicarán sobre diferentes tipos de rendimientos, las limitaciones en cuanto a la autonomía normativa para determinarlas serán las que correspondan a los rendimientos de que se trate en función de la naturaleza de los mismos.

c) Impuesto sobre Sociedades:

El Impuesto sobre Sociedades se configura como un impuesto concertado de normativa autónoma en los casos en que resulta de aplicación la normativa foral, sin que se establezcan limitaciones específicas para la autonomía normativa de los Territorios Históricos en relación con este Impuesto, ni en lo que hace referencia al régimen general del Impuesto ni en lo que se refiere a los regímenes especiales del mismo.

No obstante, si existe una limitación particular en el caso del régimen especial de consolidación fiscal que pueden aplicar las entidades que conformen un grupo fiscal, que hace que las instituciones forales deban aplicar idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición del grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes grado de dominio y operaciones internas del grupo, pero solamente para estos elementos de la regulación y, por lo tanto, sin que alcance a las demás reglas formales y sustantivas de tributación de los grupos fiscales.

d) Impuesto sobre la Renta de No Residentes:

En el Impuesto sobre la Renta de No Residentes encontramos los dos modelos básicos de determinación del alcance de las competencias normativas de los Territorios Históricos, porque el Concierto Económico establece que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes será un impuesto concertado de normativa autónoma respecto a los contribuyentes que operen en territorio español por mediación de establecimiento permanente, sin que existan limitaciones a la autonomía normativa en este supuesto.

Pero también es un impuesto concertado de normativa común en lo que se refiere a los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, en cuyo caso el impuesto que fijen los Territorios Históricos se registrará por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con excepción de las relativas a modelos y plazos de declaración.

Y aún así, hay un supuesto de contribuyentes que operan sin mediación de establecimiento permanente en el que los Territorios Históricos tienen plena autonomía para establecer la regulación que tengan por conveniente, el correspondiente a los contribuyentes que ejerciten la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cumplir los requisitos establecidos para ello en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, siempre que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en territorio español.

De hecho, y dada la importancia que tiene la distinción entre contribuyentes que operan por mediación de un establecimiento permanente y los que no a los efectos de las limitaciones a la capacidad normativa foral, el propio Concierto Económico establece una definición de lo que se entiende por establecimiento permanente a esos efectos, siguiendo en gran medida las definiciones de establecimiento permanente contenidas en el modelo de convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Hay un elemento específico en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, constituido por el Gravamen Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, que afecta a contribuyentes que operan sin mediación de establecimiento permanente, y respecto del que no se establecen limitaciones específicas al poder normativo de los Territorios Históricos.

e) Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito:

En este caso, se sigue el modelo de impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración, y con la salvedad de que la normativa estatal pueda permitir unas horquillas de tipos de gravamen, en cuyo caso los Territorios Históricos podrán establecer los tipos que consideren oportunos dentro de esas horquillas.

f) Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica:

También este impuesto es un impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

g) Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica:

Lo mismo podemos decir de este impuesto, que es un impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

h) Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas:

E igualmente hay que recordar que este impuesto también es un impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

i) Impuesto sobre el Patrimonio:

Este impuesto, igual que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, es un ejemplo paradigmático de la máxima autonomía normativa, pues no existen en el Concierto Económico limitaciones específicas a la capacidad normativa de los Territorios Históricos en relación con su regulación.

j) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

Y prácticamente lo mismo podemos decir del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien, en este caso se establece una regla antielusión en virtud de la que los Territorios Históricos deberán aplicar las normas vigentes en territorio de régimen común cuando el causante o el donatario, según se trate de adquisiciones hereditarias o correspondientes a la percepción de seguros de vida, por un lado, o de adquisiciones gratuitas *inter vivos* de bienes que no tengan la consideración de inmuebles, por el otro, hubieran adquirido su residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto, excepto que provinieran del extranjero y hubieran conservado la condición política de vascos, conforme a lo previsto en el artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía.

k) Impuesto sobre el Valor Añadido:

El Impuesto sobre el Valor Añadido es el ejemplo paradigmático de impuesto concertado de normativa común, y por ello, las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

l) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

En este caso, el impuesto se configura como un impuesto concertado de normativa autónoma, sin limitaciones específicas a la capacidad normativa de los Territorios Históricos vascos, excepto en lo que se refiere a las modalidades de operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o

realicen función de giro (por lo tanto, dentro de la modalidad de documentos mercantiles del gravamen de actos jurídicos documentados), puesto que en esos casos las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

m) Impuesto sobre las Primas de Seguro:

Este impuesto también sigue el modelo de impuesto concertado de normativa común, en función del cual las instituciones forales deben aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

n) Impuestos Especiales de Fabricación:

En este caso, también se sigue el modelo de impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración, y con la salvedad de que la normativa estatal pueda permitir unas horquillas de tipos de gravamen, en cuyo caso los Territorios Históricos podrán establecer los tipos que consideren oportunos dentro de esas horquillas.

ñ) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:

También en este impuesto especial se sigue el modelo de impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración, pero aquí es el propio Concerto Económico el que establece la salvedad de que los Territorios Históricos podrán incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

o) Impuesto Especial sobre el Carbón:

En este impuesto, el modelo es el ordinario de impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

p) Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero:

También este impuesto sigue el modelo de impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

q) Otros impuestos indirectos:

El Concierto Económico establece una norma de cierre en materia de impuestos indirectos, y respecto a ellos, impone que los Territorios Históricos establezcan los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, con lo que el resto de normas formales y procedimentales podrán establecerse libremente por los Territorios Históricos, aunque también es cierto que cada nuevo impuesto indirecto que se crea por el Estado debe ser objeto de concertación por aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Concierto Económico, y quizás de esta regulación lo que se establece es la imposibilidad de crear nuevos impuestos indirectos por parte de los Territorios Históricos que no existan en territorio común, porque no podrían cumplir lo regulado en este precepto.

*A sensu contrario*, ello querría decir que como no existe un precepto equivalente al tratar de los impuestos directos, los Territorios Históricos sí podrían crear nuevos impuestos directos, si bien, con el límite de respetar la estructura general impositiva del Estado, como hemos visto y como analizaremos en mayor detalle al final de este apartado.

r) Impuesto sobre Actividades del Juego:

Este impuesto sigue, con carácter general, el modelo de impuesto concertado de normativa común, que hace que las instituciones forales deban aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en el resto del Estado, excepto en lo que se refiere a modelos y plazos de declaración.

Ahora bien, el Concierto Económico prevé que respecto a las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en el País Vasco, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán elevar los tipos del Impuesto hasta un máximo del 20 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado, aunque se precisa igualmente que este incremento se aplicará, exclusivamente, sobre la parte



proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en territorio vasco.

s) Otros Tributos sobre el Juego:

El resto de los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco. Ahora bien, no son supuestos de plena autonomía normativa, porque el Concierto Económico establece que, aun en esos supuestos, se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.

t) Tasas:

En este ámbito, el Concierto Económico no establece limitaciones específicas a la autonomía normativa de los Territorios Históricos.

u) Impuesto sobre Bienes Inmuebles:

Este impuesto, como todos los impuestos locales, tiene el carácter de impuesto concertado de normativa autónoma, sin limitaciones específicas a la capacidad normativa foral.

v) Impuesto sobre Actividades Económicas:

Del mismo modo, también este impuesto es un impuesto concertado de normativa autónoma, sin limitaciones específicas para la autonomía de los Territorios Históricos.

w) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

Y de igual forma hay que establecer que este impuesto local es un impuesto concertado de normativa autónoma, sin limitaciones específicas a la competencia normativa foral.

x) Otros tributos locales:

Por último, el Concierto Económico dispone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las Entidades locales, siguiendo los dos criterios siguientes:

- Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando igualmente las normas de armonización generales que venimos exponiendo en la medida en que resulten de aplicación en este ámbito.

- No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

En todos los casos en los que nos encontramos con impuestos concertados de normativa común en los que se permite a los Territorios Históricos establecer sus propios plazos y modelos de declaración, el Concierto Económico precisa que, no obstante, los modelos de declaración que aprueben los Territorios Históricos contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y en lo que se refiere a los plazos, que los que fijen los Territorios Históricos no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Como resumen más evidente de este repaso que hemos realizado de las limitaciones específicas que el Concierto Económico impone a los Territorios Históricos en relación con la regulación por su parte de determinados tributos, es claro que en el grupo de los tributos concertados de normativa autónoma podemos encontrar los impuestos directos (a excepción de los impuestos específicos creados entre 2012 y 2015 con la intención de coadyuvar al reequilibrio de las cuentas públicas), los que gravan el juego y los locales, mientras que el modelo de tributos concertados de normativa común se aplica fundamentalmente a los impuestos indirectos, con excepción de algunas modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dos cuestiones nos restan para comprender el alcance de las competencias normativas de los Territorios Históricos: por un lado, las previsiones establecidas en la disposición adicional segunda del Concierto Económico de adaptación del mismo a las nuevas figuras tributarias o los nuevos pagos a cuenta que cree el Estado, y los problemas derivados del hecho de que no se produzca en tiempo y forma esa obligada adaptación del Concierto Económico.

Y por otro lado, la cuestión ya anticipada de la competencia tributaria residual de innovación del ordenamiento tributario, y el alcance que tiene esta competencia en el caso de los Territorios Históricos.

Si comenzamos por la cuestión de las adaptaciones del Concierto Económico en función de las modificaciones del sistema tributario estatal, nos parece que el contenido de la disposición adicional segunda del Concierto Económico tiene toda la lógica jurídica si unimos, por un lado, la competencia general para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los Territorios Históricos (de la que sólo están excluidos los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales), y por otro, la necesidad de que los territorios forales establezcan sus sistemas tributarios con atención a la estructura general impositiva del Estado, lo que exige que se establezcan las normas pertinentes para que los Territorios Históricos puedan desarrollar su competencia con respeto a ese principio de atención a la estructura general impositiva del Estado.

La disposición adicional segunda del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece que *“cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación”*, y lo que es más importante en el punto que ahora nos ocupa, que *“en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento”*, concluyendo con el mandato de que *“la correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros”*.

Como decíamos, como consecuencia del principio general de que los Territorios Históricos deben atender a la estructura general impositiva del Estado y de que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a las instituciones forales la competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario, con la única excepción de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, es evidente que hay que arbitrar mecanismos en el propio Concierto Económico para que pueda adaptarse su contenido a la evolución del sistema tributario estatal.

Ese principio general implica que cualquier nuevo impuesto que sea creado por el Estado, salvo que se encuentre en el ámbito de los gravámenes a la importación mencionados, donde va a ser difícil la creación de nuevas figuras tributarias salvo que se modifiquen igualmente las Directivas europeas de armonización tanto en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios como en el de los impuestos sobre consumos específicos o accisas, en terminología de la Unión Europea, debe ser objeto de

concertación con los Territorios Históricos vascos (y con la Comunidad Foral de Navarra), por cuanto la competencia para regularlo en el caso del País Vasco corresponde a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales.

Además, como luego veremos en más detalle, el Estatuto de Autonomía y el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establecen que *“la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección”* (letra b) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco).<sup>30</sup>

Ello quiere decir que si el Estado crea un nuevo Impuesto, por prescripción estatutaria, las competencias de aplicación de los tributos correspondientes a ese nuevo Impuesto en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco corresponden a sus Haciendas Forales, sin necesidad de que el Estado determine expresamente esa atribución en la norma de creación del Impuesto de que se trate.

Prueba de ello es que todos los impuestos que crea el Estado incluyen la tradicional cláusula de salvaguarda foral en virtud de la que su aplicación se entiende sin perjuicio del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra).

Pero siendo ciertos ambos principios, es también evidente que la adaptación del Concierto Económico es imprescindible en cada supuesto porque deben fijarse los puntos de conexión que permitan distribuir la competencia normativa y las competencias de aplicación de los tributos entre las dos Administraciones, la común o la foral que corresponda en cada caso.

Éste es el contenido fundamental del Concierto Económico en su Capítulo I, dedicado a los tributos, establecer respecto a cada impuesto qué Administración es la competente para establecer la normativa aplicable a cada contribuyente, ante cuál o cuáles Administraciones deben cumplir sus obligaciones tributarias correspondientes a ese impuesto los contribuyentes del mismo y cómo se determina a quién corresponde la inspección de aquéllos, en los supuestos en los que la exacción del Impuesto se reconoce a varias Administraciones en las proporciones que correspondan.

---

<sup>30</sup> El énfasis y el subrayado son nuestros.

Es evidente que todo nuevo impuesto nace con la vocación ineludible de ser concertado, porque la competencia para regularlo y las competencias para los procedimientos de aplicación de los tributos en los Territorios Históricos vascos corresponden a sus instituciones propias, tal y como se deduce de lo previsto en el Estatuto de Autonomía, pero hay que determinar qué contribuyentes son los que van a quedar sometidos a la competencia de esas instituciones, y es preciso determinar igualmente si la competencia normativa de los Territorios Históricos va a corresponderse con un modelo de tributo concertado de normativa autónoma o de tributo concertado de normativa común.

En cualquier caso, no se permiten modificaciones unilaterales del Concierto Económico, ni tan siquiera invocando el ejercicio de competencias propias por parte de las Administraciones afectadas, y por ello el propio Concierto Económico establece que cualquier modificación del mismo debe seguir el procedimiento de acuerdo unánime en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de la que luego hablaremos en algo más de detalle, y posteriormente tramitación parlamentaria ante las Cortes Generales para su incorporación al ordenamiento jurídico mediante una Ley ordinaria, como establece igualmente el Estatuto de Gernika, si bien, mediante un procedimiento legislativo específico en el que el texto acordado del Concierto Económico o de su modificación se tramita como un proyecto de ley de artículo único, que no permite la presentación de enmiendas parciales y que solamente es sometido a un voto general de ratificación o rechazo por parte de las Cortes.

Ésta, como luego incidiremos más, es la esencia básica del Concierto Económico, la necesidad de pacto entre las dos partes, la necesidad de llegar a acuerdos porque ninguna de las partes puede imponer a la otra su criterio, y este modelo de pacto es lo que da verdadera carta de naturaleza al régimen de Concierto Económico, lo que supone la imagen mínima de la foralidad cuya garantía institucional predicó el Tribunal Constitucional al estudiar la Ley de Territorios Históricos.

Ahora bien, la historia nos indica que no siempre se produce la adaptación del Concierto Económico a las innovaciones del sistema tributario estatal al ritmo que sería deseable tanto desde el punto de vista del principio de lealtad institucional, como, sobre todo, desde la fundamental perspectiva del respeto al principio de seguridad jurídica, garantizado en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución.

Sin tener que ir demasiado atrás en el tiempo, las Cortes Generales han introducido innovaciones relevantes en el sistema tributario del Estado en los últimos años.

En concreto, el artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, establece un impuesto que recae sobre la realización de actividades de juego de ámbito estatal, que se realicen a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos.

Por su parte, el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, crea el Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito, que grava el importe de los saldos depositados en cada una de ellas.

Por último, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, procede a la creación de tres nuevos impuestos: el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

Todos esos preceptos de la legislación del Estado incorporaban la mencionada cláusula de salvaguarda foral, pero lo cierto es que entraron en vigor sin que se hubiera procedido a la adaptación del Concierto Económico, es decir, sin cumplir con lo establecido en la disposición adicional segunda del Concierto, y se planteaba la cuestión de cómo se articulaba la aplicación de los mismos en los Territorios Históricos teniendo presente que el Estatuto de Autonomía atribuye la competencia normativa y, sobre todo, las competencias de aplicación de los tributos a las instituciones forales, pero existiendo el déficit de regulación de la fijación de los puntos de conexión para el reparto de las competencias entre la Administración del Estado y las de los Territorios Históricos vascos.

Se contraponen en este punto dos visiones antagónicas: por una parte, la Administración del Estado entiende que en tanto no se concierten los impuestos, resulta de aplicación en todo el Estado la normativa estatal y la competencia para la exacción de los tributos corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero obviamente este planteamiento choca frontalmente con lo previsto en el artículo 41.2.b) del Estatuto de Autonomía, precepto que solamente podría verse modificado por medio de su propia reforma o de una reforma constitucional, y por lo tanto, la legislación ordinaria u orgánica del Estado no puede vulnerar su contenido.

La otra visión implica que los impuestos nuevos se consideran automáticamente como impuestos concertados y son los Territorios Históricos los que pueden ejercer las competencias normativas y de aplicación de los tributos con carácter inmediato, en

consonancia con las previsiones estatutarias y con los principios de los artículos 1 a 3 del Concierto Económico, puesto que la competencia normativa corresponde a los Territorios Históricos y también las de aplicación de los tributos.

En este punto, queda obviamente abierta la cuestión del alcance de las competencias normativas, donde podríamos hacer una distinción entre impuestos directos e indirectos, ya que para los primeros no existe ninguna previsión genérica de sometimiento a la normativa vigente en cada momento en el territorio de régimen común, mientras que para los impuestos indirectos ya hemos visto que el artículo 35 del Concierto Económico establece un principio en virtud del cual las instituciones forales deben regular de manera similar a la normativa estatal determinadas cuestiones como la definición del hecho imponible, normas sustantivas, deducciones, etc.

Pero, en principio, ése no sería un obstáculo para el ejercicio de las competencias normativas de los Territorios Históricos, puesto que es fácilmente incardinable en el esquema general de reparto de competencias la regulación de los nuevos impuestos, sino que la cuestión fundamental, que no sólo afecta a la normativa sino también a las competencias de aplicación de los tributos, es fijar los puntos de conexión que reparten los contribuyentes entre la competencia de las dos Administraciones, y eso es algo que no pueden suplir ni los principios generales del Concierto Económico, ni, por supuesto, la actuación unilateral de una de las Administraciones.

De hecho, ante la regulación por parte del Estado de los impuestos a que acabamos de hacer referencia, en el Territorio Histórico de Bizkaia se aprobó el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia, que establecía la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de los cinco impuestos a que acabamos de hacer referencia, determinando provisionalmente y hasta que fueran objeto de concertación en aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Concierto Económico que la Diputación Foral de Bizkaia los exigiera conforme a la normativa vigente en territorio de régimen común, y marcando además, y en este punto es en el que probablemente la Diputación Foral de Bizkaia dio un paso atrevido, a qué contribuyentes se sometería a la competencia de la Hacienda Foral, partiendo de los elementos de determinación del hecho imponible de cada uno de los impuestos.

El Presidente del Gobierno interpuso recurso ante el Tribunal Constitucional frente al mencionado Decreto Foral Normativo defendiendo, en lo fundamental, que las instituciones forales no podían regular los nuevos impuestos hasta que no fueran objeto de concertación, y que la competencia mientras tanto radicaría en la Administración del Estado, con evidente exceso igualmente respecto al marco constitucional y estatutario al

asumir una competencia que el Estatuto ha atribuido claramente a los Territorios Históricos.

Posteriormente haremos referencia al enjuiciamiento de las Normas Forales fiscales por parte del Tribunal Constitucional, pero lo más destacado de este asunto, además de la controversia fundamental que planteaba, era que fue la primera vez que se utilizaban los nuevos mecanismos de impugnación ante el Tribunal Constitucional de disposiciones forales tributarias después de la aprobación y entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, por los medios establecidos en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Además, caracterizado porque lo recurrido no era una Norma Foral, sino un Decreto Foral Normativo, es decir, los productos normativos de legislación delegada para supuestos de urgencia de los Territorios Históricos, pero con rango de Norma Foral, con lo que los contornos del alcance de la reserva al Tribunal Constitucional del conocimiento de las impugnaciones de la normativa tributaria foral quedaban plenamente reforzados.

El propio Consejo de Estado, en su dictamen 380/2013, de 25 de abril, sobre la impugnación del Decreto Foral Normativo citado, razona lo siguiente al respecto:

*"Ante la situación configurada con esta reforma legislativa, no es del caso entrar en el presente dictamen a analizar la naturaleza que como disposiciones tengan las Normas Forales de contenido fiscal ni tampoco corresponde tener en consideración la situación de litispendencia en que la Ley Orgánica 1/2010 se encuentra en virtud de los recursos interpuestos contra la misma por varias Comunidades Autónomas toda vez que tal situación no afecta a la vigencia de la Ley Orgánica recurrida (artículo 30 de la LOTC), sino que, de conformidad con lo que en ella se dispone, corresponde considerar que tales Normas Forales fiscales constituyen objeto idóneo del recurso de inconstitucionalidad.*

*Debe repararse, no obstante, en el hecho de que la norma objeto de consideración en este caso no es una Norma Foral emanada de las Juntas Generales de Bizkaia, sino un Decreto Foral Normativo producido por la Diputación Foral de ese Territorio Histórico, Decreto Foral que, por dictarse en virtud de razones de urgencia y referirse a materia tributaria, nace con "rango de Norma Foral" de conformidad con el artículo 8.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.*

*La nueva disposición adicional quinta de la LOTC no utiliza una formulación equivalente a las del artículo 27 de la misma LOTC, el cual se refiere a la totalidad de actos y disposiciones normativas con fuerza de ley a efectos de delimitar el posible objeto del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. La disposición adicional quinta alude a Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos y en su apartado 2, que reforma el artículo 9 de la LOPJ, referido de manera concordante al ámbito de conocimiento del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, a las "Normas Forales fiscales de las Juntas Generales..". de dichos Territorios Históricos.*

*No parece a este Consejo de Estado que la inexistencia en la LOTC ni en la LOPJ reformadas de una referencia, ni explícita ni implícita, a los Decretos Forales Normativos dictados en materia tributaria deba conducir a cuestionar que corresponda residenciar su impugnación en la jurisdicción constitucional cuando, como ocurre en el caso presente, ostentan el mismo rango de Norma Foral ya que el tratamiento generalizado en nuestro ordenamiento consiste en dispensar el mismo régimen de impugnabilidad a todos los productos normativos que ostenten el mismo rango así como que otra cosa generaría una asimetría en su régimen de impugnación incoherente y perturbadora.*



*Cabe concluir, por tanto, que el Decreto Foral Normativo objeto del expediente constituye una disposición idónea desde el punto de vista procesal para que su eventual impugnación tenga lugar ante el Tribunal Constitucional".*

Incluso, existía la incertidumbre de si esta nueva vía de impugnación ante el Tribunal Constitucional de las disposiciones forales podía implicar la suspensión de la vigencia de las mismas, en caso de que el Presidente del Gobierno invocara lo dispuesto en el artículo 161.2 de la Constitución al plantear el recurso.

El mencionado precepto constitucional establece que "el Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas. La impugnación producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, pero el Tribunal, en su caso, deberá ratificarla o levantarla en un plazo no superior a cinco meses".

La disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que el Presidente del Gobierno puede presentar un recurso, innominado, pero que sigue las reglas de los recursos de inconstitucionalidad, contra las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos, y por lo tanto, habría que ver si esa vía, que no estaba prevista en el propio texto constitucional, sino que se ha abierto en virtud de las posibilidades de residenciar ante el Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de aquellas disposiciones que por su naturaleza sea conveniente radicar en tal órgano constitucional, podía incorporar la petición de suspensión de su vigencia.

En nuestra opinión, esa posibilidad implicaría una extralimitación de lo dispuesto en el texto constitucional, porque supondría identificar a las instituciones forales como órganos de las Comunidades Autónomas, lo cual nunca ha sido admitido a efectos, por ejemplo, de personación en los recursos de inconstitucionalidad, con lo que difícilmente podría sostenerse a la vez que se tiene carácter de órgano de las Comunidades Autónomas para los efectos perjudiciales y no se tiene para aquellos que pudieran ser beneficiosos, lo cual además ha sido ratificado en múltiples ocasiones por parte del Tribunal Constitucional.

De hecho, cuando la Diputación Foral de Bizkaia trató de personarse en los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por las Comunidades Autónomas de La Rioja y de Castilla y León, y por los Parlamentos de ambas Comunidades Autónomas, contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, el propio Tribunal Constitucional mediante Auto 144/2012, de 16 de julio, desestimó su petición razonando como sigue:

*"2. Para dar respuesta a la expresada petición debemos partir de la consolidada doctrina de este Tribunal, según la cual la naturaleza abstracta de los recursos de inconstitucionalidad, limitados al enjuiciamiento de la constitucionalidad de una ley,*

descarta, como regla general, la intervención de cualquier persona distinta de las enunciadas en los arts. 162.1 a) CE y 32 y 34 LOTC (ATC 172/1995, de 6 de junio, FJ 4), de modo que quedan excluidas de la posibilidad de personarse cualesquiera otras personas físicas o jurídicas, fueren cuales fueren los intereses que tengan en el mantenimiento o en la invalidación de la ley o de los actos o situaciones jurídicas realizadas y desarrolladas en aplicación de la misma (por todos, AATC 155/1998, de 30 de junio, FJ 2; 263/2008 y 264/2008, ambos de 20 de agosto).

En aplicación de esta doctrina hemos denegado la personación en recursos de inconstitucionalidad a personas físicas (AATC 1203/1987, de 27 de octubre; 104/2004 bis, de 13 de abril; y 175/2004, de 18 de octubre), asociaciones empresariales (AATC 216/1999, de 15 de septiembre; y 248/2008, de 24 de julio) o profesionales (AATC 252/1996, de 17 de septiembre; 378/1996, de 17 de diciembre; y 142/1998, de 16 de junio), federaciones asociativas de municipios (ATC 264/1999, de 10 de noviembre); sociedades mercantiles (AATC 33/1986, de 16 de enero; y 455/2004, de 16 de noviembre), universidades (ATC 235/1998, de 10 de noviembre) o partidos políticos (AATC 263/2008 y 264/2008, ambos de 20 de agosto).

La posibilidad de que intervengan las Diputaciones forales tampoco está contemplada en los mencionados preceptos reguladores de la legitimación para interponer recursos de inconstitucionalidad, no obstante lo cual la Diputación vizcaína invoca en apoyo de su pretensión la doctrina sentada a partir del ATC 172/1995, de 6 de junio, en el cual es también aducido en sus respectivos escritos por las demás partes, aunque en sentido contrario, por lo que resulta necesario recordar su sentido y alcance, ya que, en realidad, es respecto de la aplicación *mutatis mutandis* de dicha doctrina al presente caso de donde surge la discrepancia.

El indicado ATC 172/1995, de 6 de junio, dio respuesta a la cuestión derivada de que el art. 32.2 LOTC, dando concreción al art. 162.1 a) CE, legitima a los órganos colegiados ejecutivos y a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para interponer recursos de inconstitucionalidad contra leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía, mientras que el art. 34 LOTC sólo contempla el traslado de la demanda y la personación de los órganos legislativo y ejecutivo autonómicos cuando el objeto del recurso fuera una ley o disposición con fuerza de ley dictada por la respectiva Comunidad Autónoma. Atendiendo a esta particular normativa, venimos diciendo desde aquella resolución que "si la Constitución [art. 162.1 a)] y la LOTC (art. 32.2) facultan a las Comunidades Autónomas, mediante el recurso de inconstitucionalidad, a impugnar las disposiciones con fuerza de Ley y ostentan, dentro de él, legitimación activa para comparecer como partes principales en orden a obtener la anulación por inconstitucionalidad de la norma, forzoso se hace convenir en que la misma legitimación se les ha de reconocer a tales Comunidades Autónomas para personarse, como partes secundarias o subordinadas de las demandadas, en punto a coadyuvar en la defensa de la constitucionalidad de la norma cuando el recurso planteado contra ella tenga el carácter competencial a que antes aludíamos, esto es, siempre y cuando se trate de disposiciones que inequívocamente afecten a su propio ámbito de autonomía y sin que, en ningún caso, dicha intervención adhesiva pueda suponer la modificación del objeto procesal, el cual ha de quedar definitivamente delimitado por las alegaciones exclusivamente formuladas por las partes principales contempladas en los arts. 32.1 y 34 de la LOTC, debiendo quedar circunscrita su intervención a formular alegaciones sobre dicho objeto y ser oída por este Tribunal" (FJ 5).

3. La aplicación de la anterior doctrina al caso que nos ocupa ha de llevarnos a denegar la petición de personación, pues no concurre en la Diputación solicitante el presupuesto necesario de ostentar legitimación para interponer recurso de inconstitucionalidad, como ya tuvimos ocasión de afirmar, precisamente en relación con la Diputación Foral de Bizkaia, en el ATC 1021/1987, de 22 de septiembre, en el que rechazamos que tuviera legitimación para promover este tipo de proceso constitucional, razonando que "frente a lo que sostiene la Diputación Foral, no existe un correlato necesario entre garantía constitucional de derechos o de cualesquiera competencia (directa o indirecta a través de reconocimiento estatutario en lo que respecta a las Comunidades Autónomas o los territorios forales) y legitimación para interponer el recurso de inconstitucionalidad, que se atribuye en enumeración cerrada por el art. 162.1 a) de la Constitución y es reiterada en el art. 32 LOTC. La legitimación, aquí como en otros supuestos de acceso a la jurisdicción constitucional, viene a ser una atribución competencial a determinados órganos públicos que constituye una opción del constituyente o, en su caso, del legislador, que no encuentra necesaria correspondencia con la titularidad de derechos por parte de dichos órganos legitimados. Así, la garantía constitucional y estatutaria de un

ámbito competencial propio de los territorios forales no implica que éstos hayan de ostentar la legitimación para interponer recursos de inconstitucionalidad o conflictos de competencia" (FJ 1; ratificándose el criterio en el ATC 1142/1987, de 14 de octubre, en relación también con la Diputación Foral de Bizkaia; y en los AATC 201/2000 y 202/2000, ambos de 25 de julio, FFJJ 2, en relación con las ciudades autónomas de Melilla y Ceuta, respectivamente).

*En definitiva, la carencia de legitimación para interponer recursos de inconstitucionalidad impide a la Diputación Foral de Bizkaia personarse en el presente proceso como coadyuvante del Gobierno de la Nación, en defensa de la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero".*

La clave de bóveda de esta interpretación del Tribunal Constitucional es que las Diputaciones Forales no se encuentran incluidas en el catálogo de sujetos legitimados para interponer un recurso de inconstitucionalidad, entre los que sí se encuentran los órganos de las Comunidades Autónomas, por lo que, una interpretación sistemática del ordenamiento nos debe llevar a no poder categorizar como órgano de la Comunidad Autónoma a los órganos forales de los Territorios Históricos, y en consecuencia, no puede plantearse la suspensión de vigencia de disposiciones forales como consecuencia de la tramitación de los recursos directos a que hace referencia la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

La cuestión de la propia recurribilidad de la regulación foral se sostenía por parte del Consejo de Estado en el dictamen de 25 de abril de 2013 en base exclusivamente a la necesidad de proceder a la concertación de las figuras tributarias que cree el Estado, conforme a lo previsto en la disposición adicional segunda del Concerto Económico, pero sólo y exclusivamente en base a ese principio, puesto que el razonamiento del Consejo era el siguiente:

*"El caso que es objeto de consideración se corresponde precisamente con la previsión del apartado dos transcrito y corresponde constatar que la actuación de la Diputación Foral de Bizkaia no se ha atendido a lo que la disposición adicional prescribe en el sentido de contribuir a la adaptación del Convenio por mutuo acuerdo con ocasión de la creación de nuevas figuras tributarias, sino que unilateralmente ha procedido a adoptar las medidas normativas que ha entendido necesarias para su aplicación en ese Territorio Histórico por parte de sus órganos forales. Desde este punto de vista, la actuación constituye una vulneración de los términos del CEPV porque la regla de la adaptación con acuerdo mutuo que en él se formula no se acompaña de previsión alguna a cuyo amparo puedan las Juntas Generales ni la Diputación Foral adoptar medidas unilaterales que realicen esa adaptación aunque se haga de manera transitoria. Ni tal habilitación existe ni cabe aceptar la situación de hechos consumados en la cual la adecuación consensuada del Convenio tendría que abordarse. En este sentido, puede entenderse que el Decreto Foral supone una vulneración mediata del EAPV a través de la que tiene lugar respecto del CEPV.*

*Dicho todo lo anterior y sin menoscabo de la conclusión alcanzada, corresponde constatar que la norma de Bizkaia tiene un contenido que podría calificarse como de mínimos al introducir los impuestos estatales en su territorio. Tal contenido consiste:*

*- En decidir que el impuesto es aplicable de manera acotada en el Territorio Histórico de Bizkaia. No parece razonable suponer que las salvedades con relación a los regímenes de concierto de los territorios históricos que las normas estatales creadoras de los tributos formulan tengan otro sentido que remitir a tales regímenes los términos específicos en que vayan a aplicarse en ellos.*

*- En habilitar implícitamente la potestad de exacción de la Diputación Foral de Bizkaia con respecto a los nuevos impuestos. Téngase presente que el artículo 41.2 del EAPV*

establece en su apartado b) que "la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección".

Es decir, la atribución de las competencias referidas con relación a los tributos estatales no excepcionados en el precepto transcrito viene producida por el propio EAPV.

- Disponer la aplicación de la normativa del Estado mientras se procede a la concertación del impuesto. Lo cual no es sino trasladar al caso concreto de estos nuevos tributos el régimen establecido con carácter general por el CEPV en su artículo 35 para los impuestos indirectos que no son objeto de regulación específica en el propio Concierto:

Los demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imposables, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado.

No obstante constatar que la normativa introducida por el Decreto Foral reduce el impacto de su regulación al mínimo necesario para hacer efectiva la exacción de los tributos a cargo de la Diputación Foral, es lo cierto que la norma opera esta innovación con unilateralidad y sin cumplir con las exigencias de convención y acuerdo que el Concierto impone y, al hacerlo, produce reglas de alcance material evidente como lo son, además de la introducción misma de dicha exacción por parte de la Administración foral, que esta se produzca sin haberse fijado los efectos financieros que deben quedar establecidos conforme a la disposición adicional segunda del CEPV y que se fije, también sin acuerdo, el punto de conexión que es imprescindible para que aquella exacción tenga lugar y sea operativa. En todo ello, se percibe la existencia de bases para la impugnación".

De todas las maneras, lo que no resuelve el Consejo de Estado es en qué situación quedan los contribuyentes y el ejercicio de las potestades tributarias en caso de que no se proceda a la adaptación del Concierto Económico, en la medida en que el Estado carece de la competencia para aplicar el impuesto en los territorios forales, según dispone el Estatuto de Autonomía.

En cualquier caso, aquí hemos vuelto a encontrarnos con un conflicto que se ha desactivado antes de que el Tribunal Constitucional se pronunciara, puesto que las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico llegaron a un acuerdo, en la sesión celebrada el 16 de enero de 2014, para modificar el Concierto Económico y concertar las nuevas figuras tributarias, tanto las que hemos mencionado al tratar del Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Bizkaia, como el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero creado por medio de la Ley 16/2013, de 29 de diciembre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, o el Gravamen especial de premios de determinadas loterías y apuestas.

Este acuerdo se incorporó al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dándose nueva redacción a diferentes preceptos del Concierto Económico para recoger los puntos de conexión y las normas para determinar la autonomía normativa de los Territorios Históricos, e incluso las modificaciones relativas a los efectos financieros de los nuevos

impuestos, dando pleno cumplimiento a lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Concierto Económico.

De hecho, uno de los puntos que se acordó por parte de la Comisión Mixta del Concierto Económico fue que el Territorio Histórico de Bizkaia se comprometía a derogar el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, lo que se verificó por medio del Decreto Foral Normativo 2/2014, de 17 de junio, por el que se deroga el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia, así como que la Administración del Estado desistiría del recurso planteado ante el Tribunal Constitucional contra el mencionado Decreto Foral Normativo, lo que a su vez se verificó por parte del Presidente del Gobierno y fue admitido por Auto del Tribunal Constitucional 186/2014, de 15 de julio, en virtud del que el Tribunal Constitucional tuvo *“por desistido al Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, en el recurso de inconstitucionalidad núm. 3406-2013 promovido contra el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el territorio histórico de Bizkaia, declarando extinguido el proceso”*.

Una vez más vemos cómo se ha vuelto a escenificar una especie de “pase foral” para eliminar una controversia entre las distintas Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico sin que deje rastro jurídico, al haberse consensuado con posterioridad los términos de la discrepancia, y sin que tengan que llegar a pronunciarse los Tribunales de Justicia sobre el alcance de la cuestión debatida.

Lo cual no evita que puedan volver a suscitarse problemas similares porque, por ejemplo, desde la última reforma del Concierto Económico, la que se ha operado por medio de la Ley 7/2014, de 21 de abril, el Estado ha creado un nuevo pago a cuenta y también una nueva figura tributaria.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, ha creado, con efectos a partir del 1 de enero de 2017, una nueva retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes respecto a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción.

Por su parte, la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas

medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, ha establecido un nuevo impuesto, el Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, con entrada en vigor el 1 de enero de 2016.

Nuevamente nos encontramos con la necesidad de aplicar la disposición adicional segunda del Concierto Económico, y esperamos que en esta ocasión la Comisión Mixta del Concierto Económico pueda llegar a un acuerdo de modificación del Concierto Económico con anterioridad a la entrada en vigor de los mencionados gravámenes, a los efectos de que no se planteen de nuevo los problemas jurídicos que acabamos de mencionar.

De hecho, en el ámbito del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra se ha acordado en el seno de la Comisión Coordinadora, órgano equivalente a la Comisión Mixta del Concierto Económico, una modificación del Convenio para establecer los puntos de conexión de todas las figuras tributarias de nueva creación, y a la vez, se ha propuesto una modificación del artículo 6 del Convenio Económico, el precepto de contenido equivalente a la disposición adicional segunda del Concierto Económico, en el siguiente sentido:

*“Cualquier modificación de este Convenio Económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación.*

*El mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro.*

*Cuando se presente un Proyecto de Ley por el que el Estado establezca un nuevo impuesto, se convocará la Comisión Coordinadora, o la Subcomisión en que delegue, para evaluar y analizar la adaptación del Convenio a la nueva figura impositiva proyectada por el Estado, de acuerdo con el procedimiento previsto en la disposición adicional tercera del Convenio”.*

Esta modificación se ha aprobado en las sesiones de la Comisión Coordinadora de 17 de febrero y de 23 de marzo de 2015, y ha sido objeto de incorporación al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Como podemos apreciar, ambas Administraciones se han comprometido a iniciar las negociaciones en el seno de la Comisión Coordinadora para adaptar el Convenio Económico desde el mismo momento en el que el Consejo de Ministros apruebe un Proyecto de Ley que implique una innovación del ordenamiento tributario para la creación de nuevos impuestos, lo que debería permitir adecuar los términos del Convenio al nuevo impuesto antes de su entrada en vigor.

Sería deseable que también se siguiera este camino en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aunque lo cierto es que no es suficiente con que el Concierto Económico establezca una obligación a las Administraciones de iniciar las negociaciones para la modificación del texto del mismo, sino que luego exista una voluntad real por parte de todas las Administraciones involucradas para adoptar los acuerdos y tramitarlos dentro de un plazo razonable y anterior a la entrada en vigor de los nuevos impuestos para que la regulación no plantee estos problemas.

Como colofón a estas líneas, y en relación con la última cuestión cuya mención nos quedaría pendiente, me gustaría incorporar unas reflexiones en torno al poder tributario residual, esto es, a la capacidad de innovar el sistema tributario de que gozan los Territorios Históricos vascos.

Ésta ha sido una de las polémicas más destacadas desde el propio origen del Sistema de Concierto Económico, y en este sentido, no hay sino remitirse a los clásicos teóricos sobre nuestra Hacienda Foral que, ya hace muchos años, en algunos casos más de un centenar, se planteaban estos mismos problemas y cuestiones polémicas que aún hoy sacuden la realidad diaria del Concierto Económico.

Como ejemplo de ello, y por todos, puede recomendarse la lectura del capítulo correspondiente a las competencias de las Diputaciones Vascongadas que se contiene en la obra de Federico de Zabala y Allende "El Concierto Económico. ¿Qué ha sido, qué es, qué debe ser?"<sup>31</sup>, publicada por primera vez en 1927 y reeditada en 1997 por el Instituto de Derecho Histórico de Euskal-Herria de la Universidad del País Vasco y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia dentro de la serie de Clásicos de la Hacienda Foral.

Dejando aparte la Historia, voy a exponer brevemente las ideas que sobre el particular surgen al autor de estas líneas. Es claro que el Concierto Económico supone la actualización, en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía de Gernika, de los derechos históricos de los territorios forales vascos en materia económico-financiera. Y en este sentido es claro también que la cláusula de salvaguarda de los mismos establecida en la disposición adicional primera de la Constitución añade un plus competencial a los Territorios Históricos vascos en relación a las Comunidades Autónomas de régimen común, en la medida en que no solamente van a gozar de las competencias reconocidas en virtud de lo dispuesto en el Título VIII de la Constitución, sino que éstas se

---

<sup>31</sup> ZABALA Y ALLENDE, F. **El Concierto Económico: ¿qué ha sido, qué es, qué debe ser?**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1998.

van a ver ampliadas, moduladas y modificadas en relación con las competencias que deriven de la aplicación de esa disposición adicional primera.

Por ello, es manifiestamente claro que el artículo 1 del vigente Concierto Económico y la disposición adicional tercera del mismo, al reconocer a las Diputaciones las competencias que en el orden económico y en el administrativo les reconoció el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, y establecer que es de su competencia mantener, establecer y regular en su ámbito territorial propio el régimen tributario configuran un doble poder tributario para las mismas.

Por un lado, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos tienen las competencias normativas para regular en su territorio los impuestos que, en cada momento, integren el sistema tributario estatal, con excepción exclusivamente de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por ello, si el poder central del Estado decide innovar su sistema tributario creando una nueva figura impositiva o modificando otras, deben entenderse obligatoriamente concertadas con los Territorios Históricos vascos, y por ello, y en su virtud y con el alcance oportuno, tendrán éstos las competencias normativas que les correspondan.

La propia disposición adicional segunda del Concierto Económico obliga a que la Comisión Mixta del Concierto Económico se reúna y acuerde las adaptaciones necesarias del Concierto Económico para establecer los puntos de conexión respecto a esos tributos que se creen, como acabamos de exponer de forma detallada al tratar de la concertación de los nuevos impuestos creados en los últimos años.

Y por otro lado, disponen también de un poder tributario innovador, que calificamos de residual, en la medida en que hay que compatibilizar el ejercicio de sus competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario con las normas de armonización fiscal establecidas en el propio Concierto Económico, y singularmente en este aspecto, con el respeto a la estructura general impositiva del Estado.

En consecuencia, si las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen potestad para establecer el régimen tributario, es que indubitadamente pueden crear nuevas figuras impositivas, pues carecería si no de sentido la mención a tal capacidad, en la medida en que bastaría con reconocer su capacidad de mantener el sistema tributario.

Claro que dependerá de qué consideremos en cada momento como elementos integrantes del concepto estructura general impositiva del Estado para ver el alcance de



las potestades de innovación normativa de los Territorios Históricos. En la medida en que esté claramente definido este concepto, estará más claro el ámbito de innovación que cabe a los Territorios Históricos vascos.

En suma, una interpretación de los preceptos del Concierto Económico mencionados que respete su sentido literal, sistemático, teleológico, respetuoso con los antecedentes históricos y legislativos y con la realidad social del tiempo en que han de aplicarse, obliga a reconocer a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos la capacidad de innovar el sistema tributario, ese denominado poder tributario residual, limitado por el respeto a la estructura general impositiva del Estado y a las normas de la Unión Europea e internacionales que obligan en materia tributaria a los poderes normativos del Estado español.

Hay opiniones divergentes de la expuesta, pero parten de una visión reduccionista y simplificadora del Concierto Económico, como sistema de relaciones de poder y como sistema de reparto de competencias, defendiendo que las Instituciones forales sólo pueden regular los tributos concertados y dentro de los límites del Concierto, limitando el poder innovador al poder central del Estado y reduciendo la capacidad de las instituciones del País Vasco a los aspectos regulados en la LOFCA.

Ello supone desconocer profundamente la normativa reguladora del Concierto Económico y la propia historia de esta enraizada institución foral, así como negar la virtualidad que la disposición adicional primera de la Constitución debe desplegar en consonancia con su mera existencia.

Además, compartir esa opinión viene a suponer mostrar ese recelo sempiterno que, desde los orígenes de la institución del Concierto, han manifestado las personas que observaban con una mentalidad centralista y uniformizadora el fenómeno de la diversidad foral, y en el mundo del Derecho, dejarse guiar por prejuicios y recelos no puede llevarnos a buen puerto, pues la exégesis de las normas jurídicas debe hacerse conforme a los criterios establecidos al efecto en el Título Preliminar del Código Civil, y haciendo eso, nunca se podrá negar a los Territorios Históricos vascos su capacidad para desarrollar su soberanía fiscal, en los términos en que ésta se puede desenvolver según lo previsto en el Concierto Económico.

En este sentido, hay que tener en cuenta que el Tribunal Constitucional ha tenido que pronunciarse en una única ocasión sobre esta cuestión, y no en relación a los Territorios Históricos vascos, sino a la Comunidad Foral de Navarra, que aúna en su seno las competencias derivadas de los derechos históricos y las conferidas como Comunidad Autónoma en la LOFCA, lo que hace que pueda modularse la aplicación de la doctrina

en el caso de los Territorios Históricos vascos, a los que no resulta de aplicación la mencionada LOFCA.

La sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre, dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, tiene una importancia destacada porque no solamente se ha pronunciado sobre la capacidad de la Comunidad Foral para establecer nuevos impuestos, sino que ha recapitulado la esencia del Convenio Económico, aspecto éste sí plenamente trasladable al caso de los Territorios Históricos vascos.

El Tribunal Constitucional razona como sigue:

*"4. Para resolver esta primera cuestión, debemos previamente exponer la naturaleza y el alcance de las competencias tributarias que ostenta la Comunidad Foral Navarra, pues ahí radica el origen de la discrepancia de las partes en este proceso. Para ello debemos partir de la disposición adicional primera de la Constitución, que establece que "[l]a Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", y añade la posibilidad de que éstos se actualicen "en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía". Sobre la interpretación de los dos apartados de esta disposición, este Tribunal ya se ha pronunciado, pudiendo extraer de nuestra jurisprudencia las siguientes conclusiones:*

*a) En primer lugar, tras constatar que los regímenes forales "surgieron o cobraron vigencia en contextos muy distintos del que representa la actual Constitución, los principios que proclama y la organización territorial que introduce" (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 2), hemos afirmado que lo que la Constitución garantiza es la propia existencia de un régimen foral, pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente lo hayan integrado (STC 76/1988, FJ 4; doctrina reiterada, entre otras, en las SSTC 86/1988, de 3 de mayo FJ 5; y 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 26). De acuerdo con esta doctrina, aplicable tanto a los territorios forales del País Vasco, como a la Comunidad Foral Navarra (como corrobora, entre otras, la STC 86/1988, FJ 5), el segundo párrafo de la disposición adicional primera de la Constitución, que posibilita la actualización general de dicho régimen foral, y dispone que ello se lleve a cabo "en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía", incorpora una precisión que supone un complemento indisoluble del primer párrafo de la disposición. Dicho precepto debe ser, por tanto, considerado "en su conjunto, y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización" (STC 76/1988, FJ 3). La propia actualización prevista es consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema que posee la Constitución, norma a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9 CE), pues como constatamos en la misma Sentencia, la soberanía nacional, de la que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2 CE) "imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales", y ello porque la Constitución "no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones 'históricas' anteriores" (STC 76/1988, FJ 3).*

*Tomando como base lo anterior, hemos reiterado que la disposición adicional primera de la Constitución permite que las Comunidades forales puedan mantener competencias que históricamente les hubieran correspondido (con las correspondientes particularidades en el caso de la Comunidad del País Vasco, integrada por sus Diputaciones forales), pero dichas competencias deberán ser asumidas mediante la norma estatutaria (STC 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 3, con cita de las SSTC 111/1984, de 2 de febrero, FJ 4; 123/1984, de 18 de diciembre FJ 3; 76/1988, de 26 de abril, FJ 4; y 94/1985, de 29 de julio, FJ 6), norma que, en el caso de Navarra, es la LORAFNA. En consecuencia, la asunción mediante la norma estatutaria de una determinada competencia puede suponer el reconocimiento y la actualización de derechos históricos, lo que hace referencia "a un cierto contenido competencia! que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y*

reconocido por el Estado" (STC 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 3), pero sin que dichos derechos puedan considerarse, por sí mismos, títulos competenciales autónomos de los que quepa deducir competencias (STC 123/1984, de 18 de diciembre, FJ 3). Así, una vez asumidas las competencias "el respectivo Estatuto deviene el elemento decisivo de la actualización de los derechos históricos" (STC 140/1990, FJ 3), de manera que es esta norma, como integrante del bloque de la constitucionalidad (art. 28 LOTC) la que, junto a las demás previstas en la Constitución, delimita el ámbito competencial de la Comunidad Foral.

Por tanto, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, el hecho de que la competencia asumida estatutariamente tenga constatados antecedentes históricos no puede confundirse con el origen de su reconocimiento a la Comunidad Foral, que tiene lugar sólo como consecuencia de la asunción estatutaria, en este caso mediante la LORAFNA, en el marco de la Constitución. En consecuencia, aunque el art. 2.1 LORAFNA disponga que "los derechos originarios e históricos de la Comunidad Foral de Navarra serán respetados y amparados por los poderes públicos con arreglo a la Ley de 25 de octubre de 1.839, a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1.841 y disposiciones complementarias, a la presente Ley Orgánica y a la Constitución, de conformidad con lo previsto en el párrafo primero de su disposición adicional primera", y el art. 39.I.a) afirme su origen en la citada "Ley Paccionada" de 16 de agosto de 1841, estas remisiones históricas han de ser interpretadas en el actual contexto, lo que permite concluir que se refieren a las citadas líneas básicas del sistema de Convenio, pero no a su contenido material en cada momento histórico, contenido que, por otro lado, ha experimentado una sustancial transformación en el último siglo.

Como es sabido, el sistema tributario se transformó a lo largo del siglo XX en la principal herramienta para allegar recursos al Estado, además de un poderoso instrumento de política económica, lo que contrasta con el papel, significativamente más modesto, que tenían los tributos en épocas anteriores. La anterior evolución, o transformación, de la materia tributaria ha informado la actualización del sistema tradicional de Convenio, que se concreta en la Ley del Convenio, y que se refiere ya a las figuras tributarias modernas, establecidas en el ordenamiento jurídico del Estado tras la aprobación de la Constitución.

A partir de cuanto antecede, podemos ya descartar la tesis de la Letrada del Parlamento de Navarra, pues la competencia en materia financiera y tributaria de Navarra, cuyos antecedentes históricos se sitúan efectivamente en el art. 25 de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, no trae causa de esta norma ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados.

b) Ahora bien, también hemos afirmado, en segundo lugar, que la Constitución reconoce una garantía institucional de foralidad, lo que exige que se preserve un "núcleo identificable" de la institución (STC 321/1981, de 28 de julio, FJ 3). Esto significa que "aparecen así definidos un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral -y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad- y, además, un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos" (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6). Este citado mínimo foral, o contenido esencial de la foralidad, tiene en el caso de la Comunidad Foral de Navarra dos vertientes que deben ser diferenciadas, según afirmamos en la STC 148/2006, de 11 de mayo, (FJ 7). La primera de ellas, de carácter sustantivo, se refiere a su contenido, que es fundamentalmente tributario y que implica la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga de un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el del Estado. La segunda es la vertiente participativa, que en esta materia implica que dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado. La Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido (misma STC 148/2006, FJ 8).

5. De acuerdo con el marco anteriormente expuesto, la actualización de los derechos históricos en materia tributaria tuvo lugar con la aprobación de la LORAFNA, que por lo que a este proceso interesa, se remite expresamente al "sistema tradicional del Convenio Económico" (art. 45.1), que implica que Navarra podrá "mantener, establecer y regular su propio régimen tributario" (art. 45.3) de acuerdo con lo establecido en el Convenio, que al ser acordado previamente entre el Estado y la Comunidad foral, tiene "naturaleza paccionada" (art. 45.4).

El sistema de Convenio Económico supone una especialidad con respecto al vigente en el resto de Comunidades Autónomas, ya que posibilita que la norma estatutaria navarra, la LORAFNA, asuma competencias en materia tributaria que permitan a la Comunidad Foral

Navarra establecer un sistema tributario propio. Pero esta mayor autonomía tributaria tiene una contrapartida, expresada en el propio sistema de Convenio, consistente en la aplicación de criterios de coordinación, que en la Ley del Convenio se ha traducido en que el sistema tributario que establezca la Comunidad Foral Navarra deberá ser reflejo del estatal, lo que se lleva a cabo mediante el establecimiento de tributos denominados por ello "tributos convenidos". Se configura así un sistema tributario foral que replica la estructura del sistema tributario del Estado, a cuyas concretas figuras impositivas se refiere expresamente la Ley del Convenio.

Este sistema de tributos, "convenidos", requiere de criterios de coordinación específicos, previstos con carácter general en el art. 7 de la Ley del Convenio, norma que establece que "[l]a Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria" deberá adecuarse en sus conceptos a lo establecido en la Ley General Tributaria, mantener una "presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado", respetar y garantizar "la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios" y, finalmente, utilizar la misma clasificación de actividades económicas que en la normativa de territorio común. Además de estos límites específicos, para los tributos convenidos el propio sistema tributario del Estado en su conjunto supone también en sí mismo un criterio de coordinación, en la medida en que las normas estatales que regulan los diferentes tributos se constituyen en última instancia en el parámetro de contraste con respecto al cual se aplican buena parte de los criterios específicos, como la exigencia de que los conceptos se adecúen a la Ley General Tributaria [art. 7 a)], o a que la normativa tributaria foral mantenga "una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" [art. 7 b)].

Tras su reforma mediante la citada Ley 25/2003, el vigente art. 2.2 de la Ley del Convenio prevé la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos, si bien "respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este convenio". Para la Letrada del Parlamento de Navarra, el propio tenor literal de este precepto implica que los límites de la LOFCA no resultarían de aplicación a dichos impuestos, como tampoco lo serían con respecto de los impuestos convenidos.

La anterior interpretación no puede ser aceptada. Con carácter general, los criterios específicos de coordinación establecidos en la Ley del Convenio no excluyen, como ya se ha explicado, la plena aplicación de los límites que al poder financiero de las Comunidades Autónomas establece la Constitución. En relación con el caso concreto de los impuestos distintos de los convenidos, procede realizar las siguientes consideraciones:

En primer lugar, la interpretación postulada por la Letrada del Parlamento de Navarra no se desprende del propio tenor literal del citado art. 2.2 de la Ley del Convenio, ni fundamentalmente, de las disposiciones adicionales primera y segunda de la LOFCA, que en absoluto excluyen la aplicación de la LOFCA a los sistemas forales, aunque reconocen la virtualidad de la Ley del Convenio como norma especial de aplicación en aquellas materias sujetas al modelo de Concierto o Convenio. En efecto, como señala el apartado 2º del art. 1 de la LOFCA "[l]a financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades", lo que no quita, como precisa la disposición adicional segunda de esta misma norma, que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regule "por el sistema tradicional del Convenio Económico". Esto supone que la actividad financiera de esta Comunidad Foral, en lo tocante a su "sistema tradicional", se regirá por la Ley del Convenio y, en lo que no forme parte de su sistema tradicional, se le aplicará la LOFCA. Pues bien, de acuerdo con lo expuesto con anterioridad, dicho sistema tradicional se refiere a la garantía institucional de la foralidad en la materia, cuyo aspecto central es el específico régimen de tributos convenidos, figuras que tienen carácter pactado, condición ésta que resulta inseparable de la foralidad como ha quedado expuesto.

En segundo lugar, el art. 2.2 de la Ley del Convenio, que posibilita que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos si bien "respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio", debe ser entendido necesariamente de acuerdo con el esquema constitucional descrito, lo que exige llevar a cabo una interpretación integradora de acuerdo con la cual la LOFCA, por un lado, y la LORAFNA y la Ley del Convenio, por otro, no son de aplicación excluyente, sino que se forman parte de un mismo sistema constitucional de reparto de poder tributario, sistema que, conviene recordar, constituye un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los

demás (STC 5/1983, de 4 de febrero, FJ 3). La interpretación propuesta en el escrito de la Letrada del Parlamento de Navarra debe así descartarse porque implica asumir que el sistema jurídico foral se encontraría al margen de las competencias del Estado para la coordinación de las competencias tributarias (art. 149.1.14a CE), de manera que, según la tesis que se propone, la Comunidad Foral ostentaría un poder tributario que quedaría extramuros de la norma que según la Constitución debe delimitar el sistema de ingresos públicos autonómicos (arts. 133.2 y 157.3 CE). Frente a esta interpretación, hemos reiterado en numerosas ocasiones que la LOFCA es la norma a través de la cual el Estado ejerce sus potestades de coordinación y garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 de la Constitución (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 9; 3112010, de 28 de junio, FJ 135; y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7), configurando así un sistema en el que las Comunidades Autónomas no están habilitadas para elegir de forma unilateral el sistema con arreglo al cual deberán financiarse (por todas, STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7). El hecho de que ni la LORAFNA ni la Ley del Convenio hagan referencia expresa a la LOFCA no desvirtúa la anterior conclusión, pues el papel de la LOFCA en el sistema constitucional de reparto del poder tributario deriva, como es lógico, de la propia Constitución (art. 157.3 en relación con los arts. 133.2 y 149.1.14a), sin que por tanto sea preciso que la competencia del Estado sea reiterada específicamente en cada una de las normas sobre la materia, como este Tribunal ha establecido, con carácter general, en múltiples Sentencias (por todas, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 4; y 31/2010, de 28 de junio, FFJJ 59 y 64). A la misma conclusión conduce la propia interpretación de la garantía institucional que implica el sistema de Convenio que, como se ha expuesto en el fundamento cuarto, desde sus orígenes históricos tiene un contenido eminentemente tributario, pero no es un sistema jurídico autónomo, como si de un compartimento estanco dentro del ordenamiento jurídico general se tratara. Así lo evidencia el examen de los propios criterios de coordinación establecidos en la Ley del Convenio, que se refieren a figuras tributarias específicas. Una reducción al absurdo conduce a la misma conclusión, pues de aceptarse la tesis de la Letrada del Parlamento de Navarra resultaría que la propia Ley del Convenio puede obviar el propio carácter pactado que es consustancial a los tributos convenidos, dejando una espita abierta a que se establezcan tributos que estarían fuera del sistema paccionado, específico para las concretas figuras tributarias "convenidas", pero fuera también del sistema de coordinación general para el resto de figuras tributarias. *Tertium genus* que, sin embargo, no tiene cabida en el sistema de distribución de competencias tributarias que deriva del bloque de la constitucionalidad.

Sentado lo anterior, es evidente que la aplicación conjunta de la LOFCA, por un lado, y de la LORAFNA y la Ley del Convenio, por otro, debe producirse de forma armónica, de acuerdo con las reglas generales de la hermenéutica y como exige además, de forma específica, la propia disposición final de la LOFCA. De acuerdo con una interpretación sistemática e integradora de la LORAFNA, la LOFCA y la Ley del Convenio, resulta que esta última constituye la norma especial, y por tanto de aplicación preferente, en lo que atañe a los "tributos convenidos", pues en ella se establecen criterios que tienen como finalidad arbitrar una correcta coordinación entre el sistema tributario foral, por un lado, y el del Estado, por otro, teniendo en cuenta que el primero se configura como un reflejo del segundo, según ha quedado también expuesto. Ahora bien, la misma conclusión no es aplicable a los tributos propios no convenidos, pues como afirma el Abogado del Estado en su escrito de demanda, la naturaleza acordada, o "paccionada", del sistema de Convenio funciona en ambas direcciones.

De esta manera, el régimen jurídico se bifurca parcialmente en función de que los tributos propios forales sean o no tributos convenidos. Los convenidos están sujetos a reglas específicas de coordinación, contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del Convenio y que son, como ha quedado expuesto, norma especial con respecto de las reglas generales contenidas en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, que sí son, en cambio, de aplicación a los tributos propios autonómicos. En suma, los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente. Y puesto que hemos afirmado que no existe en el sistema constitucional descrito una tercera categoría, además de los "tributos convenidos" y los "tributos propios autonómicos", a estos tributos que el propio art. 2.2 de la Ley del Convenio denomina "distintos de los convenidos" les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del Convenio tal y como establece el citado art. 2.2. La anterior interpretación se deriva además del propio sistema de Convenio, que como se ha expuesto descansa en la idea de poder tributario pactado y coordinado".

Aunque sea discutible la conclusión que alcanza la sentencia del Tribunal Constitucional que acabamos de transcribir en el sentido de que la Comunidad Foral de Navarra no puede establecer tributos distintos de los convenidos sin sujetarse a las reglas establecidas para los tributos propios de las Comunidades Autónomas, como pone de manifiesto el propio voto particular formulado por el magistrado Valdés Dal-Ré, al que se ha adherido en este punto el magistrado Pérez Tremps, lo cierto es que debemos compartir toda la argumentación relativa a la esencia del Convenio Económico, igualmente predicable del Concierto Económico, y a la importancia que el elemento de pacto entre el Estado y el País Vasco tiene en todas las relaciones a que hace referencia el Concierto Económico.

Es evidente que la Comunidad Foral de Navarra tiene una estructura peculiar y diferente a la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que aúna en un mismo ente las competencias que le corresponden en virtud de los derechos históricos de los territorios forales amparados por la disposición adicional primera de la Constitución y las que ha asumido como Comunidad Autónoma al amparo de lo previsto en el Título VIII de la Constitución, aspecto éste que no se da en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el País Vasco, las competencias derivadas del Título VIII de la Constitución se han atribuido, con carácter general, a las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma (Gobierno y Parlamento Vascos), y las competencias tributarias derivadas de los derechos históricos de los territorios forales, a los órganos forales de los Territorios Históricos.

Por lo tanto, en el caso del País Vasco no sería tan sencillo como hacer referencia a los límites de la LOFCA para determinar la posibilidad o no de innovar el sistema tributario creando nuevos impuestos, ya que eso solamente sirve para el Parlamento Vasco, que a estos efectos es como si fuera una Comunidad Autónoma de régimen común, pero no para los Territorios Históricos, respecto de los que es claro que la atribución competencial es la de mantener, establecer y regular el régimen tributario, en su conjunto, y no solamente los tributos que ya existen.

Por otro lado, entendemos que el artículo 35 del Concierto Económico y la obligación de mantener determinadas normas sustantivas similares a las de territorio común respecto a los demás impuestos indirectos no puede implicar un freno a la posibilidad de crear nuevos impuestos, sino sólo a que si hay otros impuestos indirectos en territorio común que no estén regulados expresamente en el Concierto Económico, los Territorios Históricos van a poder regularlos con esas limitaciones, pero eso no quiere decir que no puedan crear nuevos impuestos indirectos.

Es más, para los impuestos locales, se establece expresamente esa posibilidad, y de los impuestos directos no se dice nada, por lo que al no constar una limitación específica, debe primar la atribución de competencia sobre el régimen tributario que deriva de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía y en el artículo 1 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Incluso en la Comunidad Foral de Navarra tratan de superar la situación creada por la sentencia del Tribunal Constitucional, puesto que en la última modificación del Convenio Económico, acordada en 2015, se reformula el contenido del artículo 2.2 del Convenio, precisando que *“sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen general del Estado, la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio”*.

No sabemos realmente si la modificación propuesta tiene el alcance que pretenden darle las partes representadas en la Comisión Coordinadora y si sirve para enervar la doctrina de la sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre, pero lo que parece claro es que las Cortes Generales van a establecer nuevamente que la Comunidad Foral de Navarra tiene la posibilidad de crear otros impuestos, respetando las normas de armonización del Convenio Económico, pero sin hacer referencia a las constricciones de la LOFCA.

En cualquier caso, la aplicación de esta doctrina en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos ha sido rechazada hasta por el Consejo de Estado, puesto que en su dictamen para recurrir ante el Tribunal Constitucional el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Bizkaia, al que hemos hecho referencia con anterioridad, se cuestiona la aplicación de esa doctrina del Tribunal Constitucional al caso de los Territorios Históricos vascos, en la medida en que era uno de los argumentos que utilizaba la Administración del Estado para justificar el recurso, y concluye que no puede aplicarse al caso de los Territorios Históricos que enjuiciaba en los siguientes términos:

*“las consideraciones que formula la STC 208/2012 específicamente referidas al marco jurídico relativo a la potestad de la Comunidad Foral de Navarra para crear tributos propios diferentes de los convenidos con el Estado conforme al artículo 2.2 de su Convenio Económico (Ley 28/1990, de 26 de diciembre), de las que se da cuenta en el antecedente 2, no parece que tengan particular aplicación al caso presente, sin perjuicio del interés de la doctrina que la sentencia expresa”*.

Es cierto que el Consejo de Estado no excluye totalmente la aplicación de esa doctrina del Tribunal Constitucional, pero también lo es que debería adaptarse a las

peculiaridades del régimen jurídico de los Territorios Históricos, con lo que la LOFCA no puede ser el parámetro de limitación.

Bien es verdad que realmente tampoco este aspecto es el más destacado de la capacidad normativa foral porque su ámbito de aplicación sería más bien reducido, teniendo presente la amplitud y generalidad de los hechos imponibles que ya forman parte del sistema tributario, las limitaciones que el Derecho de la Unión Europea impone a la creación de nuevos tributos indirectos y, sobre todo, el respeto a la estructura general impositiva del Estado que exige el Concierto Económico a los Territorios Históricos.

#### ii) La aplicación de los tributos.

El segundo pilar en el que se sustenta el sistema de Concierto Económico es el reconocimiento a las Haciendas Forales vascas de las competencias de aplicación de los tributos, que, como hemos tenido ocasión de analizar en el apartado anterior, derivan de la regla establecida en el artículo 41.2.b) del Estatuto de Autonomía, que dispone que *“la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección”*.

Ambas competencias están interrelacionadas de una manera directa, porque las competencias normativas se reconocen para el establecimiento de los tributos, y las de exacción e inspección de los mismos, para la aplicación de los tributos por parte de las Administraciones tributarias forales, y de hecho, ya hemos visto al analizar el asunto del Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Bizkaia, cómo ambas perspectivas dan lugar al punto de partida desde el que analizar el sistema de Concierto Económico y el alcance de la autonomía que reconoce a los Territorios Históricos.

Obviamente tiene una mayor relevancia para la materia que nos ocupa en el presente trabajo el alcance de la competencia normativa y de la autonomía tributaria foral que de la misma se deduce, puesto que de lo que tratamos es de la manera en la que se acomodan las prescripciones normativas de los Territorios Históricos vascos al Derecho de la Unión Europea, pero ello no nos releva, en aras a poder obtener una imagen coherente y completa del régimen de Concierto Económico, de repasar someramente sus principales características.

El principio general lo encontramos igualmente en el artículo 1 del Concierto Económico vigente, que establece a estos efectos que *“la exacción, gestión, liquidación,*



*inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales*", lo que no viene a ser sino la traslación al lenguaje tributario actual de la prescripción estatutaria, que, como podemos percibir, se ha ampliado al incluir el concepto de revisión, indebidamente olvidado en el texto estatutario, pero que lógicamente debe integrarse en el reconocimiento amplio de la competencia para la aplicación de los tributos, ya que ningún sentido tendría que las Haciendas Forales fueran las competentes para dictar los actos administrativos de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, y no lo fueran, por poner un ejemplo, para resolver los recursos de reposición interpuestos por los obligados tributarios respecto a esos actos administrativos.

En términos actuales, esto implica el reconocimiento a las Haciendas Forales de las competencias de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones y de revisión de actos en materia tributaria reguladas en los Títulos III, IV y V de la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico (o los preceptos equivalentes de la Ley General Tributaria).

Y el alcance de su competencia se aclara si tenemos en cuenta que el propio apartado 3 del artículo 1 del Concierto Económico dispone que *"para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado"*, lo que no es una cuestión menor, pues de este precepto se deducen importantes consecuencias sobre el alcance de las competencias de aplicación de los tributos previstas en el Concierto Económico.

Eso hace que, por ejemplo, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establezca en su artículo 5.3 dispone que *"la Diputación Foral ejercerá sus competencias en materia de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones en todo el territorio del Estado en los términos establecidos en el Concierto Económico"*, con lo que está dando carta de naturaleza a la diferencia que articula el Concierto Económico en cuanto a la extensión territorial de las competencias forales, pues aunque respecto a la capacidad normativa se establece la limitación al territorio de cada uno de los Territorios Históricos, no se hace lo mismo respecto a las competencias de aplicación del sistema tributario.

En principio, la lógica que preside el sistema de Concierto Económico establece que los obligados tributarios deben cumplir sus obligaciones ante una única Administración, la que corresponda en función de los puntos de conexión que para cada Impuesto establece el propio Concierto Económico, y procurando casi siempre que la

Administración que tenga las competencias de aplicación de los tributos sea la misma que la que corresponda en función de la atribución de competencias normativas.

Solamente se prevé en algún supuesto muy específico que una Administración deba aplicar la normativa de la otra al ejercitar sus competencias de exacción de los tributos, como por ejemplo, en el ya mencionado supuesto de adquisiciones hereditarias, percepciones de seguros de vida o donaciones de bienes que no tengan la consideración de inmuebles en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando el causante o el donatario, según los casos, no hubiera adquirido su residencia habitual en el País Vasco con más de cinco años de antelación al devengo del Impuesto.

Pero también hay casos en los que el propio Concierto Económico prevé que los obligados tributarios cumplimentarán sus obligaciones tributarias y pagarán los impuestos que les correspondan a varias Administraciones, aun cuando la normativa que les resulte de aplicación respecto de todas ellas sea una sola, como por ejemplo, en el caso de contribuyentes que tienen que tributar en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o el Impuesto sobre el Valor Añadido, o incluso en el nuevo Impuesto sobre las Actividades del Juego.

De todas formas, en estos supuestos, los contribuyentes solamente van a estar sometidos a la potestad inspectora de una de las Administraciones, que será la que regularice la totalidad de la situación tributaria del contribuyente respecto a todas las Administraciones, estableciéndose luego unos mecanismos interadministrativos para remesar las cantidades que les correspondan a las demás Administraciones.

Precisamente para facilitar la actuación coordinada de todas las Administraciones tributarias involucradas, el Concierto Económico establece en su artículo 4, apartado 3, una serie de medidas que tratan de garantizar esa coordinación, al disponer lo siguiente:

*“el Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.*

*En particular, ambas Administraciones:*

*a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.*

*Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.*

*b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades”.*

Ambos principios permiten que, dado que el principio general es que los obligados tributarios solamente deban cumplir con sus obligaciones respecto a una única Administración, luego sea factible que la información que recibe una Administración pero tiene interés para el ejercicio de las competencias de la otra se pueda facilitar a la interesada por medio de mecanismos automáticos periódicos, o bien, en su caso, a requerimiento individualizado, una vez justificada la trascendencia tributaria de la información solicitada, y cada una de ellas pueda ejercitar sus competencias de control sobre la aplicación de su sistema tributario en las mejores condiciones posibles.

De hecho, este mecanismo de intercambio de información que el Concierto Económico diseña para que se produzca entre los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no es sino lo que están intentando desarrollar los Estados miembros de la Unión Europea mediante la modificación de la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en la que se está haciendo mucho hincapié en estos momentos como un mecanismo que impida la elusión fiscal y la evasión de impuestos aprovechando la existencia de diferentes jurisdicciones tributarias.

Realmente las necesidades, los problemas y las oportunidades que se plantean dentro de la Unión Europea en materia de cooperación fiscal entre los Estados miembros son las mismas que las que se plantean dentro del Estado español entre las cinco Administraciones tributarias, pues en ambos casos nos encontramos con el ejercicio de unas potestades públicas en un espacio que en lo económico, y cada vez más en lo político, es una unidad, pero que está configurado por diferentes jurisdicciones fiscales en su seno.

Un ejemplo paradigmático de impuesto en el que se produce una concurrencia de competencias de aplicación de los tributos es el Impuesto sobre Sociedades (y lo mismo podríamos decir del Impuesto sobre el Valor Añadido), respecto del que el Concierto Económico establece, en su artículo 15, que *“corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros”*, pero sin embargo, *“los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio”*.

Se plantea entonces la necesidad de disciplinar cómo se ejercitar esas competencias de aplicación de los tributos por parte de las distintas Administraciones en los supuestos de concurrencia de competencias, es decir, de contribuyentes que hubieran tenido un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 7 millones de euros, y para ello el artículo 18 del Concierto Económico dispone lo siguiente:

*“En los casos de tributación a ambas Administraciones se aplicarán las siguientes reglas:*

*Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo.*

*Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las declaraciones-liquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.*

*Tercera. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda”.*

Ahora bien, como también hemos anticipado, el artículo 19 del Concierto Económico se preocupa de que la inspección del contribuyente solo corresponda a una Administración, estableciendo las mismas reglas que para la atribución de competencias normativas, puesto que se entiende que no es adecuado que los procedimientos de aplicación de los tributos con una incidencia mucho más acusada en la esfera jurídica de los contribuyentes sean realizados por varias Administraciones pues ello supondría una carga excesiva e innecesaria para los obligados tributarios.

No sucede lo mismo con las competencias de pura gestión tributaria pues no tiene la misma incidencia en los contribuyentes, que bien pueden presentar declaraciones a varias Administraciones o recibir devoluciones de las mismas sin que ello les suponga un incremento de la presión fiscal indirecta que no sea razonable.

En los supuestos de tributación compartida e inspección única, el Concierto Económico en su artículo 19 dispone que *“las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones”,* pero *“si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan”,* para lo que *“los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas”,* e incluso se prevé que *“las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones*

*liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones".*

Ya vemos que el Concierto Económico trata de dejar al margen de las posibles disputas interadministrativas a los contribuyentes y además procura que cuando la actuación administrativa tiene una intensidad o una incidencia mayor en el contribuyente, entonces esté sometido a la competencia de una sola Administración.

Hasta el año 2006 las Administraciones tributarias habían desarrollado de una manera desigual los principios de colaboración establecidos en el artículo 4 del Concierto Económico. Desde un principio se hizo mucho hincapié en el intercambio automático de información entre las diferentes Administraciones, puesto que disponer de todos los datos sobre rendimientos, bienes y demás elementos con trascendencia tributaria que cada Administración tiene sobre los contribuyentes competencia de las otras Administraciones es muy relevante de cara a poder implementar los mecanismos automatizados de control tributario en que se basa la gestión e inspección tributaria en la actualidad.

Teniendo presente además que los puntos de conexión que determinan ante qué Administración se deben cumplir las obligaciones generales de suministro de información tributaria no coinciden con los correspondientes al gravamen de los obligados tributarios a los que se refiere esa información, se entiende perfectamente la necesidad de intercambiar los datos entre las diferentes Administraciones, para lo que desde los años ochenta del siglo XX se ha establecido un mecanismo automático e informatizado de intercambio de información que permite a cada una de las Haciendas disponer en sus propias bases de datos de todos los elementos a disposición de cualquiera de las Administraciones tributarias respecto a los contribuyentes sobre los que tiene competencias de aplicación de los tributos.

Aunque no se haya formalizado un convenio de intercambio de información entre las diferentes Administraciones con carácter general, tampoco es imprescindible para que se proceda al mismo puesto que el propio artículo 4 del Concierto Económico es base jurídica suficiente para proceder a la cesión de esos datos tributarios entre las diferentes Administraciones.

Pero el aspecto de la compensación financiera entre las Administraciones o la resolución de discrepancias en relación con el domicilio fiscal de los contribuyentes, cuestiones sobre las que el Concierto Económico establece obligaciones de relación entre las diferentes Haciendas no habían tenido un desarrollo equiparable.

Ahora bien, se constituyeron unos grupos de trabajo formados por técnicos de las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico, que elaboraron unos documentos de conclusiones, firmados el 18 de mayo de 2006, y que establecían los acuerdos alcanzados entre todas las Administraciones para hacer posibles los intercambios financieros y la resolución de los procedimientos a los que estamos haciendo referencia.

Estos acuerdos fueron elevados a acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico en la sesión de 30 de julio de 2007, y afectan a las siguientes materias:

- a) Cambios de domicilio.
- b) Remesas derivadas de ingresos en Administración no competente.
- c) Control tributario y actas únicas.
- d) Control de tramas de fraude en Impuesto sobre el Valor Añadido intracomunitario.

Sin desmerecer la importancia de ninguno de esos acuerdos, el más relevante por lo que aquí nos ocupa es el relativo al control tributario y actas únicas, que precisamente se ocupa de la relación entre las diferentes Administraciones respecto a los contribuyentes que tributan en volumen de operaciones a diferentes Haciendas pero cuya inspección corresponde a una sola de ellas.

El mencionado acuerdo pretende establecer unos compromisos mínimos entre las Administraciones respecto al porcentaje de contribuyentes que van a someter a inspección en cada ejercicio de entre los que tributen en volumen de operaciones a diferentes Administraciones, de incorporación de datos de las empresas que tributan en volumen de operaciones a los intercambios automáticos de información y de procedimiento a seguir cuando una Administración sin competencia inspectora entienda procedente que se revise la proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio de una determinada entidad.

En este aspecto, el acuerdo recoge el principio de que "las Administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto podrán instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviará un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente mediante una actuación que consistirá en una simple toma de los datos necesarios al efecto. La Administración con competencia

inspectora comunicará a la peticionaria, en un plazo de dos meses, si se está comprobando al contribuyente, si le es factible hacerlo y el plazo previsible para ello”.

Como vemos, el punto inicial del que parte el acuerdo es la salvaguarda del principio de inspección única al que se somete a los obligados tributarios, a la vez que se permite que las Administraciones puedan, internamente entre ellas, solicitar que la Administración competente realice las funciones correspondientes para salvaguardar sus respectivos intereses, pero sin que ello implique que el contribuyente deba soportar la actuación inspectora de más de una Administración.

Posteriormente, el acuerdo establece el procedimiento para que las distintas Administraciones, una vez formalizadas las actas únicas correspondientes, manifiesten su acuerdo o desacuerdo con los criterios establecidos en las mismas y se produzca la compensación financiera regulada en el Concierto Económico, en los siguientes términos:

*“7. Acuerdo sobre las liquidaciones a compensar.*

*7.1.- Respecto a las liquidaciones que registren una modificación de los porcentajes de volumen de operaciones declarado (que determine una minoración de ingresos o un incremento de devolución para la Administración no competente): las Administraciones Tributarias competentes distintas de la actuante deberán manifestar su acuerdo o desacuerdo con la liquidación practicada en un plazo de 3 meses desde que les sea comunicada la liquidación.*

*Si en el plazo de tres meses no se produjese pronunciamiento expreso, se entenderá que las Administraciones consideran procedente la liquidación.*

*Acuerdo: En cualquier fase en la que se alcance un acuerdo sobre el porcentaje de volumen de operaciones esto implica el pase automático a la fase de compensación, en los importes efectivamente ingresados o devueltos por la Administración actuante, a medida que el ingreso/devolución se va produciendo (criterio de caja).*

*Desacuerdo: Si alguna de las Administraciones Tributarias competentes considerara incorrecta la distribución del volumen de operaciones efectuada en la comprobación por la Administración competente, lo pondrá en conocimiento de la misma mediante informe donde expondrá los argumentos de la disconformidad. El plazo para la emisión de este informe será de seis meses desde la recepción de la comunicación de la liquidación.*

*Recibido este informe se tratará de alcanzar un acuerdo en una reunión entre las Administraciones implicadas.*

*Si las Administraciones Tributarias implicadas no llegaran a ponerse de acuerdo en la fijación de los % de volumen de operaciones, lo pondrán en conocimiento del órgano competente de acuerdo con las prescripciones del Concierto Económico.*

*7.2.- Liquidación de importes regularizados al obligado tributario:*

*Si no hubiera modificación del porcentaje de volumen de operaciones o se hubiera alcanzado el acuerdo señalado en el apartado anterior, se procederá a la regularización entre las distintas Administraciones.*

*8. Compensaciones.*

*Transcurridos 30 días desde la comunicación semestral se reunirán las administraciones para determinar las cantidades a compensar. Dichas cantidades a compensar, que se computarán con criterio de caja, incluirán la cuota tributaria liquidada, intereses de demora, sanciones, y recargos, salvo el de apremio.*

*La liquidación de los saldos computados se efectuará mediante las oportunas transferencias financieras en un plazo máximo de 30 días desde que se determinen las cantidades a compensar según se establece en el párrafo anterior.*

*Las liquidaciones permanecerán en este sistema de compensación hasta que sean firmes y totalmente canceladas. De todo ello se informará a las demás Administraciones afectadas”.*

Ha sido, por tanto, la voluntad unánime de las cinco Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico la que ha establecido el cauce procedimental para hacer operativo el sistema de inspección única de contribuyentes que deban tributar en volumen de operaciones a diferentes Administraciones tributarias, en una muestra más de que la esencia del régimen de Concierto Económico se encuentra en su carácter pactado.

Las discrepancias que puedan plantearse entre las distintas Administraciones van a estar sometidas a los mecanismos de coordinación y de resolución de controversias previstos en el propio Concierto Económico, de los que nos ocuparemos a continuación, y en cualquier caso, en último término, al criterio de los Tribunales de Justicia, si bien, por medio de un procedimiento en única instancia ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

### iii) Los instrumentos de colaboración y coordinación.

Un elemento fundamental a tener en cuenta en el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el relativo a la necesidad de coordinar las actuaciones de las Haciendas Forales y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por ejercer sus competencias sobre un mismo espacio político-económico, lo que hace que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se preocupe de establecer unos principios y unas guías de coordinación de las actuaciones de ambas Administraciones y un conjunto de órganos a los que se atribuyen competencias para posibilitar una adecuada colaboración entre las diferentes Administraciones tributarias, un equilibrio en el ejercicio de las competencias respectivas por cada uno de los poderes públicos y un mecanismo de solución de controversias ágil y con vocación de reforzar la seguridad jurídica del sistema de Concierto Económico.

Si en el apartado anterior, al tratar de los procedimientos de aplicación de los tributos, ya hemos analizado los principios de colaboración que en ese ámbito establece el Concierto Económico, ahora tenemos que ocuparnos de dos cuestiones más: por un lado, los mecanismos de coordinación en el ejercicio de las competencias normativas, también regulados en el artículo 4 del Concierto Económico; y por otro lado, la disciplina de los diferentes órganos de encuentro y solución de controversias entre las distintas Administraciones, respecto de los que el Concierto Económico sigue un modelo similar al de los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, salvando las distancias, pues no en vano trata también de cohonestar la actuación de diferentes jurisdicciones sobre una misma realidad.



En lo que a la primera cuestión se refiere, el artículo 4 del Concierto Económico, en su apartado Uno, establece el principio de que *“las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria”* y de que *“de igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones”*

De esta forma, y con una configuración claramente bilateral, ambas Administraciones se obligan a comunicarse recíprocamente sus proyectos tributarios, lo cual refuerza la transparencia de la actuación de ambas Administraciones y les permite prever las consecuencias que esas modificaciones pueden tener cada una de ellas.

Pero este intercambio de proyectos de disposiciones, que lo único a lo que obliga es a poner a disposición de la otra Administración el texto de los proyectos, con la debida antelación a su entrada en vigor, lo cual no es mucho precisar porque volvemos a encontrarnos con un concepto jurídico indeterminado de concreción bastante compleja, se quedaría en algo meramente formal si no fuera porque está íntimamente vinculado a las funciones de uno de los órganos de colaboración que establece el propio Concierto Económico, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Esto nos permite que entren en escena los órganos previstos en el Concierto Económico, pues el Capítulo III del Concierto está dedicado expresamente a regular tres órganos diferentes: la Comisión Mixta del Concierto Económico, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y la Junta Arbitral.

Aunque, sin duda, la Comisión Mixta del Concierto Económico es el más importante de todos esos órganos, teniendo presente su composición y la naturaleza de las funciones que le corresponden, vamos a comenzar por explicar el sentido de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, precisamente porque una de sus funciones principales tiene que ver con el intercambio de proyectos normativos a que hemos hecho referencia.

El artículo 63 del Concierto Económico establece lo siguiente:

*“la composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa será la siguiente:*

- a) Cuatro representantes de la Administración del Estado.*
- b) Cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales”.*

Y el artículo 64 del Concierto Económico establece las funciones que le corresponden en los siguientes términos:

*"La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones:*

*a) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.*

*A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado Uno del artículo 4 del presente Concierto Económico, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, que se reunirá en el plazo máximo de quince días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria.*

*b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.*

*De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes.*

*c) Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal.*

*d) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información.*

*e) Analizar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las respectivas Diputaciones Forales, así como los problemas de valoración a efectos tributarios.*

*f) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, los distintos Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.*

*g) Cualquier otra relacionada con la aplicación y ejecución de este Concierto Económico en particular".*

Las dos principales funciones de esta Comisión, por encima de todas las demás, son las dos primeras, la relativa a los proyectos normativos y la que tiene que ver con la contestación a las consultas tributarias escritas que tengan que ver con la interpretación y aplicación del Concierto Económico.

En ambos casos, no nos encontramos con un órgano que tenga funciones ejecutivas, sino que se trata de un foro de reunión paritario, que solamente aprueba sus acuerdos por unanimidad, aun cuando expresamente no se establezca esta regla en el Concierto Económico, y en los que se trata de acercar posturas entre las diferentes

Administraciones y obtener un punto de vista común y compartido de los problemas que analicen.

Es un órgano de buena voluntad, con una misión de *soft law*, si se nos permite la expresión, de alcanzar acuerdos, en lo que podría considerarse una traslación de los procedimientos amistosos de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, pero que no puede ir más allá.

En el ámbito de los proyectos normativos, su misión consiste en analizar las discrepancias que sobre el alcance de las competencias normativas de una u otra Administración se puedan producir, sin que siquiera sea obligatoria su convocatoria, aun cuando existan las discrepancias, y ver si es posible llegar a un punto de entendimiento que le lleve a la Administración autora del proyecto normativo a modificarlo para adecuarlo a la interpretación conforme del Concierto Económico que realicen todas las Administraciones, pero si no es posible llegar a este acuerdo, no tiene mayor relevancia la labor de esta Comisión, porque no tiene la facultad de obligar a ninguna de las Administraciones a modificar sus proyectos normativos, ni obsta a que las Administraciones que consideren que otra está excediendo sus competencias lleven a efecto los procedimientos judiciales o constitucionales a que haya lugar, que serán los que decidan definitivamente y con carácter vinculante sobre la controversia de que se trate.

La segunda de las funciones tiene mayor importancia porque hasta la reforma del Concierto Económico de 2014 era preciso convocar la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en caso de que existieran discrepancias entre las Administraciones a la hora de interpretar el Concierto Económico por medio de consultas tributarias de los contribuyentes, puesto que si no se ponían de acuerdo en el procedimiento de intercambio de propuestas y observaciones que disciplina la letra b) del artículo 64 del Concierto Económico transcrito, debían obligatoriamente reunirse todas las Administraciones en el seno de la Comisión para ver si podían llegar a una posición de acuerdo, o en caso contrario, para someter la controversia a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que sería la que tendría que resolverla en vía administrativa, sin perjuicio del posterior recurso ante el Tribunal Supremo en caso de discrepancia con la Resolución de la Junta.

Es más, tanto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo habían determinado la nulidad de las contestaciones a consultas tributarias escritas que se hubieran realizado a los contribuyentes sin someterlas al procedimiento establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico en los supuestos regulados en el

mismo, es decir, cuando hagan referencia a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico.

La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2011 resuelve la cuestión en los siguientes términos:

*"TERCERO.- La cuestión controvertida consiste en determinar si la Diputación Foral de Bizkaia resultaba competente por sí misma para resolver cuestiones sobre puntos de conexión planteados mediante consulta o si, por el contrario, debía contar con la Administración del Estado, para dar una respuesta a dicha consulta por ser éste el procedimiento establecido al efecto.*

*En primer lugar, hemos de considerar ajustada a Derecho la posición de la Sala de instancia al admitir el recurso, lo que implica la desestimación del primer motivo del recurso de la Diputación Foral, pues si bien en la normativa que se cita como infringida se establecía la imposibilidad por parte de los obligados tributarios de recurrir contra la resolución de una consulta tributaria, no existía en cambio ninguna previsión normativa que impidiese a otro tipo de interesados, como en este caso ocurría con la Administración del Estado, para cuestionar la actuación de la otra Administración afectada por razones competenciales y de procedimiento, que es lo que realmente planteó la representación estatal en la instancia, dejando a un lado si el contenido de la respuesta era o no conforme a Derecho.*

*CUARTO.- Asimismo resulta rechazable el motivo que invoca Iberdrola, en el que alega que tenía derecho a una respuesta a su consulta en un determinado plazo, sin que la entrada en funcionamiento de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa pudiera perjudicarlo, y que por el criterio de la sentencia su derecho dejó de existir.*

*Debemos comenzar recordando que dado que la consulta no tiene la consideración de acto administrativo, la falta de contestación no podía generar un acto de carácter presunto, para el caso del silencio positivo. Por otra parte, el consultante no está obligado a seguir la interpretación manifestada por la Administración en la consulta formulada, ya que dicha contestación no representa más que una manifestación de juicio por parte de la Administración y por lo que podrá actuar conforme a ella o no.*

*Precisamente el carácter meramente informativo de la contestación a la consulta representa el fundamento de su inimpugnabilidad, al poner de manifiesto la ausencia de todo contenido decisorio que limita o amplíe por sí sola la esfera de derechos y obligaciones del obligado tributario.*

*QUINTO.- No mejor suerte ha de correr el segundo motivo que articula la Diputación Foral.*

*Ante el principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado que establece el artículo 2.tres de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se prevé una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, que tiene atribuidas, entre otras, según el art. 64.b), "resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico", disponiendo, a continuación, "Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral".*

*Siendo esta la normativa no cabe la menor duda que el art. 64 b) del Concierto Económico obligaba a la Hacienda Foral a remitir la propuesta de resolución de la consulta planteada, en cuanto afectaba a la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados contenidos en el Concierto, en el plazo de dos meses, a la Administración del Estado para posibles observaciones, y que sólo a falta de observaciones ésta se habría podido entender aprobada, pues en caso contrario era obligado proceder a constituir la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, trasladándose a falta de acuerdo al seno de la Junta Arbitral.*

*Este procedimiento, sin embargo, fue inobservado, por lo que se vió obligada la Administración del Estado a formular el requerimiento de anulación que, al ser desestimado, provocó el recurso jurisdiccional.*

*La Sala comparte la conclusión a que llegó el Tribunal de Instancia, ya que no cabía obviar el procedimiento establecido a pesar de que la consulta versaba claramente sobre la aplicación de los puntos de conexión previstos en el Concierto, que obligaba a trasladarla para su análisis junto con la propuesta de resolución, en el plazo de dos meses desde su recepción al resto de las Administraciones concernidas, en el caso que nos ocupa, la Administración del Estado, y los restante trámites dependían de la existencia o no de acuerdo entre ellas, debiendo constituirse la Comisión en caso de existir observaciones".*

Por lo tanto, vemos que el trámite de someterlo a las observaciones de la otra Administración se convierte en algo insoslayable, so pena de poder anular la contestación, pero desde la reforma del Concierto Económico de 2014 no es necesario que se someta formalmente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la cuestión, porque se posibilita que en caso de que exista discrepancia, las Administraciones puedan acudir directamente a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin tener que pasar por la Comisión, que se ha convertido en un elemento opcional en este sentido.

Ello está motivado en gran medida porque la Comisión se había reunido en muy pocas ocasiones, de hecho, la reunión de 16 de enero de 2014, que acordó remitir a la Junta Arbitral diversas consultas que llevaban algunas de ellas varios años pendientes de resolución por parte de la misma, fue la primera que se producía en más de diez años, y por ello, en realidad, esta Comisión tiene más una función testimonial que verdaderamente efectiva.

Por parte de la representación vasca, está integrada por el Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco y por los Diputados Forales de Hacienda y Finanzas de los tres Territorios Históricos, mientras que por parte estatal, la conforman el Secretario de Estado de Administraciones Públicas, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General de Tributos y la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local.

El órgano que está llamado a resolver, entre otras, las controversias que no puedan solucionarse en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa es la Junta Arbitral prevista en los artículos 65 y siguientes del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El artículo 65 dispone las normas de composición de la Junta Arbitral en estos términos:

*"Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.*

*Dos. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años.*

*Tres. En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento.*

*El nuevo miembro será nombrado por el período de mandato que restaba al que sustituye.*

*Cuatro. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística".*

Por su parte, el artículo 66 se ocupa de las determinar las funciones de la Junta Arbitral, como sigue:

*"Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:*

*a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.*

*c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.*

*Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.*

*Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.*

*Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral".*

Y el artículo 67 concluye la regulación de este órgano de resolución de conflictos estableciendo el régimen de ejecutividad e impugnabilidad de sus acuerdos:

*"La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.*

*Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo".*

Un ejemplo más del carácter bilateral y pactista del Concierto Económico es que el mecanismo administrativo de resolución de controversias, cuando no tienen efecto los mecanismos de composición instrumentados mediante el acuerdo entre las Administraciones, es un procedimiento arbitral, un arbitraje de derecho llevado a término

por tres especialistas de reconocido prestigio nombrados de común acuerdo por ambas Administraciones.

Dado que entre las Administraciones común y foral no existe ningún tipo de relación de jerarquía, sino que sus relaciones se disciplinan en base al principio de competencia, era evidente que no podía establecerse un mecanismo de resolución de conflictos que no respetara esa paridad, consecuencia del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que se realiza por parte de la disposición adicional primera de la Constitución.

Por ello, la sumisión de los conflictos que se produzcan a una vía arbitral se manifiesta como la mayor muestra de respeto por el carácter pactado del Concierto Económico y con la igualdad de armas y posiciones de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de que para salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva se prevea una vía de recurso judicial contra las resoluciones de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en procedimiento ordinario en única instancia, como el que se utiliza para la impugnación de las disposiciones generales emanadas del Consejo de Ministros.

La Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se diseñó desde el Concierto Económico de 1981, pero no pudo ponerse en marcha porque las reglas de composición de la misma entonces lo dificultaron sobremedida, pues iba a estar formada por representantes designados en igual número por ambas Administraciones e iba a estar presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo nombrado de común acuerdo.

Ello llevó a que durante los veinte años largos de vigencia del Concierto Económico de 1981 no se pudiera constituir la Junta Arbitral, lo que sólo sería posible con el cambio de su composición tras el Concierto Económico de 2002, y aún así hubo que esperar hasta la sesión de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 para que se aprobara su Reglamento de funcionamiento, incorporado al ordenamiento jurídico por medio del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y se designaran a sus tres primeros integrantes, que fueron los Catedráticos de Derecho financiero y tributario Carlos Palao Taboada (presidente), Isaac Merino Jara y Fernando de la Hucha Celador (vocales), habiendo sido sustituidos posteriormente Carlos Palao por el actual presidente Gabriel Casado Ollero y Fernando de la Hucha por el abogado bilbaíno Javier Muguruza Arrese.

La labor de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es de vital importancia para el asentamiento del régimen de Concierto Económico<sup>32</sup> porque tiene que establecer un cuerpo doctrinal específico sobre las instituciones previstas en el Concierto Económico y las disposiciones del mismo, y aunque también le corresponde resolver cuestiones de hecho como las relativas a la domiciliación de los contribuyentes, su mayor importancia deriva de que es la encargada de formular los criterios de interpretación del Concierto Económico que van a aplicarse por las Administraciones, corregidos, en su caso, por la doctrina que establezca el Tribunal Supremo al resolver los recursos previstos en el artículo 67 del Concierto Económico<sup>33</sup>.

Pero sin ningún lugar a dudas, el órgano más importante de todos los previstos en el Concierto Económico es la Comisión Mixta del Concierto Económico. De hecho, esta Comisión está prevista en el propio Estatuto de Autonomía, cuyo artículo 41.2.e) dispone que *"para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado"*.

Es cierto que el Estatuto de Autonomía solo establece una de las funciones que hoy le corresponden a la Comisión Mixta del Concierto Económico, pero también hay que resaltar que es el único de los órganos del Concierto Económico cuya constitución es imprescindible por prescripción estatutaria.

---

<sup>32</sup> Una exposición de las cuestiones procedimentales para acudir a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco después de la experiencia acumulada en los primeros años de su funcionamiento se puede encontrar en MERINO JARA, I. "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental", *Zergak, gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 47, 2014, p. 133-165. También resulta interesante el planteamiento realizado en MUGURUZA ARRESE, J. *The Arbitration Jury as a strengthening element in the Institution of the Economic Agreement*, Centros de Estudios Vascos de la Universidad de Nevada en Reno, Reno, 2014.

<sup>33</sup> El Convenio navarro también diseña una Junta Arbitral para dirimir los conflictos que puedan producirse en aplicación del mismo, pero se plantean y se han planteado problemas jurídicos de primer orden sobre los conflictos que puedan plantearse entre los Territorios Históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra, puesto que no es nada claro ante qué órgano y en qué condiciones pueden resolverse. DE LA HUCHA ya advertía que *"el mecanismo administrativo de resolución de conflictos competenciales entre los territorios forales (Navarra y los tres territorios históricos) está repleto de lagunas y contradicciones cuyo tronco común hemos denunciado: la consideración de Navarra como territorio común desde el Concierto y la consideración del País Vasco como territorio común desde el Convenio. La solución sería crear una Junta Arbitral de los territorios forales donde se dirimirían y previnieran los conflictos"*. DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2006, p. 186. La evolución de la doctrina del Tribunal Supremo al respecto es muy imperfecta todavía, quedando relevantes cuestiones por determinar y dificultades evidentes para determinar un medio adecuado de solventar esos conflictos respecto a lo que, coincidiendo con DE LA HUCHA, debe solucionarse mediante un acuerdo que incluya a los tres Territorios Históricos y a la Comunidad Foral de Navarra, elemento de cierre del sistema foral que todavía no ha encontrado un adecuado acomodo en nuestro ordenamiento.

Por otro lado, yo he planteado mi punto de vista sobre la incompetencia de las actuales Juntas Arbitrales para resolver los conflictos de competencias entre Territorios Históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra en ALONSO ARCE, I. "La inexistencia de vía arbitral para los conflictos entre un Territorio Histórico y la Comunidad Foral de Navarra", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, abril, 2013, p. 25-43, y en ALONSO ARCE, I. "Más sobre la inexistencia de vía arbitral para los conflictos entre un Territorio Histórico y la Comunidad Foral de Navarra: a propósito de la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 22 de febrero de 2013", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, mayo, 2013, p. 39-59.



Aunque no se hace imprescindible solamente por esa cuestión formal, sino porque las funciones que le corresponden son de la máxima importancia en relación con el funcionamiento del régimen de Concierto Económico.

El artículo 61 del Concierto Económico regula la composición y forma de adopción de acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico, y el artículo 62 las funciones que le corresponde, y de la conjunción de ambos preceptos vamos a poder colegir la importancia del papel institucional y de las funciones de esta Comisión, y cómo refleja a la perfección la esencia del régimen de Concierto Económico, el pacto entre las diferentes Administraciones.

El artículo 61 del Concierto Económico dispone que "la Comisión Mixta del Concierto Económico estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado" y que "los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico deberán adoptarse por unanimidad de todos sus miembros integrantes".

El hecho de que sus decisiones deban adoptarse por unanimidad de todos sus miembros es la prueba más evidente del carácter pactado del Concierto Económico, y de la imposibilidad de que se realicen imposiciones unilaterales por parte de una de las Administraciones.

La representación de cada una de las Administraciones es también de máximo nivel, porque, por la parte vasca, está integrada por el Consejero de Hacienda y Finanzas, el Consejero de Administración Pública y Justicia y por el Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera, en representación del Gobierno Vasco, y por los Diputados Generales en representación de cada uno de los Territorios Históricos, mientras que la representación estatal la encabeza el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, y la completan los tres Secretarios de Estado del Ministerio (el de Administraciones Públicas, el de Hacienda y la de Presupuestos y Gastos), el Director General de Tributos y la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.

Pero lo que caracteriza la importancia de este órgano son las funciones que le atribuye el artículo 62 del Concierto Económico, cuando dispone lo siguiente:

*"la Comisión Mixta del Concierto Económico tendrá atribuidas las siguientes funciones:*

- a) Acordar las modificaciones del Concierto Económico.*
- b) Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.*
- c) Acordar la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio.*

d) Acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral especificada en la sección 3.º de este capítulo, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos.

e) Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto".

Tanto desde el punto de vista tributario como desde el punto de vista financiero es evidente que la Comisión Mixta del Concierto Económico es la que está llamada a adoptar las decisiones fundamentales de todo el régimen de Concierto Económico, empezando por las propias modificaciones del texto del Concierto, y consecuentemente, las necesarias para adaptar su contenido a las innovaciones en el sistema tributario estatal, como hemos analizado con anterioridad.

Y también lo es que no pueden adoptarse los acuerdos que le corresponden sin la aquiescencia de todos los integrantes de la Comisión, es decir, de los representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de cada una de las Diputaciones Forales, por lo que la aplicación de la regla de unanimidad en este caso está íntimamente ligada a la esencia del régimen de Concierto Económico y a la imagen reconocible del mismo que forma parte del denominado como núcleo intangible de la foralidad.

Como vemos, todos los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico tienen un contenido obligatorio para todos sus miembros, en una buena parte, porque sus acuerdos se van a incorporar al ordenamiento jurídico a través de las disposiciones pertinentes, por cuanto las modificaciones del Concierto Económico o la metodología de determinación del Cupo deben aprobarse por Ley (una ley muy especial en su tramitación porque no admite enmiendas), la designación de integrantes de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco debe instrumentarse mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y del Consejero de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, o las propias normas de organización y funcionamiento de la Junta Arbitral se incorporan al ordenamiento jurídico por medio de un Real Decreto del Consejo de Ministros.

Pero los demás acuerdos, los que formalmente no deben incorporarse al ordenamiento jurídico por medio de esas disposiciones normativas, son igualmente de obligado cumplimiento para las Administraciones representadas en la Comisión Mixta, tanto por la propia fuerza obligatoria de los acuerdos de la misma como por la máxima jurídica *pacta sunt servanda*, que es igualmente aplicable en el ámbito que nos corresponde.

Por ello, cuando el 30 de julio de 2007 se elevaron a acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico los de los grupos de trabajo de 18 de mayo de 2006 sobre actas únicas o cambios de domicilio, a los que nos hemos referido en el apartado anterior, su significación jurídico-política y su fuerza vinculante se elevó al máximo nivel que permite el régimen de Concierto Económico.

De hecho, en estos momentos penden recursos ante los Tribunales de Justicia por conflictos competenciales entre las Diputaciones Forales de Bizkaia y de Gipuzkoa en los que uno de los elementos esenciales es el de la fuerza jurídica vinculante de los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico y la consiguiente nulidad de las actuaciones realizadas en contravención de los mismos.

#### iv) El riesgo unilateral.

Y el cuarto elemento nuclear del régimen de Concierto Económico lo constituye la regulación de las relaciones financieras entre las instituciones del País Vasco (las de todos sus niveles institucionales) y las de la Administración del Estado, presididas por la necesidad de acuerdo en órganos paritarios y por el riesgo unilateral del País Vasco sobre el resultado económico del sistema.

Esta cuestión es la que más alejada se encuentra de los propios entresijos tributarios del Concierto Económico, pero sin duda tiene una importancia muy destacada tanto a la hora de establecer el reparto de recursos que implica el régimen de Concierto Económico como en relación con los criterios que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido para determinar cuál es el término de comparación respecto a la normativa europea de ayudas estatales que parte de lo dispuesto en los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de lo que tendremos que hablar con mayor detalle al ocuparnos de esa cuestión en la Parte III de este trabajo.

El Estatuto de Autonomía, en su artículo 41.2.d) dispone que “la aportación del País Vasco al Estado 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” y en su letra d) matiza, como ya hemos visto al analizar las funciones de la Comisión Mixta del Concierto Económico, que “para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado”, concluyendo 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”.

Nuevamente aquí nos encontramos con que el Estatuto de Autonomía recoge los elementos esenciales del régimen financiero del Concierto Económico, que luego será desarrollado en el Capítulo II del propio Concierto Económico, partiendo de la premisa de que el País Vasco tiene que compensar al Estado por la parte de los gastos que el mismo realice en su beneficio, por tanto, con vinculación con las competencias que no hayan sido asumidas por las instituciones vascas, y siempre que el Estado las financie por medio de impuestos.

Ésta es la premisa esencial del Concierto Económico en el ámbito financiero, que hereda la tradición histórica de los Concierdos desde 1878, en el sentido de sustituir el cobro directo de los impuestos por parte de la Administración central en los Territorios Históricos por un pago global que hacen éstos, y para cuyo sostenimiento y el del resto de los servicios públicos que deben prestar, disponen de las amplias facultades que hemos descrito para establecer sus propios sistemas tributarios.

Lo cierto es que el cambio más importante con respecto a la tradición histórica, como ya hemos anticipado, radica en la magnitud que pretende compensarse con ese cupo global que satisface el País Vasco, puesto que en los Concierdos preconstitucionales ese cupo venía a compensar la recaudación que hubiera podido obtener el Estado en los territorios forales, y tras la aprobación de la Constitución y del Estatuto de Gernika, el cupo supone una contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

El Concierto Económico, en su Capítulo II, establece los principios básicos del cupo y de los demás flujos financieros que se producen entre las Administraciones central y vascas, pero la metodología concreta de determinación del cupo se acuerda en la Comisión Mixta del Concierto Económico con carácter quinquenal, se incorpora al ordenamiento jurídico por medio de una Ley ordinaria de las Cortes Generales, que se tramita con idénticas especialidades procedimentales que el propio Concierto Económico.

La metodología actualmente vigente fue aprobada por medio de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, que permanece vigente aunque haya concluido el período para el que estaba pensada, debido a las discrepancias entre las Administraciones para determinar el alcance de algunas de las previsiones de la propia

metodología y para liquidar los cupos de los ejercicios citados, que han impedido hasta la fecha alcanzar un acuerdo en la Comisión Mixta del Concierto Económico.

La propia disposición final primera de esa Ley disponía que “excepcionalmente, si transcurrido el plazo de vigencia de la presente Ley no se hubiera promulgado una nueva Ley reguladora de la metodología de señalamiento del cupo para los ejercicios siguientes, la metodología recogida en la presente Ley será de aplicación en todos sus términos para el señalamiento provisional de los cupos liquidados y de las compensaciones a que se refieren el artículo 6.º y la disposición adicional primera de la presente metodología y la disposición transitoria cuarta del Concierto Económico en el ejercicio 2012 y siguientes. Los cupos y compensaciones así determinados se sustituirán por los que resulten procedentes de aplicar la Ley que los regule citada en el párrafo anterior, una vez que ésta sea aprobada”.

Por lo tanto, podemos afirmar que el Estatuto de Autonomía sienta el principio en función del que se va a determinar el cupo a pagar por los Territorios Históricos a la Administración del Estado, incluyendo en su determinación el principio de que *“el régimen de Conciertos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución”*, que se resume en que por medio del cupo el País Vasco va a hacer una contribución global a las arcas del Estado que pretende satisfacer la parte de gasto público que el Estado realiza en beneficio del País Vasco.

Luego es el Concierto Económico el que precisa los elementos fundamentales de la determinación del Cupo, en su Capítulo II, dando contenido estable a los elementos fundamentales en torno a los que se articula el sistema de Concierto Económico, y por último, se acuerda en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico la metodología concreta que sirve para determinar el importe del cupo de cada quinquenio, estableciendo las reglas concretas que sirven para determinar esa magnitud, metodología que se incorpora al ordenamiento jurídico por medio de una Ley ordinaria, como hemos expuesto.

El Concierto Económico, en su artículo 48, el primero del Capítulo II, dedicado a las relaciones financieras, fija los principios generales de este aspecto de la relación entre las Administraciones vascas y la Administración General del Estado, en los siguientes términos:

*“Las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por los siguientes principios:*

*Primero. Autonomía fiscal y financiera de las instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias.*

*Segundo. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.*

*Tercero. Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.*

*Cuarto. Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma que se determina en el presente Concierto Económico.*

*Quinto. Las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe el Estado en materia de Entidades locales, corresponderán a las instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común".*

Estos cinco principios establecen, al igual que los artículos 1 a 5 del Concierto Económico en el ámbito tributario, las coordenadas básicas de la relación financiera entre el País Vasco y el Estado, que vuelve a estar presidida por el principio de autonomía, tanto de las propias instituciones del País Vasco, como en el ejercicio de la tutela financiera sobre las entidades locales del País Vasco, que también corresponde a los Territorios Históricos vascos.

La autonomía queda limitada solamente por tres condicionantes: el respeto a la solidaridad en los términos establecidos en la Constitución, la coordinación y colaboración en materia de estabilidad presupuestaria (a la que dedicamos un apartado específico de nuestro análisis a continuación por la relevancia que ha adquirido en los últimos años), y la aportación en forma de cupo para sufragar las competencias del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Concierto Económico reproduce el concepto de cupo que resulta de lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía y las reglas sobre la forma en que debe determinarse la metodología de determinación del cupo, su aprobación mediante acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico y posterior incorporación al ordenamiento jurídico mediante Ley ordinaria de las Cortes Generales, y establece que la Ley que apruebe la metodología determinará el cupo de año base del quinquenio y la forma en que cada uno de los siguientes años se procederá a la determinación del mismo.

Mayor interés tiene el artículo 52 del Concierto Económico pues determina cómo debemos entender el concepto de cargas no asumidas por el País Vasco, cuyo importe es la base sobre la que se calcula la aportación que la Comunidad Autónoma del País Vasco debe realizar a su sostenimiento a través del cupo.

Ese precepto dispone que: "se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquella", en lo que se produce una evidente remisión a la asunción de competencias como consecuencia de lo dispuesto en el Estatuto de

Autonomía, pero vinculando su valoración al momento en el que efectivamente se produzca la asunción de las mismas por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que nuestro esquema de organización territorial del Estado se basa precisamente en que los Estatutos de Autonomía determinan las competencias que van a ser asumidas por cada una de las Comunidades Autónomas, pero luego es necesario un acuerdo concreto sobre cada una de ellas en la Comisión Mixta de Transferencias de que se trate y la aprobación del mencionado acuerdo por ambas Administraciones para dar efectividad al traspaso efectivo de las mismas.

Y también es sabido que el Estatuto de Autonomía de Gernika todavía no se ha desarrollado en su plenitud porque siguen existiendo competencias que deben ser asumidas por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco conforme a lo dispuesto en el mencionado Estatuto y sobre las que todavía no se ha producido el pertinente acuerdo en la Comisión Mixta de Transferencias, por lo que no se ha producido el efectivo traspaso de las mismas, y por lo tanto, siguen computando entre las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma.

En este sentido, otra fuente posible de transferencia de competencias a favor de las Comunidades Autónomas lo supone el artículo 152 de la Constitución, que permite la transferencia por decisión unilateral del Estado, si bien con el pertinente acuerdo de la Comisión Mixta de Transferencias, pero sin que se corresponda con competencias de las que el artículo 148 de la Constitución y el Estatuto de Autonomía haya establecido como propias de esa Comunidad Autónoma, y por tanto, también habrá que analizar qué competencias hayan podido dejar de ejercerse por parte del Estado por esta vía y hayan sido asumidas por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en consecuencia, deben dejar de computar a la hora de determinar el importe de las competencias no asumidas por el País Vasco sobre el que se basa la determinación del cupo.

Este principio nos hace comprender desde un origen que la determinación de las competencias no asumidas por el País Vasco es una cuestión dinámica, puesto que a lo largo del tiempo puede producirse el traspaso de nuevas competencias, y por ello, el importe base sobre el que se determina el cálculo del cupo va a ser objeto de variaciones en función de esas circunstancias.

Este principio es el que ha posibilitado claramente superar la necesaria temporalidad de los Concierdos preconstitucionales, puesto que ahora se han establecido unos principios y una metodología de determinación del cupo que es perfectamente adaptable a la evolución económica, lo que elimina los riesgos de esclerotización del cupo que obligaban a prever una fecha de revisión obligatoria en los Concierdos anteriores.

Pero el aspecto más destacado de la determinación del cupo, es el principio que establece también el propio artículo 52 del Concierto Económico, sobre la manera de valorar esas competencias, puesto que el apartado Dos de ese precepto dispone que *“para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Decretos”*.

El punto de partida, por tanto, y el punto de llegada de la determinación del cupo, va a ser el presupuesto de gastos que se contiene en los Presupuestos Generales del Estado, es decir, lo que el Estado pretenda gastar a nivel global en un determinado ejercicio en el conjunto de competencias no asumidas por el País Vasco.

Esto hace que para la determinación del cupo haya que identificar en los Presupuestos Generales del Estado qué partidas de gasto público se corresponden con las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco y cuáles no, y se detraerá del importe total de esos presupuestos la parte de la asignación íntegra a nivel estatal de esas competencias que ejerce la Comunidad Autónoma del País Vasco, por lo que, en el fondo, la identificación se hace al revés, partiendo de lo que ha asumido y ejerce la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que además sobre ello existe una seguridad jurídica adicional al tener necesariamente que haberse aprobado los Reales Decretos de cada una de las transferencias.

Este cálculo se hace siempre sobre los importes totales a nivel estatal de los Presupuestos Generales del Estado, y posteriormente, para determinar la participación que corresponde a la Comunidad Autónoma del País Vasco, se aplicará un índice de imputación, que se tiene que establecer en la Ley por la que se aprueba la metodología de determinación del cupo de cada quinquenio y que tiene en cuenta, fundamentalmente, el peso que representa la renta vasca en el conjunto de la economía española.

Para ilustrar, si cabe, de una manera más adecuada el concepto de cargas no asumidas por el País Vasco, el apartado Tres del artículo 52 del Concierto Económico precisa, sin ánimo exhaustivo, lo siguiente:

*“entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, las siguientes:*

*a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo.*



*b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

*c) Los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado en la forma que determine la Ley de Cupo".*

Lógicamente no puede tratarse de una lista cerrada de competencias en la medida en que la definición del importe global de las competencias no asumidas se realiza por diferencia entre el importe total de los Presupuestos Generales del Estado y el de las competencias que efectivamente se hayan asumido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, que ese sí debe determinarse de forma cierta y clara.

Ahora bien, lo que ponen de manifiesto estos principios es que la determinación del cupo es una variable exógena de la recaudación tributaria de los Territorios Históricos, e incluso, con alguna salvedad como la que referiremos enseguida, de la propia recaudación del Estado, en la medida en que los únicos elementos desde los que se cuantifica el cupo del País Vasco son los contenidos en el presupuesto de gastos de los Presupuestos Generales del Estado.

El Concierto Económico prevé mecanismos para recalcular el cupo en caso de variación de las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como un principio en función del cual el cupo provisional se va a abonar por parte del País Vasco en base a las cifras contenidas en los Presupuestos Generales del Estado de cada año, pero posteriormente se debe determinar un cupo definitivo a partir de los importes que figuren en la Cuenta General del Estado de cada ejercicio, es decir, cuando se hayan liquidado las cantidades definitivas de ejecución de gasto de cada uno de los programas incluidos en los Presupuestos Generales del Estado.

Además, el pago del cupo provisional se realiza en tres pagos iguales, que el artículo 60 del Concierto Económico dispone que se realicen en los meses de mayo, septiembre y diciembre de cada año.

Nos quedan de analizar dos cuestiones financieras adicionales que influyen en la determinación del cupo del País Vasco de cada ejercicio, a saber: por un lado, determinadas exclusiones que se realizan sobre el importe de los Presupuestos Generales del Estado porque la aportación que debe realizar el País Vasco se articula en torno a los programas de gasto financiados con impuestos; y por otro lado, otros ajustes financieros que se establecen para perfeccionar la recaudación de determinados impuestos.

En el primer caso, el artículo 56 del Concierto Económico establece lo siguiente:

*"del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:*

*a) La parte imputable de los tributos no concertados.*

*b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.*

*c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley de Cupo. Si existiera superávit se operará en sentido inverso".*

Estas exclusiones tienen toda su lógica, puesto que el cupo del País Vasco tiene que suponer la aportación de esta Comunidad Autónoma al Estado de la parte correspondiente a los gastos que el Estado financia con cargo a los impuestos concertados, porque lógicamente al País Vasco solamente se le reconoce la competencia de recaudar los impuestos concertados (si dejamos de lado en este punto la posibilidad de que establezcan otros impuestos propios), y en consecuencia, para que el análisis se pueda realizar en términos homogéneos es evidente que solamente se deben tener en cuenta los gastos del Estado que se financien por la vía de los impuestos que se reconoce a los Territorios Históricos vascos competencia para recaudar.

Y en el segundo bloque de ajustes financieros, los artículos 53 a 55 del Concierto Económico establecen la necesidad de realizar ajustes a la recaudación sobre determinadas figuras tributarias en aquellos supuestos en los que el Concierto Económico establece unos puntos de conexión diferentes para la recaudación de los tributos, más sencillos para los operadores económicos, que aquéllos que reflejarían el verdadero peso del hecho imponible en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Así, el artículo 53 regula un ajuste a consumo en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido que pretende realizar una adecuación entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto que grava el consumo, como impuesto indirecto por antonomasia, pero la técnica recaudatoria del mismo se basa en gravar el valor añadido que se va produciendo en cada una de las fases de la cadena de producción, por lo que, aunque el impuesto lo acaban soportando los consumidores finales, se configura como sujeto pasivo al empresario o profesional que realiza las correspondientes entregas de bienes y prestaciones de servicios, puesto que es evidente que será mucho más fácil de recaudar un tributo de estas características si quienes tienen que ingresarlo en la Hacienda Pública son un número reducido de operadores, los empresarios o profesionales, en vez de la totalidad de los consumidores.

Teniendo presente esta forma de articular la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y el hecho de que los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico atienden fundamentalmente a un criterio de origen de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, en lugar de a un criterio de destino, del lugar donde se consumen los bienes, es evidente que el porcentaje de recaudación de cada Territorio Histórico no

tiene por qué coincidir con el porcentaje de consumo que se realiza en cada uno de ellos, y lo mismo podemos decir de la Comunidad Foral de Navarra o del resto del Estado.

El ajuste que establece el artículo 53 del Concierto Económico supone la plasmación de este principio en una ecuación matemática que permite determinar si el País Vasco está ingresando más cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido que las que le corresponden por el consumo que se estima que se produce en su ámbito territorial, o menos, y en consecuencia, se establece un ajuste estadístico mediante un coeficiente específico de imputación del mismo, que pretende equilibrar ese desajuste, y que, por lo tanto, puede tener tanto sentido positivo como negativo.

No es necesario para el objeto de nuestro estudio profundizar en la expresión matemática que se contiene en el artículo 53 del Concierto Económico ni en el desarrollo de la misma que realiza la Ley que aprueba la metodología quinquenal de determinación del cupo, puesto que sus detalles no nos van a aportar mucho más respecto a la naturaleza y al principio de estos flujos financieros, pero sí podemos mencionar para completar la visión de los mismos, que el ajuste que se produzca va a tener en cuenta tanto las cuotas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido recaudado por operaciones interiores tanto en el conjunto estatal como por parte de los Territorios Históricos, como las cuotas correspondientes a las importaciones de bienes, que también son sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuya competencia de exacción corresponde en exclusiva a la Administración del Estado como resulta de lo establecido en el artículo 5 del Concierto Económico.

El artículo 54 del Concierto Económico establece otro ajuste, de contenido y naturaleza similar al que acabamos de exponer, pero referido a los Impuestos Especiales de Fabricación, respecto a los que es preciso también perfeccionar la imputación de ingresos por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, por lo que el Concierto Económico establece un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco para cada uno de estos impuestos, que luego es objeto de desarrollo en la Ley quinquenal que aprueba la metodología de determinación del cupo, y que obviamente también puede tener un sentido positivo o negativo en relación con el importe del cupo, dependiendo de la diferencia entre ambos índices.

Son igualmente aplicables todas las consideraciones expuestas respecto al ajuste en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido a este otro ajuste que afecta a los Impuestos Especiales de Fabricación.

Y, por último, el artículo 55 del Concierto Económico prevé la posibilidad de que la metodología de determinación del cupo prevea la existencia de otros ajustes de contenido similar, y establece la obligación de que se perfeccione la recaudación de dos supuestos de imposición directa, a saber:

a) Por un lado, se establece un ajuste en materia de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para rendimientos de capital mobiliario correspondientes a intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por el Estado, otras Comunidades Autónomas diferentes a la Comunidad Autónoma del País Vasco, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, retenciones que el Concierto Económico establece que serán exigidas en todo caso por el Estado, por lo que se quiebra el principio básico que preside los puntos de conexión de estas retenciones, que en principio, se atribuyen a una u otra Administración en función del lugar en el que resida el perceptor de los mismos.

b) Y por otro lado, se establece otro ajuste en materia de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sobre rendimientos del trabajo personal, puesto que la regla general del Concierto Económico es que esas retenciones se ingresen en la Administración correspondiente al lugar donde se preste efectivamente el trabajo, con una regla residual relativa al centro de trabajo, pero también se establece una excepción en virtud de la que corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado, excepto que se trate de funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales.

Lógicamente, en este caso, se está aplicando una regla de ingreso de esas retenciones que quiebra el principio general establecido en el Concierto Económico, y por ello, se establece también la necesidad de realizar este ajuste. En realidad, el Concierto Económico está replicando en este caso el modelo de los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, que, por el principio de soberanía de los Estados, impide que un Estado grave los rendimientos que pague otro Estado a sus trabajadores, aun cuando desarrollen su trabajo en el primer Estado, lo cual puede tener una lógica relevante desde un punto de vista político, pero que no la tiene desde la perspectiva del análisis económico, lo que hace que sea preciso realizar este ajuste.

En realidad, estos dos ajustes en materia de imposición directa son muy poco relevantes en términos cuantitativos, al contrario que los relativos a la imposición indirecta para el Impuesto sobre el Valor Añadido y para los Impuestos Especiales de Fabricación, en los que su relevancia puede ser económicamente mucho más importante en la medida en que se produzca una desviación de cierta magnitud entre los índices de capacidad recaudatoria y de consumo.

La metodología de determinación del cupo sigue básicamente estas reglas que hemos expuesto, pero solamente realiza este análisis para la determinación del cupo del año base del quinquenio, ya que respecto al resto de años del periodo lo que se prevé es un mecanismo simplificado de actualización del importe del cupo de cada ejercicio.

Esto quiere decir que para la determinación del cupo del año base, se calcula el importe de las competencias asumidas por el País Vasco y se relaciona con el importe total de los gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado de ese ejercicio, restando las cantidades que hemos expuesto y teniendo en cuenta las compensaciones y los ajustes que acabamos de analizar.

Pero como esta tarea requiere de una labor económica y estadística relevante, la metodología que se aprueba para el resto de los años del periodo quinquenal, lo que hace es partir del cupo determinado para el año base y aplicarle un índice de actualización.

Ese índice de actualización se determina, conforme establece el artículo 10 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, de la siguiente manera:

*“El índice de actualización es el cociente entre la previsión de ingresos por tributos concertados, excluidos los tributos cedidos en su totalidad a las Comunidades Autónomas, que figure en los capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado, del ejercicio al que se refiera el cupo líquido y los ingresos previstos por el Estado por los mismos conceptos tributarios en el año base del quinquenio”.*

Como vemos, por tanto, la variación del cupo de los años siguientes se produce en función de las previsiones de recaudación que realice la Administración del Estado, es decir, que aunque está calculado en función de los gastos en el año base, se entiende que la evolución de los gastos y de los ingresos será muy similar en grandes números, y por ello, se ajusta el cupo en función de la evolución de esa magnitud, que vuelve a ser un elemento exógeno a la actividad económico-financiera de los Territorios Históricos y de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las dos variables fundamentales que se tienen en cuenta a la hora de determinar el cupo son, por tanto, las previsiones de gastos de los Presupuestos Generales del Estado

en relación con el año base, y las previsiones de ingresos de los mismos Presupuestos Generales del Estado para los demás años del período quinquenal.

La Ley que aprueba la metodología de determinación del cupo también recoge los coeficientes e índices de imputación, tanto de la propia participación del País Vasco en el conjunto del Estado, que está fijado en el 6,24 por 100, como para los ajustes estadísticos que hay que realizar para perfeccionar la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales de Fabricación, cuyos coeficientes y mecanismos de actualización se contienen en los artículos 14 y 15 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011.

Incluso, en relación con el cupo del año base, la Ley recoge los datos numéricos concretos, extraídos de los Presupuestos Generales del Estado, que sirven para determinar ese cupo del año base, en los siguientes términos:

**Cupo provisional de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el año base 2007**

	<b>Miles de euros</b>	<b>Miles de euros</b>
Presupuesto del Estado. Gastos	-	188.417.352,98
Cargas asumidas por la Comunidad Autónoma (1)	-	102.664.732,79
Total cargas no asumidas	-	85.752.620,19
Imputación del índice a las cargas no asumidas.	-	-
6,24 por ciento sobre 85.752.620,63	-	5.350.963,50
Compensaciones y ajustes a deducir	-	-3.702.794,41
Por tributos no concertados (3.942.605,41 al 6,24 por ciento)	-246.018,58	-
Por otros ingresos no tributarios (7.589.293,77 al 6,24 por ciento)	-473.571,93	-
Por déficit presupuestario (40.872.263,17 al 6,24 por ciento)	-2.550.429,22	-
Por Impuestos Directos concertados	-432.774,68	-
Cupo líquido	-	1.648.169,09
Compensaciones artículo 6.dos de la Ley de Cupo	-	-82.088,07
Disposición transitoria única Ley de Cupo	-	2.980,31
Compensaciones Álava	-	-3.823,80
Líquido a pagar	-	1.565.237,53

Realmente lo que nos indican todos estos principios que guían las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y la determinación del cupo que corresponde al País Vasco como aportación global al sostenimiento de las

cargas del Estado no asumidas por las instituciones del País Vasco, es que el modelo de Concierto Económico es un modelo de riesgo unilateral para la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ello es así en la medida en que el cupo a pagar al Estado no depende de la recaudación que tengan los Territorios Históricos, sino de lo que pretenda gastar (e ingresar) el Estado, puesto que ya hemos visto que las magnitudes fundamentales que se tienen en cuenta para la determinación del cupo se corresponden con variables económicas exógenas a la propia Comunidad Autónoma del País Vasco, y sin duda, que no guardan relación alguna con la capacidad recaudatoria de las Haciendas Forales en ejercicio de las competencias que les reconoce el Concierto Económico.

Posteriormente veremos la importancia que tiene este principio de riesgo unilateral del País Vasco de cara a la integración del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en la disciplina de las ayudas estatales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuando nos ocupemos de analizar los principios que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido para considerar compatibles sistemas tributarios regionales en el ámbito de la Unión Europea con la regulación de las ayudas estatales.

El corolario político-económico de este principio es que la capacidad de gasto del conjunto de Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco (tanto de las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma, como de los órganos forales de los Territorios Históricos e incluso de las entidades locales en las que se estructuran los mismos) va a depender de la eficacia que demuestren en la recaudación de los tributos, así como en el diseño de las figuras tributarias sobre las que disponen de autonomía normativa, es decir, sobre los impuestos concertados de normativa autónoma, puesto que el cupo a pagar al Estado no va a pagarse en función de lo que se recaude, lo que les hace asumir plenamente los riesgos de la gestión de sus sistemas tributarios, con lo que si su capacidad recaudatoria crece más que el cupo, podrán disponer de un nivel de gasto público mayor, pero si crece menos o se contrae más que la evolución de los gastos públicos en el conjunto del Estado, eso significa que las instituciones vascas deberán apretarse el cinturón en mayor medida por cuanto no van a ver corregido el importe de sus recursos disponibles por la vía del cupo.

#### v) La estabilidad presupuestaria.

Y aunque al aprobar el Estatuto de Autonomía para el País Vasco no se había planteado como una cuestión relevante la de establecer mecanismos para garantizar la estabilidad presupuestaria de las Administraciones públicas, la suscripción posterior del

Pacto de Estabilidad y Crecimiento en el seno de la Unión Económica y Monetaria de la Unión Europea y los desarrollos de los compromisos internacionales del Reino de España en este ámbito, han colocado a las normas de estabilidad presupuestaria como un quinto elemento relevante, sin el cual no puede entenderse la actual articulación del régimen de Concierto Económico, y eso que este aspecto ha sido uno de los más polémicos en su desarrollo por los reiterados intentos desde las instituciones centrales del Estado de reducir al máximo las especificidades derivadas del régimen foral en este ámbito, tanto cuando se aprobaron las primeras disposiciones generales en este ámbito, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, como en el proceso de elaboración y posterior desarrollo reglamentario de la vigente Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

De hecho, en el apartado anterior hemos podido comprobar cómo el artículo 48 del Concierto Económico dispone como uno de los principios de las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco el de coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.

Sin ningún lugar a dudas, la estabilidad presupuestaria ha ido ganando un lugar muy destacado entre los principios que inspiran nuestro Derecho financiero y tributario<sup>34</sup>, habiendo alcanzado unas cotas muy significativas tras la reforma operada en la Constitución de 1978 para recoger las reglas básicas de la disciplina presupuestaria en su artículo 135<sup>35</sup> y la incorporación al Derecho de la Unión Europea de cinco Reglamentos y una Directiva en noviembre de 2011, el denominado "six-pack", e incluso con la aprobación de un Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012.

La situación económica de los últimos años ha precipitado los acontecimientos de una manera destacada en este ámbito<sup>36</sup>, pues si bien es cierto que el establecimiento de una disciplina presupuestaria nace como consecuencia de las obligaciones que se

---

<sup>34</sup> Un estudio profundo de la evolución de la normativa sobre estabilidad presupuestaria y del fundamento de la reforma constitucional lo encontramos en RUIZ ALMENDRAL, V. "Estabilidad Presupuestaria y Reforma Constitucional", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 41, 2012, p. 33-110. En este trabajo, RUIZ se muestra partidaria de la reforma constitucional realizada, a la vez que descarta que pueda plantear problemas de equidad, pero plantea la interesante cuestión de que en nuestro país se ha focalizado durante mucho tiempo y de forma prácticamente exclusiva la estabilidad presupuestaria desde la vertiente del control del gasto, siendo la gran olvidada de la ecuación la actuación sobre los ingresos.

<sup>35</sup> Un análisis de la repercusión de la reforma del artículo 135 de la Constitución en el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentra en GONZÁLEZ LÓPEZ, A. "La reforma del artículo 135 de la Constitución y su incidencia en el CE", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 92, 2012, p. 57-97.

<sup>36</sup> El planteamiento del reequilibrio de las normas de disciplina fiscal de los Estados miembros de la Unión Europea como consecuencia de la crisis económica y financiera de los últimos años se analiza con detalle en HINAREJOS PARGA, A. "La crisis de la zona euro y los límites constitucionales a la integración fiscal", *Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUi 1))*, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013, p. 59-84.



asumen por España para formar parte de la Unión Económica y Monetaria al comprometerse a cumplir con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, que acordaron los distintos Estados miembros de la Unión Europea que tomaron la decisión de dotarse de una moneda única, el euro, también lo es que la evolución de la crisis económica y, sobre todo, la necesidad de dotar de estabilidad y credibilidad internacional a nuestro sistema financiero y presupuestario han supuesto un acicate de primer orden para el avance de este tipo de regulación en España.

La crisis de la deuda soberana<sup>37</sup>, magnificada a partir de la necesidad de rescatar economías de la Unión Europea como Grecia, Irlanda y Portugal, con diferente intensidad y alcance, y sobre todo, la escalada insostenible a medio y largo plazo de la prima de riesgo o diferencial de tipos de interés con la deuda pública alemana, ha forzado la adopción de medidas nacionales y de medidas en el ámbito de la Unión Europea o de algunos de sus Estados miembros que han supuesto la adopción de importantes medidas de estabilidad presupuestaria, cuya aplicación en el ámbito interno de los diferentes Estados está planteando nuevos interrogantes a los que antes no había hecho falta responder.

Eso es lo que sucede en España y, particularmente, en relación con la complementariedad entre la regulación de la estabilidad presupuestaria y el régimen de Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, régimen que basado en el amparo, reconocimiento y respeto de los derechos históricos de los territorios forales que realiza la disposición adicional primera de la Constitución, y su actualización a través de la aprobación del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, supone dotar de una gran dosis de autonomía y de un importante grado de especificidad al régimen financiero y tributario de los Territorios Históricos y de la Comunidad Autónoma del País Vasco, tal y como venimos exponiendo.

En 1978, 1979 y 1980, cuando se pusieron las bases de la articulación institucional del nuevo Estado de las autonomías y, singularmente, la arquitectura de actualización de los derechos históricos de los territorios forales y de las legítimas aspiraciones de autonomía que mostraba el País Vasco, nadie tuvo en mente la posibilidad de que veinte o treinta años después pudiera establecerse una reglamentación de disciplina presupuestaria como la que hoy tenemos, por lo que no se otorgó a ese ámbito una dedicación particular en las normas que establecen nuestra estructura política y organizativa.

---

<sup>37</sup> La perspectiva de la Deuda Pública y su necesario control en la situación de crisis económica que se ha desarrollado desde 2008-2009 en el ámbito de la Unión Europea se analiza en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. "Crisis económica y presupuestaria. Deuda Pública y reforma constitucional", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUi 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013, p. 85-130.

La Constitución de 1978 ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales a través de su disposición adicional primera, y el Estatuto de Autonomía de Gernika de 1979 supone la actualización de ese reconocimiento, fijando en el Concierto Económico la piedra angular de la autonomía económica del País Vasco y de sus relaciones con la Administración del Estado, estableciendo como un principio irrenunciable el modelo tradicional de concierto o convenio económico para regular esas relaciones.

El primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se negoció durante 1980 y, tras superar las vicisitudes derivadas de la inestabilidad política de los primeros meses de 1981, era incorporado al ordenamiento jurídico mediante Ley 12/1981, de 13 de mayo, con lo que el reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales y su actualización en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía se había culminado, y el conjunto de esas tres disposiciones suponían la base normativa de la autonomía vasca en el aspecto económico, habiendo reconocido posteriormente el Tribunal Constitucional que las tres forman parte del denominado bloque de constitucionalidad.

Ninguna de esas disposiciones, en su redacción original, establecía mención alguna a la estabilidad presupuestaria, puesto que, como hemos dicho, no estaba entre las preocupaciones de los legisladores, ni constituyente, ni estatutario, ni por supuesto, el legislador ordinario de la época, época en la que ni tan siquiera era una realidad tangible la incorporación de España a la Unión Europea.

Vendría posteriormente esa incorporación y la asunción de compromisos y obligaciones como consecuencia de los avances en la integración comunitaria, y fruto de aquéllos, como hemos comentado, la Unión Económica y Monetaria, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y la introducción del Euro, hitos que trajeron la necesidad de establecer políticas de estabilidad presupuestaria y control del déficit a los efectos de poder cumplir esos compromisos internacionales, que cristalizarían en la aprobación de las primeras leyes de estabilidad presupuestaria, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y su complementaria Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre.

El Concierto Económico tampoco había recogido ninguna referencia a la estabilidad presupuestaria en la medida en que no existía ninguna regulación al respecto en el ámbito del Estado, y solamente sería a partir de la reforma de 2002, la que se instrumentó por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y su complementaria Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo, cuando se reconocerían reglas en el Concierto Económico para su aplicación a las cuestiones relativas a la estabilidad presupuestaria,

recogiendo los principios de coordinación con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria y atribuyendo a la Comisión Mixta del Concierto Económico la competencia para acordar los compromisos del País Vasco en materia de estabilidad presupuestaria, como también hemos tenido ocasión de observar en apartados anteriores.

Cuando empezó a haber compromisos de estabilidad presupuestaria, el Concierto Económico previó esa circunstancia, y estableció la necesidad de pactar el cumplimiento de los mismos entre la representación del Estado y la del País Vasco en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, así como se estableció la inclusión en las Leyes de estabilidad presupuestaria de la tradicional cláusula de salvaguarda foral, que establecía la aplicación matizada de las mencionadas leyes en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco en función de lo dispuesto en el Concierto Económico .

Esto no implica que la regulación de la estabilidad presupuestaria no sea aplicable en absoluto en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco<sup>38</sup>, sino que su aplicación debe acomodarse a lo establecido en el Concierto Económico, y fundamentalmente a la necesidad de acordar los compromisos de estabilidad presupuestaria en el ámbito de la Comisión Mixta del Concierto Económico, que no debemos olvidar que se trata de un órgano de composición paritaria en el que los acuerdos se deben adoptar por unanimidad, por lo que es claro que la esencia del pacto y la necesidad de tener que pactar las normas de relación bilateral se imponen como un elemento básico del sistema.

Es lógico que se deban imponer normas de estabilidad presupuestaria a todas las instituciones estatales y subestatales, porque así lo requieren los compromisos internacionales adquiridos por España y los tratados que se han incorporado a nuestro ordenamiento jurídico, pero esto no es óbice para que en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco se deba respetar el procedimiento pactado y la necesidad de llegar a un acuerdo entre las representaciones del Estado y de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos a los efectos de conseguir la aplicación de esas reglas.

La adecuación al reparto de competencias que se arbitra por la Constitución de la existencia de unas normas de estabilidad presupuestaria aprobadas por el Estado ha

---

<sup>38</sup> La aplicación de las normas sobre estabilidad presupuestaria en el ámbito de las diferentes Comunidades Autónomas y su influencia en el sistema de financiación de las mismas ha sido analizado por RUIZ ALMENDRAL, V. "Estabilidad presupuestaria y financiación autonómica", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUI 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013, p. 153-194.

sido declarada expresamente por parte del Tribunal Constitucional en su sentencia 134/2011, de 20 de julio, al enjuiciar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Cataluña en relación con diversos preceptos de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, general de estabilidad presupuestaria y de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley general de estabilidad presupuestaria, sentencia que entiende que el legislador estatal dispone de títulos competenciales suficientes en el artículo 149 de la Constitución como para establecer una regulación de estas características.

Ahora bien, ese hecho no impide que la aplicación de esa regulación en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco deba realizarse respetando la regulación del Concierto Económico, y en particular, las normas sobre acuerdos en materia de compromisos de estabilidad presupuestaria que deben adoptarse por la Comisión Mixta del Concierto Económico<sup>39</sup>.

La esencia del pacto es lo que conforma de una manera más destacada el núcleo intangible de la foralidad, en palabras de la relevante sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley de Territorios Históricos, momento que aprovechó el Tribunal Constitucional para establecer su doctrina posterior respecto a la posición ordinal de los derechos históricos y su garantía, en lo que constituye el elemento básico de estructuración de un núcleo indisponible, que hace que lo pactado en el Concierto Económico sea superior a la regulación que puedan establecer cualquiera de los firmantes, por mucho que estén invocando el ejercicio de otra competencia que tengan atribuida.

A este respecto, hay que recordar que ya el Tribunal Supremo tuvo tempranamente la posibilidad de referirse a la nulidad de las modificaciones unilaterales del Concierto Económico, y ha establecido una jurisprudencia de indudable interés para la materia que nos ocupa.

Así, sobre la imposibilidad de modificaciones unilaterales del sistema de Concierto Económico, ni tan siquiera a través del ejercicio de otras competencias que indirectamente provoquen la modificación de la concertación del sistema tributario entre los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado existen interesantes pronunciamientos jurisdiccionales, como los del Tribunal Supremo en Sentencias de fecha 28 de octubre de 1995 (Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia RJ

---

<sup>39</sup> He analizado esta cuestión en ALONSO ARCE, I. "La estabilidad presupuestaria en el contexto del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUI 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013, p. 229-268.

1995\8544) y 7 de abril de 1997 (Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia RJ 1997\2945), dictadas con ocasión de la modificación del Reglamento Notarial para alterar el punto de conexión de la exacción de la cuota gradual de documentos notariales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a consecuencia de una modificación normativa de los territorios forales, en las que el Tribunal Supremo anula el Real Decreto estatal por el que se modificó el Reglamento Notarial afirmando que en el caso que se planteaba la vía para solucionar el conflicto no era la que se siguió, sino una obligada negociación entre el Estado y los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para modificar el Concierto Económico y evitar los problemas que se planteaban.

Pero además, no solamente son nulas las inmisiones que en materias reguladas por el Concierto Económico con la finalidad de alterar sus términos puedan intentar realizar las distintas Administraciones o los diferentes poderes normativos, por mucho que invoquen el ejercicio de otras competencias legítimamente atribuidas a los mismos, como hemos visto, sino que las posibles alteraciones competenciales que resulten de las mismas no tienen virtualidad alguna en la medida en que pretendan alterar el reparto de competencias establecido por las normas integrantes del denominado bloque de constitucionalidad.

En este sentido, podemos citar diversos pasajes de la sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, por la que se resolvió el primer recurso de inconstitucionalidad de los que se habían presentado contra la Ley Orgánica por la que se modificó en 2006 el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Cataluña. En esa sentencia, el Tribunal Constitucional recordó hasta la extenuación que el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, o en nuestro caso, entre el Estado, la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos, es el que resulta del esquema normativo integrado por la Constitución, el Estatuto de Autonomía de Gernika y el Concierto Económico, las normas del bloque de constitucionalidad, y que no existe una disponibilidad, ni tan siquiera para el legislador orgánico o refrendado, para alterar ese reparto de competencias.

Si atendemos, por tanto, a todo cuanto se ha expuesto hasta la fecha es evidente que el establecimiento de una nueva regulación por parte de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, de la materia de la que nos estamos ocupando no puede suponer, ni de hecho supone, so pena de incurrir en vicio de inconstitucionalidad, una alteración de la posición de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la propia Comunidad Autónoma en relación con la situación preexistente en tanto se encuentran acordadas cuestiones referentes a esta materia en el Concierto Económico.

Obviamente, el endurecimiento de los requisitos de estabilidad presupuestaria que conlleva la nueva regulación va a ser aplicable en la Comunidad Autónoma del País Vasco, entre otras cosas, porque deriva, en gran medida, de la asunción de nuevos compromisos internacionales por parte de España, e incluso de la aplicación de tratados internacionales que han pasado a formar parte válidamente del ordenamiento jurídico español, y en consecuencia, según dispone también el propio Concierto Económico, son de obligada aplicación en el ámbito concertado y por parte de las instituciones forales y autonómicas.

Pero eso no implica que haya una merma en la necesidad de pactar en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico los objetivos de estabilidad presupuestaria para el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y que la aplicación de las normas de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, a la citada Comunidad Autónoma y a sus Territorios Históricos y entes locales debe realizarse con pleno respeto a la metodología que se acuerde en el ámbito de la citada Comisión Mixta.

De hecho, tanto la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, como la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de octubre de 2012 que la ha desarrollado en materia de obligaciones de suministro de información incorporan la consabida cláusula de salvaguarda foral y defieren su aplicación al País Vasco a lo que se acuerde conforme al procedimiento establecido en el Concierto Económico.

En coherencia con todo cuanto se ha expuesto, esto debe ser así y no puede ser de otra manera, por lo que no podemos compartir la opinión que entiende que la cláusula de salvaguarda foral incorporada en la legislación de estabilidad presupuestaria no deja de ser un mero formalismo sin sustantividad propia y sin que altere para nada el régimen aplicable.

Creo que existe base para discrepar de ese posicionamiento, no tanto porque se defienda que la Comunidad Autónoma del País Vasco queda extramuros de la disciplina de estabilidad presupuestaria, pues supondría tanto como desconocer las propias reglas pactadas en el Concierto Económico para la aplicación preferente de las disposiciones contenidas en los tratados internacionales que resulten de aplicación como la propia esencia de pacto para acordar la forma y manera en la que las disposiciones que dicten ambas partes deben ser objeto de aplicación en sus respectivos ámbitos en cuanto afecten a las cuestiones que están cubiertas por el Concierto Económico.

En particular, creo que existe base suficiente como para defender que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 135 de la Constitución y en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera bien

podiera articularse mediante una metodología aprobada en Comisión Mixta del Concierto Económico por la que se entienda que la Comunidad Autónoma del País Vasco es un conjunto único de cara a este aspecto de estabilidad presupuestaria, fijándose un objetivo de déficit, por ejemplo, global para la Comunidad Autónoma del País Vasco, que luego será objeto de administración como corresponda dentro de su ámbito territorial, aunque pueda implicar que los entes locales vascos puedan disfrutar de algún margen de déficit, si así se acuerda en los foros correspondientes, siempre que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco se adecúe al déficit que haya sido objeto de pacto.

No hay que olvidar que, con ocasión de la reforma del artículo 135 de la Constitución, se planteó en sede parlamentaria la necesidad de incorporar una mención expresa a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que no se había encontrado un acomodo adecuado para los mismos ni en el ámbito de las Comunidades Autónomas, ni en el de las entidades locales, pues aunque tienen esta consideración, el ejercicio de las competencias que derivan del reconocimiento y amparo de sus derechos históricos y su forma de organización, les aproximan mucho más al ámbito de las Comunidades Autónomas que al de las entidades locales, pues existen muchas diferencias con estas últimas.

Simplemente siguiendo el debate que tuvo lugar en el Congreso de los Diputados respecto a esta cuestión, podemos ver que el grupo parlamentario mayoritario en aquel momento en la Cámara, defendió claramente la innecesariedad de establecer ningún reconocimiento específico para los Territorios Históricos vascos en la medida en que según dispone el Concierto Económico, la Comunidad Autónoma del País Vasco acuerda un objeto de estabilidad presupuestaria para toda ella y existen mecanismos internos dentro del País Vasco para determinar el reparto de esos objetivos dentro de sus diferentes ámbitos institucionales en los que se estructura.

Aunque luego volveremos un poco más sobre esta cuestión, queda un último aspecto a tratar desde esta perspectiva, cual es el que alude a la no inclusión de las cuestiones financieras en el Estatuto de Gernika, en su artículo 41, ni en la redacción inicial del Concierto Económico, y lo que de ese hecho pueda derivarse respecto a los derechos históricos de los territorios forales.

Creo que tanto la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril, como la sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre, ambas ya citadas, dejan claro que los derechos históricos no son un título autónomo de atribución de competencias ni suponen un contenido concreto de atribuciones competenciales definible de manera independiente del momento histórico en el que nos encontremos,

sino más bien una garantía institucional del reconocimiento social de una institución y de sus elementos nucleares, los que la hacen reconocible por parte de la sociedad, y en ese sentido, la propia evolución de la situación jurídica, política y económica justifica la adecuación de los términos de la concertación a los nuevos tiempos y realidades, sin que implique una ampliación o reducción de ámbitos competenciales, sino una adecuación de los mismos a los requerimientos que en cada momento la realidad plantee.

En consecuencia, es lógico que en 1981 no se concertara nada sobre estabilidad presupuestaria, porque no existía regulación al respecto, pero ya en 2002 se regula y una vez de que se acuerdan unos términos de relación respecto a una materia económica o financiera concreta, esto hace que solamente puedan modificarse cuando vuelva a darse el acuerdo de voluntades al respecto en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Pero además, el propio Tribunal Constitucional ha tenido la ocasión, en otro ámbito, de recordarnos y desarrollar su teoría sobre la interpretación evolutiva del texto constitucional, que establece que no podemos quedarnos en la situación de las instituciones reguladas por la Constitución en 1978, sino que hay que interpretar sus preceptos conforme evoluciona la percepción social de los conceptos en ella recogidos, para conjurar el peligro de esclerotización de sus preceptos. Me estoy refiriendo a la importante sentencia del Tribunal Constitucional 198/2012, de 6 de noviembre, por la que se ha resuelto el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley de 2005 que permitió el matrimonio entre personas del mismo género.

Lógicamente la materia a la que se refiere esta sentencia no tiene relación directa con lo que aquí nos ocupa, pero la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretación evolutiva de los preceptos constitucionales y de las demás normas que forman parte del bloque de constitucionalidad, sí es plenamente extrapolable a lo que estamos tratando y avala la evolución que ha seguido el reconocimiento en el Concierto Económico de las normas de articulación de competencias en materia de estabilidad presupuestaria y el establecimiento de un procedimiento bilateral específico concertado para la aplicación de esa disciplina en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Incluso analizar la posibilidad de que el objetivo de déficit sea común para el conjunto de los niveles institucionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y posteriormente se acuerde dentro de la misma la manera en la que se reparten los objetivos entre esos niveles es plenamente acorde con los principios que presiden la relación entre el Estado y el País Vasco en el Concierto Económico y las normas del bloque de constitucionalidad que las disciplinan.



No puede oponerse a esto la dicción literal del artículo 135 de la Constitución reformado, tanto porque no puede arrogarse esta reforma constitucional, por el procedimiento seguido para la misma, una alteración del ámbito reconocido por la disposición adicional primera de la Constitución, como por cuanto la propia virtualidad normativa de la disposición adicional primera permite la inaplicación o la aplicación matizada de algunos preceptos constitucionales a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cuando sea inherente a la articulación del régimen de Concierto Económico.

Desde el primer punto de vista, la reforma del artículo 135 de la Constitución se ha realizado por el procedimiento parlamentario (con mayoría de tres quintos de ambas cámaras y posibilidad de referéndum si lo solicitan un número determinado mínimo de parlamentarios), sin llamamiento a referéndum sobre su texto, al no versar sobre las materias que están expresamente establecidas para el procedimiento rígido de reforma constitucional (el que implica aprobación por tres quintos de ambas cámaras, inmediata disolución de las mismas y convocatoria de elecciones, elaboración del texto en las nuevas cámaras, que deben aprobarlo por mayoría de tres quintos y referéndum sobre la modificación de la Constitución).

No obstante, si se pretendiera que el nuevo artículo 135 de la Constitución hubiera supuesto una modificación de lo previsto en la disposición adicional primera de la Constitución, limitando los derechos históricos de los territorios forales, es nuestro parecer que tal reforma no podría haberse materializado por la vía exclusivamente parlamentaria, puesto que la disposición adicional primera tiene una íntima conexión con el artículo 2 de la Constitución, el que proclama la indisoluble unidad de la nación española sin perjuicio del reconocimiento de la autonomía de sus nacionalidades y regiones, tal y como la doctrina y la jurisprudencia han puesto de relieve, y por tanto, al afectar indirectamente a ese precepto contenido en el Título preliminar, lo razonable es que la reforma hubiera debido realizarse conforme al procedimiento rígido, por cuanto solo al poder constituyente como tal le es dado modificar estos elementos esenciales de la articulación político-institucional del Estado.

Pero además, sin necesidad de adentrarnos en esos elementos formales de la reforma constitucional, no hay obstáculo alguno para que la nueva dicción del artículo 135 de la Constitución invalide un objetivo conjunto de déficit para el conjunto de las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco, incluidas las entidades locales de la misma, puesto que la disposición adicional primera de la Constitución, en íntima relación con lo previsto en el Estatuto de Autonomía de Gernika y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco vigente, tienen fuerza normativa suficiente como para matizar la aplicación en el País Vasco de esa nueva regulación.

No es nada sorprendente lo que se acaba de exponer si recordamos, por ejemplo, que el artículo 133 de la Constitución también establece que la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado y que no pueden establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público si no es conforme a la Ley. Sin embargo, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce la competencia para mantener, establecer y regular el régimen tributario de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a las instituciones competentes de los Territorios Históricos, es decir, a sus Juntas Generales, cuya potestad normativa se materializa en Normas Forales, que son disposiciones que no tienen rango formal de Ley, aun cuando el debate sobre la naturaleza jurídica de las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco podría dar de por sí para un estudio específico, y alguna referencia haremos al respecto en el apartado siguiente del presente trabajo.

Pero, lo relevante de esta cuestión desde la perspectiva que nos ocupa, es que tanto la jurisprudencia como la doctrina han llegado a la conclusión de que aunque las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no puedan aprobar disposiciones que tengan rango formal de leyes, esto no supone una vulneración de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución, aun cuando aprueben normas tributarias y establezcan prestaciones patrimoniales de carácter público, y pese a que no respete directamente su contenido, puesto que la disposición adicional primera de la Constitución y las normas del bloque de constitucionalidad que la desarrollan han realizado esa atribución a las instituciones forales y eso hace que en su ámbito de aplicación no resulte de aplicación en toda su extensión la exigencia establecida en el artículo 133 de la Constitución.

Desde otra perspectiva, no obstante, sí podemos afirmar que las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco producen normas que tienen fuerza material de leyes, en la medida en que regulan materias reservadas a la Ley y lo hacen conforme a un procedimiento parlamentario que tiene todas las garantías y los mismos requisitos que los establecidos en los parlamentos autonómicos o en las Cortes Generales, y esto porque las Juntas Generales vascas se eligen por sufragio universal, directo, secreto y proporcional y el procedimiento de elaboración de las Normas Forales sigue en todos sus términos el procedimiento parlamentario de elaboración de las leyes.

La jurisprudencia ha dejado claro que la disposición adicional primera de la Constitución ha establecido un ámbito que le está vedado al resto de poderes legislativos y en el que se cumplen, matizadamente, eso sí, los requisitos establecidos en la Constitución para el ejercicio de esa competencia tributaria.

Así, por ejemplo, podemos leer en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2012 (dictada en el recurso de casación 647/2009, interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 que había desestimado el recurso interpuesto contra el Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre, ponente: Frías Ponce) lo siguiente:

*“SÉPTIMO.- Los dos últimos motivos pueden ser objeto de tratamiento común, por su relación, debiendo ser también rechazados, pues esta Sala tiene reconocido en Sentencias de 19 de Julio de 1991 ( apelación 1148/89 ), 30 de Octubre de 1999 (casación 670/95 ), 30 de Noviembre de 1999 (casación 2283/95 ), 9 de Diciembre de 2004 (casación 7893/99 ), 28 de Mayo de 2008 (casación 7700/2002 ) y 22 de Enero de 2009 (casación 3472/2004 ), y también el Tribunal Constitucional , Sentencias 37/1981, de 16 de Noviembre , 76/1988, de 26 de Abril , 37/1987, de 20 de Marzo , 150/1990, de 4 de Octubre , y 96/2002, de 24 de Abril , que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2º de la Ley del Concierto -mantener, establecer y regular su régimen tributario- hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus arts. 3º y 4º a tal autonomía - respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria , adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc. etc.-, no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común; y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral, por proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general, exige algo más que su enunciación apodíctica.*

*En el presente caso, desde el momento que se confirma que las instituciones del País Vasco asumen las pérdidas de recaudación de sus medidas fiscales, sin que el coste haya sido trasladado al Estado, no cabe hablar de infracción del principio de solidaridad. Tampoco de los restantes principios invocados en cuanto han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocidos por la Constitución, debiendo reconocerse que lo que en realidad se cuestiona es la capacidad normativa de los territorios históricos, a pesar de establecer la normativa impugnada una regulación general de aplicación a todas las sociedades sometidas a la normativa foral”.*

Los pronunciamientos jurisprudenciales sobre el particular, que aquí solamente han quedado indicados, son desarrollados por otras sentencias del Tribunal Supremo de la misma fecha, en particular, por ejemplo, la dictada en el recurso de casación 639/2009, interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 que había desestimado su recurso contra la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, ponente: Martín Timón, u otras seis de fechas similares (30 de marzo y 3 y 4 de abril de 2012), en las que se desarrollan ampliamente los precedentes jurisprudenciales referidos, y que no reproducimos en este momento porque les dedicaremos un apartado específico en la

Parte III de este trabajo, de cuya importancia no hay duda alguna por la síntesis ordenada de los precedentes que el Tribunal Supremo realiza en esas sentencias.

Pero quizás sí podemos reproducir en breves párrafos el razonamiento que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo mencionada, ha realizado, por ejemplo, en la sentencia 530/2012, de 29 de junio de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo 143/2010 interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja contra la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre (ponente: Murgoitio Estefanía), en la que puede leerse lo siguiente:

*"TERCERO.- En relación con el primer apartado impugnatorio, (rango de las NN.FF), lo primero que cabe decir es que el presente recurso no puede tener un alcance puramente discursivo o teórico sobre esa materia, a la que, en todo caso, precede ya un antiguo debate doctrinal.*

*El interés de la cuestión pasa, a nuestro juicio, por situar a las Normas Forales en el ámbito impugnatorio debido, y, en lo necesario, (que no parece serlo finalmente en este concreto litigio), por establecer con claridad a qué ordenamiento superior queda vinculado negativamente su contenido normativo, siempre necesariamente subordinado y reconducible a una normatividad superior.*

*En tal sentido, la primera de las interrogantes ha experimentado una importante mudanza, -muy escasamente después de interponerse este proceso el día 5 de Febrero de 2.010-, a la que ya nos tuvimos que referir en el Auto resolutorio de Alegaciones Previas de 8 de Abril de 2.011, (consta a los folios 434 a 436), y a la que, en tanto se reproduce como cuestión de inadmisibilidad por una de las partes codemandadas, hemos vuelto ya a referimos.*

*Se trata de que las Normas Forales fiscales, en base al artículo 3.d) LJCA, en redacción dada por la L.O. 1/2000, de 19 de Febrero, no son ya objeto de conocimiento por la jurisdicción contencioso-administrativa.*

*Nos hemos acomodado respecto a dicho precepto excluyente, tanto a la doctrina emanada del TS y del propio Tribunal Constitucional en quien recae ahora la jurisdicción en base a la Disposición Adicional Quinta de la LORC 2/1.979, de 3 de Octubre, (Auto 190/2.010, de 1 de Diciembre), para considerar que se ha perpetuado, a falta de previsión legislativa y en evitación de todo vacío de fiscalización y de crisis del principio de tutela judicial efectiva, la competencia jurisdiccional para conocer de los recursos contencioso-administrativos pendientes en cualquiera de sus instancias al momento de la entrada en vigor de dicha disposición el 12 de Marzo de 2.010, aún a pesar de que el presupuesto de la jurisdicción decayese como tal en aquel momento.*

*No obstante, se patentiza con ello que, de lege data, el legislador ha conformado un régimen impugnatorio muy diferente para tales Normas Forales, (sólo para las fiscales), que el que incumbe en general a las disposiciones reglamentarias sometidas al control de este orden jurisdiccional. -Artículos 1.1, 26 y 27 LJCA, en relación con artículo 106.1 CE-*

*En el segundo aspecto, de la posición relativa en el ordenamiento de las NN.FF, y dando por reproducida la extensa consideración que la STS de 9 de diciembre de 2004, referida, dedicaba a este tema en su F.J. Cuarto, el Preámbulo de la Ley Orgánica 1/2.010, de 19 de Febrero ha venido a señalar que;*

*"La disposición adicional primera de la Constitución proclama que ésta ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, y añade que la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.*

*De acuerdo con ello, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco reconoce en su artículo 3 a cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco la facultad de en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno, reconocimiento que reitera el artículo 24.2 y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencia! exclusivo (artículo 37.2), en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede*

entrar (artículo 25.1: El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa ... , sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto).

A ese núcleo competencia! exclusivo de los territorios históricos pertenecen destacadamente el sistema fiscal (artículos 37.3.f del Estatuto, y 40 y 41, a los que aquél se remite), que es propio de cada uno de ellos y se regula mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios, lo que supone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario (artículo 41.2.a).

De ello 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.

( ... ) 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 [oralidad 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".

( ... ) Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados, o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos, no desarrollan ni complementan, por lo tanto, Ley alguna. sino que suplen a las Leyes estatales. Por ello, deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquellas".

Esta caracterización peculiar se completa con la previsión de la propia Disposición Adicional Quinta de la LOTC que se crea, al decir que, "El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley".

Es decir, que las Normas Foral fiscales son inválidas, y a tal objeto se juzgan, por contravenir, en su caso, "además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas"., que es lo que en doctrina común se expresa como bloque de constitucionalidad.

En este sentido debe ser actualmente entendido, -y en los términos estrictos de su planteamiento por la actora, plenamente rechazado-, el criterio sobre rango reglamentario y sometimiento al principio de jerarquía normativa de las Normas Forales que la parte recurrente defiende y desarrolla, aunque lo sea, como decíamos, sin una clara consecuencia práctica para el enjuiciamiento del presente litigio".

Teniendo presente la argumentación expuesta, a la que volveremos sucintamente en el apartado siguiente, lo mismo podríamos decir de las

especialidades que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, manifestación concreta de la actualización de los derechos históricos de los territorios forales que la disposición adicional primera de la Constitución ampara y protege, pueda implicar de cara al cumplimiento de las normas sobre estabilidad presupuestaria establecidas en el artículo 135 de la Constitución y en las disposiciones que lo desarrollan.

Obviamente, el artículo 135 de la Constitución no puede interpretarse en su aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco sin tener en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución y en las normas que la desarrollan, de igual manera que el artículo 133 de la Constitución no puede interpretarse en la Comunidad Autónoma del País Vasco en los mismos términos que en el resto del Estado como hemos podido comprobar al analizar la respuesta jurisprudencial que ha obtenido el cuestionamiento de la autonomía normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el ámbito tributario.

Pero además, como luego veremos en un poco más de detalle, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que ha desarrollado lo dispuesto en el artículo 135 de la Constitución, contiene una disposición final, la tercera, que mantiene en su apartado 2 la cláusula de salvaguarda foral, en los siguientes términos:

*“2. En virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico”.*

Pero también el desarrollo reglamentario de esa Ley Orgánica, que implica el establecimiento de obligaciones de información para Comunidades Autónomas y entes locales, y que está constituido, entre otras disposiciones, por la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, también contiene una disposición adicional única, dedicada precisamente a su aplicación en el ámbito de los territorios forales, en los siguientes términos:

*“La presente Orden será de aplicación a la Comunidad Foral de Navarra y a la Comunidad Autónoma del País Vasco de conformidad con lo dispuesto en la disposición final tercera de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril y sin perjuicio de que en el seno de la Comisión Mixta del Concierto y la Comisión Coordinadora, respectivamente, se puedan acordar especialidades derivadas del régimen foral”.*

Incluso puede decirse que la expresa remisión a la Comisión Mixta del Concierto Económico que realiza esta Orden ministerial da cuenta de la importancia que los acuerdos que se adopten en su seno van a tener en la aplicación y exigencia de los

diferentes preceptos y obligaciones que se establecen en la normativa de estabilidad presupuestaria.

Por ejemplo, por lo que a la Orden ministerial se refiere, es evidente que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas precisa del conocimiento de la situación financiera de las demás entidades regionales del Estado, tanto de las Comunidades Autónomas como de las entidades locales, tanto para cumplir los mandatos que contiene la normativa de estabilidad presupuestaria como para poder dar cuenta a las instancias de la Unión Europea del cumplimiento por parte de España de todas las obligaciones asumidas en el seno de los diferentes Tratados y de los diferentes instrumentos de Derecho derivado que se han dictado en la materia, y por ende, también precisa recibir información de parte de los diferentes niveles institucionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero eso no es óbice para que se reconozca que la aplicación de las obligaciones de información establecidas lo será en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco con los límites que la cláusula de salvaguarda foral de la disposición final tercera de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, implica, así como con el reconocimiento del papel central que la Comisión Mixta del Concierto Económico va a tener en el establecimiento de los compromisos de estabilidad presupuestaria de la Comunidad Autónoma del País Vasco, teniendo presente que así se garantiza la pervivencia del pacto como elemento esencial que forma parte del núcleo intangible de la foralidad, materializado en la forma de adopción de los acuerdos en el seno de la Comisión Mixta, que exige la unanimidad de todos sus integrantes.

Por tanto, también desde esta perspectiva es posible que la Comunidad Autónoma del País Vasco se configure como una unidad frente al cumplimiento de los compromisos de estabilidad presupuestaria y que sea luego en su seno donde se dirima cómo se establece el reparto interno del cumplimiento de todos esos objetivos, tanto en el ámbito de la Administración General de la Comunidad Autónoma, como en el de los Territorios Históricos o en el de los entes locales del País Vasco, quedando solidariamente obligados al cumplimiento de los mismos frente a la Administración General del Estado.

No sería tampoco extraña a nuestra peculiar organización jurídico-política esta caracterización, en la medida en que tanto la Comunidad Autónoma del País Vasco como sus Territorios Históricos se consideren como una unidad frente al resto del Estado. Así se deduce de las normas financieras establecidas en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en virtud de las cuales el conjunto de las instituciones vascas es responsable del pago al Estado del Cupo establecido para el sostenimiento de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, con un sistema de riesgo unilateral frente al Estado, tal y como hemos podido analizar en el apartado anterior, mientras que dentro de la Comunidad Autónoma se establece un reparto de los

ingresos derivados del Concierto Económico en función de los niveles de gasto de cada una de las Administraciones con un criterio de riesgo compartido entre todos ellos, y con un papel central también en la definición del modelo económico-financiero para el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, otro órgano paritario en el que se deben lograr acuerdos para establecer las normas financieras que afectan a todas las Administraciones y a todos los niveles institucionales del País Vasco.

Lo que se complementa con la tutela financiera de los entes locales de la Comunidad Autónoma del País Vasco por parte de los Territorios Históricos, sin que se produzca inmisión alguna por parte de la Administración General del Estado y donde el único límite que se establece por parte del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la actuación de las instituciones competentes de los Territorios Históricos es la garantía de un nivel de autonomía no inferior al que disfruten el resto de entidades locales del Estado<sup>40</sup>.

Esa configuración unitaria de la Comunidad Autónoma del País Vasco frente al resto del Estado con su propia configuración institucional interna, que resulta del Estatuto de Autonomía, de la Ley de Territorios Históricos y de las diferentes Leyes por las que se aprueba la metodología de señalamiento del Cupo del País Vasco y de la determinación de las aportaciones de los Territorios Históricos a las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, tiene un reflejo clarísimo también en la configuración político-institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se eligen mediante sufragio universal, directo, secreto, proporcional e igual en las distintas circunscripciones en las que se divide cada uno de los Territorios Históricos, y con esto se atribuyen a esos parlamentos territoriales las competencias más claramente ligadas a la institución parlamentaria, cuales son las relativas a la aprobación de los impuestos, de las cargas económicas que deben soportar los ciudadanos, en cumplimiento del ya mencionado axioma inglés "*no taxation without representation*".

Por su parte, el Parlamento Vasco, que también es elegido mediante sufragio universal, directo y secreto, sin embargo, tiene una configuración claramente confederal al elegir el mismo número de parlamentarios cada Territorio Históricos, pese a que las diferencias de población entre ellos son muy destacadas, y por lo tanto, se da el mismo valor a cada uno de los Territorios Históricos en su conjunto para decidir básicamente en

---

<sup>40</sup> Sobre la tutela financiera de los entes locales encomendada a las Diputaciones Forales y la influencia de la misma en relación con las normas sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera podemos leer en BALZA AGUILERA, J. "La competencia foral de tutela financiera sobre las Corporaciones Locales en el marco de la normativa sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUI 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013, p. 195-228.



qué se gastan los dineros públicos en la Comunidad Autónoma del País Vasco, pues esas son las competencias que le quedan al Parlamento Vasco tras estar atribuidas a las Juntas Generales las relativas a la determinación de los ingresos.

Y además se ha dotado la Comunidad Autónoma del País Vasco de una serie de foros paritarios de relación, entre los que destaca por su importancia el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, que contribuyen a crear esa imagen de un sistema cuasi-confederal (la relación interna entre los tres poderes institucionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco) dentro de un sistema cuasi-federal (la relación de la Comunidad Autónoma del País Vasco con el resto del Estado).

Desde esta perspectiva sería lógico el establecimiento y reconocimiento de un modelo de estabilidad presupuestaria acorde con estas características, en el que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco asuma un compromiso de estabilidad presupuestaria con el resto del Estado en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico y luego se lo reparta internamente como considere conveniente entre los tres niveles institucionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco dentro de los foros establecidos al efecto.

El tratamiento de la Comunidad Autónoma del País Vasco como una unidad frente al resto del Estado goza, además, del reconocimiento de la máxima instancia jurisdiccional de la Unión Europea, puesto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con sede en Luxemburgo, se ha tenido que pronunciar sobre la arquitectura político-institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco y su relación con el resto de España en el ámbito tributario a propósito de la compatibilidad de la autonomía normativa que el Concierto Económico reconoce a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco con la disciplina europea de las ayudas estatales que se contiene en los artículos 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de lo que nos ocuparemos con gran detalle en la Parte III de este trabajo.

Ya hemos expuesto, por tanto, que en nuestra opinión tanto el contenido del artículo 135 de la Constitución como el de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera deben matizarse en su aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco en el sentido de que debería establecerse un modelo de acuerdo global en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico y reparto posterior dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esto es lo que sería coherente con el modelo de relación financiera entre el País Vasco y el resto del Estado, con su modelo interno de relación, y con el pleno respeto a la

imagen mínima de la foralidad, su núcleo intangible en palabras del Tribunal Constitucional, que pasa por exigir el acuerdo y pacto entre el Estado y el País Vasco para el cumplimiento de sus obligaciones financieras.

Quizás en la coyuntura actual no se puedan discutir el *quantum*, en la medida en que viene impuesto por la aplicación de disposiciones internacionales que tienen plena fuerza obligatoria en España, pero el modo en que se articula su cumplimiento sí es lo que debe respetar los derechos históricos de los territorios forales y la articulación de las relaciones económico-financieras que se ha derivado de ellos.

En apartados anteriores ya hemos prestado atención al hecho de que tanto el artículo 48 como el 62 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establecen como uno de los principios de relación financiera entre la Administración del Estado y las de la Comunidad Autónoma del País Vasco el de coordinación en materia de compromisos de estabilidad presupuestaria, así como la atribución específica a la Comisión Mixta del Concierto Económico de la competencia para adoptarlos.

Por su parte, la disposición adicional segunda de la vigente Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología de distribución de recursos y de determinación de las aportaciones de las Diputaciones Forales a la financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al período 2007/2011, prorrogada por mor de lo previsto en su disposición final, dispone lo siguiente:

*“1. El Consejo Vasco de Finanzas Públicas acordará los objetivos de estabilidad presupuestaria de las instituciones públicas del País Vasco, en el marco de los compromisos que para la Comunidad Autónoma del País Vasco se adopten en aplicación de lo previsto en el artículo 62 del Concierto Económico”.*

Como vemos, se ha articulado un mecanismo en el Concierto Económico y en la Ley de Aportaciones que hace que los compromisos de estabilidad presupuestaria de la Comunidad Autónoma del País Vasco se acuerden con el Estado en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico y luego se distribuyan internamente en el ámbito del Consejo Vasco de Finanzas Públicas.

Si esto ya era de por sí relevante bajo la vigencia de la normativa anterior de estabilidad presupuestaria, más lo es después de la aprobación de la reforma del artículo 135 de la Constitución y de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

De hecho, en la reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 ya se formalizó un acuerdo por el que se establecía una metodología para el

cumplimiento de los compromisos de estabilidad presupuestaria (acuerdo octavo), en aquel entonces limitada a las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la medida en que la regulación de la anterior normativa sobre estabilidad presupuestaria atendía fundamentalmente al ámbito de las Comunidades Autónomas, que han quedado superados tras la promulgación de la nueva normativa y que deben modificarse, pero que han indicado el camino a seguir en esta materia.

El modelo tiene, por tanto, una primera fase en relación con el Estado, seguida de una segunda fase interna. Ahí sí que no tenemos precedentes que puedan servirnos más que la regulación de la disposición adicional segunda de la vigente Ley de Aportaciones, que realiza una atribución al Consejo Vasco de Finanzas Públicas a estos efectos, pero no se aclara nada más. Se supone que será el propio Consejo el que deba establecer la metodología que se aplicará internamente.

En esta línea, la Comisión Mixta del Concierto Económico, en su reunión de 16 de enero de 2014, ha adoptado un acuerdo sobre el procedimiento, contenido y frecuencia de remisión de la información a suministrar por la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco en desarrollo del Acuerdo sobre principios y procedimientos en materia de estabilidad presupuestaria que se había adoptado el 30 de julio de 2007 (acuerdo décimo), que viene a suponer la adaptación de las obligaciones establecidas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, al ámbito del Concierto Económico y de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y además, también se han ratificado por parte de la Comisión Mixta del Concierto Económico los acuerdos formalizados desde 2010 entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de objetivos de estabilidad presupuestaria, de déficit y de deuda (acuerdo undécimo), con lo que vemos que se ha desarrollado un procedimiento y una metodología respetuosa con la garantía institucional de la foralidad también en este ámbito.

Quedan cuestiones pendientes de resolver en este aspecto, ya que, por una parte, hay que tener presente que las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen una caracterización clara desde el punto de vista de la normativa de estabilidad presupuestaria, pero no así los otros dos niveles institucionales, o por lo menos, los Territorios Históricos, puesto que solamente existen en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, por lo tanto, la normativa estatal no parece haberlos tenido en cuenta.

No obstante, podemos referir aquí la anécdota de la enmienda que el Partido Nacionalista Vasco intentó introducir en la reforma del artículo 135 de la Constitución para que se reconociera expresamente el ámbito de los Territorios Históricos en la regulación proyectada, enmienda que fue rechazada, pero respecto de la que el portavoz del grupo socialista en el Congreso, grupo que sostenía al Gobierno en aquel momento, predicó su innecesariedad porque el reparto de los objetivos de déficit en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco se produciría en su Consejo Vasco de Finanzas Públicas en el que tienen participación ambos niveles institucionales vascos y que para el Estado se configuraban como uno solo, entendiendo que el déficit autorizado a Euskadi sería uno, el pactado en Comisión Mixta del Concierto Económico, y luego el reparto entre las instituciones comunes y los órganos forales sería una cuestión interna.

Pero además, hay que tener presente que en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas sólo tienen voz y voto en estos momentos el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales y estas últimas ejercen la tutela financiera de los municipios de su respectivo Territorio Histórico, por lo que la metodología de acuerdo interno debería respetar también el ejercicio de esas competencias de tutela financiera por parte de las instituciones forales, y por lo tanto, en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas se acordaría el reparto del objetivo de déficit entre el Gobierno Vasco y los Territorios Históricos y, posteriormente, en cada Territorio Histórico sería la Diputación Foral, probablemente en el seno del correspondiente Consejo Territorial de Finanzas, la que determinara la distribución de la fracción de objetivo de estabilidad presupuestaria del Territorio Histórico que corresponda a los órganos forales y la que corresponda al nivel municipal.

No es el objetivo de este trabajo, pero es cierto que igual debemos matizar lo anterior porque existe una seria controversia sobre el alcance de las facultades de tutela financiera de las entidades locales de las Diputaciones Forales, que venía siendo una cuestión pacífica hasta no hace mucho, refrendada abiertamente por la Comisión Arbitral de Euskadi, que, en la Decisión 2/2003, de 17 de marzo, sobre la cuestión de competencia interpuesta por el Gobierno Vasco frente al Proyecto de Norma Foral Presupuestaria de Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, o en la Decisión 1/2008, de 20 de octubre, sobre las cuestiones de competencia interpuestas por las Diputaciones Forales de Bizkaia y de Araba/Álava y por las Juntas Generales de Araba/Álava frente al Proyecto de Ley Municipal de Euskadi, ratificó la pertenencia de esta competencia a la esfera de las instituciones forales por aplicación de lo dispuesto en el Concierto Económico.

No obstante, la Decisión 3/2012, de 19 de abril, relativa a las cuestiones de competencia planteadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Araba/Álava, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Araba/Álava, en relación con el

proyecto de Ley Municipal de Euskadi, ha invertido esa tendencia y esa doctrina anterior, atribuyendo la competencia a la instituciones comunes de la Comunidad Autónoma excepto en algunas cuestiones de control formal de los presupuestos municipales, si bien esta Decisión no ha estado exenta de polémica porque cuenta con tres votos particulares, de los siete integrantes de la Comisión, y por lo tanto, ha sido decidida por el voto del Presidente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que ha inclinado la balanza del lado de los vocales designados por el Gobierno Vasco en la Comisión.

No tenemos, por tanto, una solución unánimemente aceptada a la cuestión, máxime cuando todavía no ha sido objeto de aprobación el Proyecto de Ley Municipal de Euskadi, que está siendo tramitado ante el Parlamento Vasco, y que se ha quedado en una situación intermedia en relación con el alcance de las competencias de las Diputaciones Forales sobre las entidades locales, pero, en cualquier caso, sea cual sea el papel que deban desempeñar las Diputaciones Forales en relación con las entidades locales vascas en esta cuestión, es evidente que debe acordarse en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas una metodología para el cumplimiento de los compromisos de estabilidad presupuestaria en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Además, la reforma municipal aprobada por medio de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, sí ha supuesto un punto de reforzamiento de las competencias de las instituciones forales, pues, frente al impulso recentralizador de las funciones relativas a las entidades locales y a la mayor disciplina que se les ha impuesto, se han establecido mecanismos por medio de los cuales la autoridad en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco sobre las entidades locales de los mismos corresponde a los Territorios Históricos.

Ahora bien, la Administración del Estado no ha sido igual de respetuosa con las particularidades forales en otros desarrollos reglamentarios de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en los que no ha incluido cláusula de salvaguarda foral y se ha excedido al diseñar las obligaciones que incumben a las demás Administraciones públicas, en lo que se refiere a las de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por haber eliminado el papel de la Comisión Mixta del Concierto Económico y haber tratado de imponer unilateralmente una serie de obligaciones de estabilidad presupuestaria.

Podemos citar como ejemplos el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, o el Real Decreto 636/2014, de 25 de julio, por el que se crea la Central de Información económico financiera de las Administraciones Públicas y

se regula la remisión de información por el Banco de España y las entidades financieras al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que adolecen de ese defecto, lo que ha provocado que hayan sido recurridos ante el Tribunal Supremo por parte de la Diputación Foral de Bizkaia para reclamar la nulidad de los mismos en cuanto no establecen la cláusula de salvaguarda foral, estando algunos de esos recursos pendientes de resolución en estos momentos.

Pero, el Tribunal Supremo, en una recientísima sentencia de 16 de junio de 2015, ha desestimado uno de ellos, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra el Real Decreto 636/2014, de 25 de julio, que acabamos de mencionar, fundamentalmente porque el Tribunal Supremo no puede sustituir al poder reglamentario a la hora de desarrollar las previsiones que contienen las correspondientes leyes y, porque, en el fondo, el Gobierno no podía ejercer sus competencias en contradicción con lo dispuesto en la Ley Orgánica, ya que el Tribunal Supremo entiende que la cláusula de salvaguarda foral es aplicable a todos los desarrollos de la Ley Orgánica, aunque no la incorporen, lo cual supone una declaración de principios de primer orden para la cuestión que nos ocupa.

En concreto, el Tribunal Supremo razona lo que sigue en esa sentencia:

*“En el supuesto de que la pretensión deducida por la Diputación Foral de Bizkaia, en el suplico del escrito de demanda, pueda entenderse como la petición de que se dicte una sentencia de carácter interpretativo, que establezca con suficiente claridad y precisión que las disposiciones del Real Decreto 636/2014, de 25 de julio, son aplicables de conformidad con las normas específicas regulatorias de la Hacienda Foral, sostenemos que dicho pronunciamiento resulta superfluo e innecesario, en cuanto que, por respeto al principio de legalidad que rige ex artículos 93, 97 y 103 de la Constitución, el ejercicio por el Gobierno de la potestad reglamentaria, la obligación de suministrar información sobre la actividad económico-financiera, y el régimen de publicidad de la información recibida por la Central de Información, que corresponde a todas las Administraciones Públicas, derivado de la instrumentación del principio de transparencia en el sector público, y que dimana de la adhesión de España a la Unión Económica y Monetaria Europea, debe necesariamente enmarcarse en las previsiones de la disposición final tercera de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que, en su apartado 2, establece que «en virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico».”*

En realidad, lo que pretendía la Diputación Foral de Bizkaia que el Tribunal Supremo estableciera era precisamente este principio, con lo que, aunque no se ha estimado el recurso contencioso-administrativo, se ha sentado jurisprudencialmente el principio que defendía el recurso, como, por otra parte, tenía que ser dado el principio de jerarquía normativa que preside la relación entre la Ley y el reglamento en nuestro ordenamiento jurídico.

Otra cuestión que queda por tratar en relación con la normativa de estabilidad presupuestaria, pero que está íntimamente relacionada con lo que acabamos de

exponer, es que se ha aprovechado para dar carta de Ley Orgánica a una previsión, que se contiene ahora en la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y que afecta a la responsabilidad de España por incumplimientos del Derecho de la Unión Europea y las consecuencias en forma de sanciones pecuniarias y multas coercitivas que los Tratados prevén para esos supuestos.

Es evidente que su conexión con la normativa de estabilidad presupuestaria no es especialmente clara, máxime cuando tiene un alcance completamente diferente del que motiva la aprobación de la normativa de estabilidad presupuestaria, pero la intencionalidad del Gobierno es también evidente.

La citada disposición dice así:

*“Disposición adicional segunda. Responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho comunitario.*

*1. Las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades integrantes del sector público que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del derecho de la Unión Europea, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se devenguen de tal incumplimiento, de conformidad con lo previsto en esta disposición y en las de carácter reglamentario que, en desarrollo y ejecución de la misma, se dicten.*

*2. El Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar la responsabilidad por dicho incumplimiento y acordar, en su caso, la compensación o retención de dicha deuda con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. En dicha resolución que se adopte se tendrán en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en la resolución de las instituciones europeas y se recogerán los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad. Dicho acuerdo se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».*

*3. Se habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo establecido en la presente disposición, regulando las especialidades que resulten aplicables a las diferentes Administraciones Públicas y entidades a que se refiere el apartado 1 de esta disposición”.*

Una disposición similar se contenía ya en la disposición adicional primera de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, e incluso con anterioridad, la disposición adicional tercera de la Ley 41/2010, de 29 de diciembre, de protección del medio marino, ya había recogido una disposición parecida, si bien limitada a su ámbito material en aquel momento.

Tanto la Ley de Economía Sostenible como la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera tienen incluida en su regulación la cláusula de salvaguarda foral, por lo que la aplicación de estas disposiciones en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en cuanto hagan referencia a competencias reguladas en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por ejemplo, la materia tributaria o la correspondiente a la estabilidad presupuestaria, es

lógico que quede sometida a lo dispuesto en ese Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en particular, al necesario acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico para establecer la metodología en virtud de la cual se puedan trasladar a las instituciones vascas las sanciones que se hayan impuesto por parte de los órganos europeos por el incumplimiento imputable a las mismas de las normas imperativas del Derecho de la Unión Europea.

Una vez más nos encontramos con un ejemplo en el que no vamos a predicar que el País Vasco no sea responsable de las sanciones que correspondan, sino que la metodología y la forma en la que eso se va a materializar debe acordarse en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, es decir, debe materializarse a través del pacto, como elemento esencial del núcleo intangible de la foralidad protegido y garantizado por la disposición adicional primera de la Constitución.

En este punto, el Consejo de Ministros ha ejercitado la competencia de desarrollo reglamentario de esta disposición por medio del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, que prevé un mecanismo general de repercusión de las multas europeas, sin atender a las peculiaridades de las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y por lo tanto, en clara violación de la cláusula de salvaguarda foral de la Ley Orgánica que viene a desarrollar.

Es más, este Real Decreto contiene previsiones específicas relativas a las Diputaciones Forales y a las demás instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco que dejan bien claro que se ha decidido establecer un procedimiento de repercusión de responsabilidades por infracción del Derecho de la Unión Europea de forma unilateral por parte del Estado y sin dar el adecuado papel a la Comisión Mixta del Concierto Económico en su desarrollo.

También este Real Decreto ha sido objeto de recurso ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo por parte de la Diputación Foral de Bizkaia, recurso que se encuentra pendiente de resolución, y que además ha quedado suspendido en su tramitación, porque la Comunidad Autónoma de Canarias ha interpuesto un conflicto de competencias ante el Tribunal Constitucional respecto al mismo Real Decreto, lo que determina la preferencia de la tramitación del procedimiento constitucional respecto al recurso contencioso-administrativo, estando ambos procedimientos en estos momentos pendientes de resolución.



En todos estos supuestos no deja de sorprender que la Administración del Estado haya tratado de imponer unilateralmente unas normas de procedimiento, sin adecuarse debidamente a las reglas establecidas en el Concierto Económico, y además sin que existan razones de peso que avalen una actuación de estas características.

Posteriormente nos ocuparemos del procedimiento de recuperación de ayudas estatales llevado a cabo por los Territorios Históricos como consecuencia de la declaración como ayudas de estado incompatibles con el mercado interior de determinadas medidas fiscales de los años noventa del siglo pasado (vacaciones fiscales, crédito del 45 por 100 de las inversiones...), que dio lugar, como veremos, a una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de mayo de 2014 (asunto C-184/11) que impuso al Reino de España una sanción a tanto alzado de 30 millones de euros por haberse retrasado en la ejecución del proceso de recuperación de esas ayudas.

El Gobierno de España puso en marcha el procedimiento de repercusión de responsabilidades en relación con esa multa siguiendo las prescripciones del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, y aun cuando la vía jurídica no ha sido la adecuada para proceder a la repercusión de la multa europea, las instituciones vascas decidieron abonarla mediante acuerdo del Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 23 de julio de 2014, asumiendo la responsabilidad que le correspondía, en su conjunto, a la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero manifestado su discrepancia por el procedimiento seguido para exigir la responsabilidad por parte de la Administración del Estado.

De hecho, las instituciones vascas dejaron patentes estas cuestiones en el mencionado acuerdo del Consejo Vasco de Finanzas Públicas, que reza como sigue:

*“El Reino de España ha satisfecho con fecha 7 de julio de 2014 la sanción de 30 millones de euros impuesta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud de su sentencia de 13 de mayo de 2014, dictada en el asunto C-184/11, Comisión Europea contra Reino de España, habiendo puesto en conocimiento de las Administraciones vascas este hecho el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas por medio de comunicación recibida el 10 de julio de 2014.*

*Las relaciones financieras entre el País Vasco y la Administración General del Estado se rigen por el sistema foral tradicional de Concierto Económico, en virtud de los derechos históricos que corresponden a los territorios forales, estando presididas por el principio de bilateralidad entre, por una parte, el conjunto de las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, por otra, la Administración del Estado.*

*La repercusión de la sanción impuesta al Reino de España como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea mencionada implica un impacto de carácter excepcional y extraordinario desde un punto de vista financiero*

*En este sentido, al Consejo Vasco de Finanzas Públicas le corresponde 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 precise de una actuación coordinada.*

*En consecuencia, tanto el Gobierno Vasco como las Diputaciones Forales, en el marco de la necesaria coordinación interinstitucional y tras analizar en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas la repercusión por la imposición de la citada multa, consideran oportuno establecer las medidas de colaboración financiera adecuadas para poner solución al impacto financiero que supone dicha repercusión de una forma justa, equilibrada y solidaria.*

*La solución adoptada en ningún caso supone la asunción por parte del Gobierno Vasco de ningún tipo de responsabilidad por incumplimiento de la normativa europea en el marco de determinación y atribución de la misma, ni tampoco por parte de las Diputaciones Forales en la distribución entre ellas de dicha responsabilidad, sino que únicamente se enmarca en la solución al mencionado impacto financiero.*

*La aplicación de este Acuerdo, además, producirá la finalización del procedimiento iniciado por la administración estatal respecto del que las Administraciones representadas en este Consejo manifiestan su disconformidad en el sentido de entender que la determinación, imputación y distribución de la responsabilidad en cuestión debería de acordarse en el seno de los órganos de encuentro previstos en el Concierto Económico, en aplicación de lo dispuesto en la propia Disposición Final tercera de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera".*

Por último, quizás no esté de más recordar que la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene una particularidad adicional en relación con el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, en la medida en que precisamente por la autonomía tributaria que le reconoce el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, es la región española (junto con Navarra) que mayores posibilidades tiene de influir en el importe de sus ingresos públicos, por lo que su manera de actuar en relación con el cumplimiento de los objetivos de déficit es cualitativamente distinta a la del resto de regiones, en la medida en que su capacidad de diseñar su propio sistema tributario es muy superior a la de esas regiones.

Por tanto, la normativa de estabilidad presupuestaria y su aplicación en la Comunidad Autónoma del País Vasco admite muchas matizaciones respecto al resto de regiones españolas, tanto por el modo en que debe producirse (acuerdo en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico), como por el reparto interno que luego debe realizarse entre los tres niveles institucionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como, por último, por la mayor capacidad de actuación sobre los ingresos que pueden tener las instituciones vascas al tener una gran autonomía las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para diseñar su política fiscal.

Es claro que el modelo expuesto es el que, en nuestra opinión, mejor se adapta al reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales y a la articulación de la realidad política, económica, jurídica e institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos, sin que implique menoscabo alguno del cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos por España ni demérito a la imagen exterior que se quiere proyectar para atenuar los efectos de la crisis financiera, económica y de deuda soberana y subsoberana en la que nos encontramos inmersos.

También es cierto que el modelo de riesgo unilateral frente al Estado y de riesgo compartido internamente que se establece en el Concierto Económico es perfectamente trasladable al ámbito de la estabilidad presupuestaria y que las particularidades competenciales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos le dan unas posibilidades muy superiores a las del resto de las regiones españolas.

Y, por último, en este sentido, es oportuno resaltar que el pacto, la cultura del consenso, del trabajo conjunto y de llegar a acuerdos, insita en el modelo de Concierto Económico y en el modelo interno de relación entre los diferentes niveles institucionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, tanto de los Territorios Históricos y las instituciones comunes en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas como en la relación de cada Diputación Foral con sus municipios en su correspondiente Consejo Territorial de Finanzas, parte esencial del núcleo intangible de la foralidad, es un modelo a explorar en un momento en que todo el mundo coincide en que solamente con el esfuerzo conjunto de todos en la dirección adecuada se podrá superar la coyuntura económica adversa en que nos encontramos, frente a un modelo de imposición que no genera ni la adhesión de todos al cumplimiento del mismo objetivo ni la implicación adecuada para alcanzarlo.

#### vi) El control jurisdiccional de las Normas Forales tributarias.

Un último aspecto que consideramos oportuno tratar para acabar de obtener una perspectiva completa de la realidad del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el relativo a la controversia sobre el rango normativo de las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, a través de las que desarrollan las competencias que les reconoce el Concierto Económico, y la consecuente forma de control jurisdiccional del contenido de esas Normas Forales, cuestión que no ha estado ajena a la polémica jurídica y política en la que se ha visto envuelto el Concierto Económico en los últimos años.

Ya hemos anticipado al tratar otros aspectos del régimen de Concierto Económico que una de las cuestiones fundamentales en el desarrollo del mismo es el reconocimiento a las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario, a través de los productos normativos de las mismas, las Normas Forales, disposiciones normativas que, hasta la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, han estado sometidas al enjuiciamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa, cual si de vulgares reglamentos se tratara.

La discusión sobre la naturaleza jurídica de las Normas Forales y su régimen de control jurisdiccional así como el déficit de protección que han venido padeciendo teniendo en cuenta el objeto de su regulación ha estado en el origen de muchos de los conflictos judiciales que han asediado al Concierto Económico en los últimos años, aunque por aquello de ver el lado positivo de todas las cosas, ello también nos ha posibilitado que se pusieran en claro muchas cuestiones relativas al régimen jurídico del Concierto Económico y a su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, no sin sus correspondientes tribulaciones.

Las Normas Forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos son materialmente productos normativos equiparables a las leyes en todos sus aspectos, y no solamente porque regulen materias sometidas al principio de reserva de ley, sino porque su procedimiento de elaboración, la naturaleza jurídica de las cámaras parlamentarias que las aprueban y todos los demás condicionantes de las mismas responden indubitadamente al concepto material de ley.

Dentro del esquema organizativo y competencial que la disposición adicional primera de la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, la Ley de Territorios Históricos y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dibujan, singular a todas luces en el ámbito constitucional del Estado, es donde hay que situar la polémica en torno a las Normas Forales y su naturaleza y posición dentro del ordenamiento jurídico.

En todas las demás Comunidades Autónomas los únicos órganos que pueden dictar normas con rango de Ley son sus Asambleas Legislativas, y las Diputaciones provinciales, así como los Ayuntamientos, sólo pueden dictar normas reglamentarias. Ello no plantea ningún problema, puesto que ni las Diputaciones provinciales ni los Ayuntamientos tienen atribuidas competencias sobre materias en las que esté establecido el principio de reserva de ley, como puede comprobarse de la simple lectura de los ámbitos competenciales respectivos delimitados en la Ley de Bases de Régimen Local.

Por lo que respecta a la Comunidad Autónoma del País Vasco, en principio el artículo 25.1 del Estatuto de Autonomía establece que *"el Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa"* y añade: *"sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37"* del mismo, que son los órganos forales de los Territorios Históricos.

Así, podemos considerar que de tal precepto se deduce que también en el País Vasco se reside en su Parlamento la potestad de dictar normas con rango de Ley, si

bien hay que tener en cuenta la salvedad referida, que además ha sido fuente de parte importante de la controversia de la que tratamos.

Ahora bien, en lo que sí difiere la Comunidad Autónoma del País Vasco del resto del Estado es en que a los órganos forales de sus Territorios Históricos se les atribuyen competencias con carácter exclusivo y sobre algunas de ellas gravita el principio de reserva de Ley por mandato constitucional.

Así, como hemos analizado en los apartados anteriores, tanto el artículo 37 como el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco atribuyen con carácter exclusivo a los órganos competentes de los Territorios Históricos las competencias derivadas del Concierto Económico, que suponen el ejercicio por parte de los Territorios Históricos del País Vasco de competencias tributarias sobre las que pesa el principio de reserva de ley.

La LTH también atribuye con carácter exclusivo a los Territorios Históricos estas competencias derivadas del Concierto Económico, pero además establece en su artículo 6.2 que *“en todo caso, la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento [vasco]”*.

Con ello vemos que ya tenemos planteado el problema sobre la naturaleza de las Normas Forales de los Territorios Históricos, puesto que éstos tienen una serie de competencias exclusivas (y por tanto, sobre las que no va a poder normar ningún otro órgano del Estado de forma legítima) sobre las que pesa el principio de reserva de ley, y por lo que hemos dicho, parece que no pueden dictar normas con ese rango (recuérdese el citado artículo 6.2 de la Ley de Territorios Históricos).

En cualquier caso, creo que se entiende perfectamente cuál ha sido el problema práctico candente que ha generado la polémica sobre si las Normas Forales de los Territorios Históricos tienen rango de Ley o no.

Para analizar adecuadamente la cuestión, hemos de atender a las diferentes normas que emanan de los órganos de los Territorios Históricos y de la distribución de las competencias que se hace entre ellos.

Vamos a utilizar el ejemplo de la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia al respecto, pero las conclusiones que extraigamos son extrapolables a cualquiera de los Territorios Históricos vascos.

En el Territorio Histórico de Bizkaia la norma básica de organización institucional y de reparto de competencias entre los distintos órganos forales es la Norma Foral 3/1987,

de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia. En ella se recoge la organización basada en unas Juntas Generales como representación popular y una Diputación Foral como poder ejecutivo y administrativo del Territorio Histórico, y así en su artículo 4 se dice: *“Las Juntas Generales constituyen el órgano máximo de representación y participación popular del Territorio Histórico. Las Juntas Generales ejercen la potestad normativa en los términos establecidos en la presente Norma Foral”*. Y al respecto añade el artículo 5: *“Las disposiciones de carácter general emanadas de las Juntas Generales, que se denominarán Normas Forales, son superiores en rango a los Decretos de la Diputación Foral. Dichas Normas estarán sometidas al control de legalidad”*.

Posteriormente esta Norma Foral atribuye a la Diputación Foral de Bizkaia la potestad reglamentaria y en su artículo 63 establece la jerarquía normativa de las distintas disposiciones de carácter general que se pueden dictar en el Territorio Histórico, que es la siguiente:

- a) Normas Forales, emanadas de las Juntas Generales.
- b) Decretos Forales, de la Diputación Foral de Bizkaia.
- c) Decretos Forales del Diputado General.
- d) Órdenes Forales de los Diputados Forales titulares de los distintos Departamentos.

Además de todo ello, se concluye que aquellas materias atribuidas a la competencia exclusiva del Territorio Histórico y amparadas por el principio de reserva de ley deben ser reguladas por medio de Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales, según lo establecido a lo largo del articulado de la citada Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, y de su normativa de desarrollo.

Mucho se ha debatido sobre si tienen rango de Ley las Normas Forales de los Territorios Históricos, y al respecto, una vez centrada así la cuestión, hay que examinar ahora los argumentos que nos van a permitir concluir que las Normas Forales son normas con rango de Ley, o que no lo son.

Desde un punto de vista legal, en la exposición que llevamos realizada ya hemos adelantado algunos de los argumentos a favor de una u otra solución. Ante el silencio de la Constitución, lógico por otra parte, sobre la articulación normativa e institucional de los Territorios Históricos, la norma más importante al respecto es el Estatuto de Autonomía

para el País Vasco, y en él su artículo 25.1 (ya mencionado) confiere la potestad legislativa al Parlamento Vasco.

A mayor abundamiento, y aún con mayor claridad, la LTH en su artículo 6.2 establece que en todo caso, sólo el Parlamento Vasco tiene competencia para dictar normas con rango de Ley.

Y en tercer lugar, la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, mencionada, dice en su artículo 5 (*in fine*) que las Normas Forales estarán sometidas al control de legalidad, lo cual quiere decir que se está afirmando su carácter reglamentario, porque sólo los reglamentos están sometidos al citado control de legalidad, tal y como se desprende del artículo 106.1 de la Constitución y del artículo 25 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Por lo tanto, en una primera aproximación, podemos concluir que existen argumentos legales con el suficiente peso como para defender el carácter formal reglamentario de las Normas Forales de los Territorios Históricos.

No obstante, los términos en los que están redactados tanto el Estatuto de Autonomía para el País Vasco como la Ley de Territorios Históricos no son tan claros como sería de desear, y así han permitido a algunos defender la tesis contraria.

Así, se ha defendido que el artículo 25 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco establece el inciso final al que antes nos referíamos de "*todo ello sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto*", y por lo tanto, en una interpretación *a sensu contrario*, los Territorios Históricos podrían tener potestad legislativa en sus competencias cuando así se estableciera.

Ahora bien, el argumento no es definitivo porque, como bien ha señalado Jesús Leguina Villa, no se declara que esta salvedad tenga por objeto la potestad legislativa de los Territorios Históricos.

Y, en el mismo sentido, Tomás Ramón Fernández y Juan Alfonso Santamaría Pastor han venido a afirmar que el artículo 25.1 del Estatuto vasco "*es una pura delimitación negativa de la competencia del Parlamento Vasco, no una atribución positiva de la potestad legislativa*", con lo que llaman la atención en que tal precepto supone una veda para que el Parlamento Vasco no pueda invadir con sus leyes competencias exclusivas de los Territorios Históricos y no tiene la finalidad de afirmar la posibilidad de que éstos puedan dictar normas con rango de Ley.

La LTH es más clara en su artículo 6.2 (como hemos visto) pero posteriormente aumenta la confusión sobre la materia al distinguir una potestad normativa para las competencias exclusivas, distinta de la reglamentaria, y en la que se dice que se aplicarán esas normas con preferencia a cualesquiera otras (artículo 8.1 de la Ley de Territorios Históricos). Pero evidentemente ello no quiere decir que esas normas tengan rango legal, sino simplemente que son prevalentes a todas las demás que se puedan dar sobre la materia, bien porque sean reglamentos de rango jerárquico inferior, o porque sean normas legales procedentes de otros órganos y, por tanto, viciadas de incompetencia por razón de la materia, ante las que sólo se predica su invulnerabilidad.

De todas formas, y pese a la fuerza que de por sí puede tener todo lo que acabamos de decir, el argumento más importante lo había esbozado Jesús Leguina Villa, y es el que se refiere al control jurisdiccional de las Normas Forales.

Tal como hemos dicho, las Normas Forales serían reglamentos al estar sujetas, en un principio, al control de legalidad de la jurisdicción contencioso-administrativa. Lo hemos visto así regulado en la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, e incluso en el primer proyecto de Ley de Territorios Históricos había un artículo 5.2 que lo establecía expresamente, pero que no pasó al proyecto definitivo.

Además, no podía ser de otra manera el enjuiciamiento de las Normas Forales, ya que si partiésemos de la hipótesis de considerar a las Normas Forales de los Territorios Históricos como normas con rango de Ley, ello nos llevaría a un ámbito de difícil solución en el marco constitucional y estatutario, ya que no podrían ser susceptibles de control jurisdiccional de ningún tipo, si viéramos dificultades para su enjuiciamiento por parte del Tribunal Constitucional y de los tribunales ordinarios.

No obstante, reputados juristas, como Carlos Palao Taboada<sup>41</sup>, han defendido en tiempos recientes con muy buenos argumentos que debe reconocerse rango de ley a las Normas Forales de los Territorios Históricos en la medida en que cumplen con todos los requisitos materiales para entender que tienen este rango, posición que compartimos, si bien, siendo conscientes de las dificultades formales que implica su caracterización de esta manera.

Tras la aprobación del Concierto Económico de 1981 y la recuperación del poder normativo de los Territorios Históricos, la jurisdicción contencioso-administrativa sólo puede fiscalizar las normas reglamentarias, tal como se desprende del artículo 106.1 de la Constitución y del artículo 25 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la

---

<sup>41</sup> PALAO TABOADA, C. "La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las Normas Forales fiscales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 370, 2014, p. 51-96.



Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que sujetan al control de legalidad exclusivamente a las normas reglamentarias. Como estamos trabajando con la hipótesis del valor legal de las Normas Forales, no serían fiscalizables por esta vía.

El resto de las leyes y normas con rango de Ley pueden ser enjuiciadas por el Tribunal Constitucional en virtud del recurso o de la cuestión de inconstitucionalidad, pero las Normas Forales de los Territorios Históricos no podían ser objeto de examen en la jurisdicción constitucional, ya que el artículo 27.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional establece taxativamente las normas que pueden ser objeto de declaración de inconstitucionalidad y en el listado que allí se recoge no se incluyen las Normas Forales de los Territorios Históricos, por lo que no podían ser enjuiciadas por el Tribunal Constitucional.

Tampoco serviría el procedimiento de enjuiciamiento por el Tribunal Constitucional de disposiciones normativas establecido en el artículo 161.2 de la Constitución y posteriormente desarrollado por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, ya que está limitado exclusivamente a las que emanen de los órganos de las Comunidades Autónomas, y en esa regulación no se menciona a los Territorios Históricos, por lo que es otra vía cerrada para su fiscalización.

Por todo ello, la posición mayoritaria de la doctrina excluía la fuerza de Ley de las Normas Forales de los Territorios Históricos, principalmente porque éstas no podrían ser enjuiciadas por ningún órgano jurisdiccional del Estado, y ello resultaba evidentemente incompatible con los principios fundamentales del orden constitucional, y por lo tanto, carece de sentido en un Estado que se proclama “de Derecho” ya en el artículo 1.1 de su Constitución.

Afirmar que puede haber un tipo de normas que no van a ser objeto de control judicial resulta una aberración jurídica en el actual ordenamiento, ya que en un Estado de Derecho no puede quedar ningún ámbito de poder immune al control que deben realizar los Tribunales, como garantía básica de funcionamiento del Estado.

En cualquier caso, y más allá de la disquisición doctrinal sobre la naturaleza jurídica de las Normas Forales, en la jurisprudencia de nuestros tribunales se impuso el pragmatismo, y precisamente partiendo de las dificultades que supondría el control jurisdiccional de las Normas Forales de haberlas considerado como leyes y no como disposiciones reglamentarias, se pasó a defender que las Normas Forales eran disposiciones sin rango de Ley pero diferentes de las meras disposiciones reglamentarias sometidas al enjuiciamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa, y en este caso,

obviamente con las mismas normas de procedimiento que las relativas a las demás disposiciones reglamentarias.

Es cierto que la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial<sup>42</sup>, ha variado de forma radical el enjuiciamiento de las Normas Forales fiscales, con lo que podrían verse reforzados los argumentos a favor de la naturaleza jurídica como leyes de las Normas Forales, en la medida en que ha desaparecido el principal obstáculo para su categorización jurídica, pero realmente creo que esa cuestión no es la más relevante, en la medida en que el principio que rige las relaciones entre las Normas Forales y las demás disposiciones legales del Parlamento Vasco o de las Cortes Generales es el principio de competencia.

No obstante, incluso antes de la modificación normativa de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo ya había planteado las diferencias en cuanto al enjuiciamiento en su sede de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos.

Así lo podemos comprobar en la sentencia del Tribunal Supremo, del pasado 9 de diciembre de 2009 (ponente Frías Ponce), por la que la Sala Tercera del Alto Tribunal ha estimado un recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia ante una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de febrero de 2004 por la que se había estimado parcialmente un recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 11/2000, de 29 de diciembre, sobre medidas fiscales de fomento del ahorro y la inversión y otras medidas tributarias.

El asunto que se sometía a enjuiciamiento de los Tribunales de Justicia en este caso era la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, es decir, cuando el contribuyente era no residente en territorio español, así como determinadas normas comunes para la aplicación de las distintas deducciones de la cuota establecidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había desestimado el recurso en lo que se refería al Impuesto sobre Sociedades, pero había estimado parcialmente el recurso contencioso-administrativo en lo que hacía referencia al Impuesto sobre el Patrimonio, declarando nula la modificación realizada por aquella Norma Foral.

---

<sup>42</sup> Sobre el origen de la proposición de Ley Orgánica para residenciar ante el Tribunal Constitucional los recursos directos o indirectos contra Normas Forales fiscales, puede consultarse ETXEBERRIA MONASTERIO, J.L. "En defensa del "blindaje" de las Normas Forales tributarias", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, junio, 2008, p. 25-30. Además, sobre la necesidad de reservar al Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de las Normas Forales dictadas por los Territorios Históricos en ejercicio de las competencias que les reconoce el Concierto Económico, ya se había pronunciado LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. "La garantía jurisdiccional del Concierto Económico", *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm 17, 2009, p. 117-151.

Con independencia del fondo del asunto, la Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso de casación por considerar que el recurso contencioso-administrativo se había interpuesto de manera extemporánea por parte de la Administración General del Estado, que había acudido al empleo de un mecanismo procedimental no adecuado respecto a disposiciones normativas como las Normas Forales.

La cuestión nace porque el recurso se había interpuesto el día 14 de mayo de 2001, estando publicada la Norma Foral recurrida en el Boletín Oficial de Bizkaia del 30 de diciembre de 2000, y por tanto, el recurso, en principio, estaría interpuesto fuera del plazo de dos meses que establece a estos efectos la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La sentencia de instancia, efectivamente, entendió que el requerimiento de derogación de los preceptos impugnados, formulado por la Administración General del Estado el 28 de febrero de 2001, al amparo del artículo 44 de la Ley Jurisdiccional a las Juntas Generales de Bizkaia, resulta aplicable al ejercicio de la potestad normativa de las Juntas Generales, lo que trasladaba el cómputo del plazo a partir de la fecha del acuerdo de rechazo del mismo, por ser Administración Pública las Juntas Generales, a efectos de impugnación de la normativa que dictan.

En este sentido, hay que recordar que el artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece lo siguiente:

*“Artículo 44. [Litigios entre administraciones públicas]*

*1. En los litigios entre Administraciones públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativo contra otra, podrá requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que esté obligada.*

*2. El requerimiento deberá dirigirse al órgano competente mediante escrito razonado que concretará la disposición, acto, actuación o inactividad, y deberá producirse en el plazo de dos meses contados desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiera conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad.*

*3. El requerimiento se entenderá rechazado si, dentro del mes siguiente a su recepción, el requerido no lo contestara.*

*4. Queda a salvo lo dispuesto sobre esta materia en la legislación de régimen local.”*

Como se ve, en este precepto se establece un cauce previo aplicable a los litigios entre Administraciones públicas de actos sometidos al Derecho administrativo, pero en principio, no es aplicable en relación con disposiciones normativas generales dictadas por órganos “legislativos”.

La Diputación Foral de Bizkaia aducía en apoyo de su recurso de casación un único motivo por infracción de la Disposición Adicional Decimosexta de la Ley 30/1992, de

26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como de la disposición adicional primera de la propia Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que recogen la singularidad especial de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de su potestad normativa y el limitado ámbito de su sometimiento al proceso contencioso-administrativo.

Alegaba la Diputación Foral que estas disposiciones no atribuyen expresamente el carácter de Administración Pública a las Juntas Generales de los Territorios Históricos cuando actúan su potestad normativa regulando el régimen tributario, aunque sus Normas Forales fueran susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por lo que no cabe requerirlas, de conformidad a lo establecido en el artículo 44, sino sólo recurrir en el plazo de dos meses desde la publicación de las mismas.

El Tribunal Supremo tiene que estimar el motivo de recurso esgrimido por la Diputación Foral de Bizkaia y, en consecuencia, declarar extemporáneo el recurso contencioso-administrativo porque la solución a la que se llegaría de admitir la pretensión articulada por la Administración General del Estado llevaría a una degradación en la práctica de la posición institucional de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y no encaja con la articulación constitucional que emana de la disposición adicional primera.

El Tribunal Supremo razona de la siguiente manera:

*"De la normativa reseñada claramente se deduce que sólo son Administración Pública las Juntas Generales en actos y disposiciones en materia de personal y de gestión patrimonial pero no cuando actúan su potestad normativa en materia tributaria.*

*Sin embargo, la Sala de Instancia, aunque no cuestiona el alcance de las disposiciones adicionales citadas, pone en duda que la adición interpretativa alcance a las previsiones del conflicto interadministrativo del art. 44 , cerrando la vía del previo requerimiento cuando de lo que se trata es de la pretensión de una Administración de que se derogue una disposición general de rango inferior a la Ley procedente de uno de los órganos o instituciones incluidos en el art. 1.3 . Para la Sala "a estos efectos la expresión Administraciones Públicas tiene un sentido más general que no debe excluir esa posibilidad de requerimiento de derogación y búsqueda de previa composición entre los contendientes y superación de litigios, sino que debe englobar a los sujetos pasivos del proceso que designa el artículo 21.1 a) en la medida en que sean autores de la disposición impugnada".*

*Esta interpretación no puede ser compartida.*

*La Constitución Española reconoce las peculiaridades históricas que por razón del territorio se dan en ciertas áreas geográficas y así lo establece en su Disposición Adicional Primera en relación a los Territorios Históricos del País Vasco y a Navarra, lo que deriva en el establecimiento de un sistema de financiación peculiar que los singulariza respecto al resto de Comunidades Autónomas.*

*El Estatuto de Autonomía del País Vasco se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco,*

recogiendo el art. 37 las competencias de los órganos forales, entre las que figuran las relativas al régimen tributario.

*Reconocida potestad tributaria a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos, la naturaleza de las Normas Forales ha suscitado una gran controversia, estando sometido el producto normativo de las Juntas Generales, por la falta de una previsión expresa en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales, al control de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para hacer efectivas las exigencias de tutela judicial art. 24.1 CE y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos.*

*Ahora bien, esta circunstancia no puede ser determinante para aplicar a las Juntas Generales lo previsto en el art. 44 de la Ley de la Jurisdicción, porque no son Administración Pública cuando actúan su potestad normativa regulando el régimen tributario. El referido precepto contempla los litigios entre Administraciones Públicas, no entre una Administración Pública y el órgano legislativo foral competente, por lo que el plazo de impugnación debe computarse, tratándose de impugnación de Normas Forales de las Juntas Generales, desde la publicación en el Boletín Oficial correspondiente.*

*Así las cosas, hay que reconocer que el recurso contra la Norma Foral 11/2000, publicada el 30 de diciembre de 2000, por haberse interpuesto el 14 de mayo de 2001, resulta inadmisibile.*

*Procede, pues, estimar el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia y, por las mismas razones declarar la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo promovido por el Estado."*

El razonamiento del Tribunal Supremo se establece en base a dos premisas: por una parte, y aunque no lo cite, parte del acervo jurisprudencial establecido en torno a la naturaleza jurídica de las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y su peculiar posición en el ordenamiento jurídico.

Pero, por otra parte, pone el énfasis en que el enjuiciamiento de las mismas se realiza en sede de la jurisdicción ordinaria exclusivamente porque no existía, en aquel entonces, una previsión expresa en sede de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional para que el control de su sometimiento al ordenamiento jurídico se residenciase en este último Tribunal.

Es evidente, por ello, que el Tribunal Supremo está siendo consciente de la peculiaridad en la que se encuentra la posición institucional de las Juntas Generales y las particularidades que se derivan de que su producto normativo no tenga rango formal de ley, pese a regular cuestiones relativas al régimen tributario, sometidas al principio de legalidad por mor de las disposiciones constitucionales establecidas en la materia.

Anticipa también el Tribunal Supremo, y creo que aquí radica en gran medida la importancia de esta sentencia, la adecuación a Derecho de una previsión normativa que residenciase ante el Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de las Normas Forales dictadas en ejercicio de las competencias reconocidas y amparadas a los territorios forales vascos por la disposición adicional primera de la Constitución, puesto que el único aval jurídico que tenía su enjuiciamiento en sede contencioso-administrativa era la ausencia de una previsión expresa en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la

consiguiente necesidad de arbitrar algún mecanismo de control jurisdiccional de las disposiciones normativas, consustancial a un Estado de Derecho.

Como vemos, pues, las Normas Forales, ni aun antes de la reserva de su enjuiciamiento ante el Tribunal Constitucional operada por medio de la ya citada Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, podían considerarse meros reglamentos que se encontrasen subordinados a las normas legales que pudieran aprobar el Estado o el propio Parlamento Vasco, como algunas veces se ha pretendido defender desde múltiples posiciones, sin basamento real, ni en las normas que integran el denominado bloque de constitucionalidad, ni en la legislación vigente, ni en la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional o, sobre todo, del Tribunal Supremo, que la ha interpretado.

Ahora, si cabe, tras la reforma de la legislación reguladora del Tribunal Constitucional, la relevancia jurídica y la posición en el ordenamiento jurídico de las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos ha quedado explicitada de una manera más adecuada, y por tanto, cuando escuchamos que se está hurtando al control judicial la potestad tributaria de los Territorios Históricos vascos o que ello supone una discriminación frente a otras Comunidades Autónomas limítrofes, no solamente asistimos a la proclamación de una falacia, sino a un manifiesto desconocimiento de las normas de nuestro ordenamiento jurídico y de la forma en la que las ha interpretado la jurisprudencia.

Esto es así porque la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha modificado las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial y la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para excluir del conocimiento de los tribunales ordinarios los recursos contra las Normas Forales fiscales y reservarlos a conocimiento del Tribunal Constitucional mediante unos procedimientos específicos que siguen las reglas de los recursos y las cuestiones de inconstitucionalidad, amén de incorporar un conflicto en defensa de la autonomía foral para garantizar que los Territorios Históricos no vean invadidas sus competencias tributarias indebidamente por actos legislativos del Estado.

Esa modificación ha incorporado una nueva disposición adicional quinta a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, con este contenido:

*“1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre).*

*El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal.*

*El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley.*

*2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente.*

*Los trámites regulados en los artículos 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.*

*En la tramitación de los recursos y cuestiones regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos diez y once de esta Ley.*

*3. 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.*

*Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante acuerdo adoptado al efecto.*

*Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los artículos 63 y siguientes de esta Ley."*

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha modificado igualmente la Ley Orgánica del Poder Judicial y la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para excluir del conocimiento de los órganos judiciales los recursos directos o indirectos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos vascos, cuyo conocimiento queda reservado en exclusiva al Tribunal Constitucional.

Esta Ley Orgánica se publicó en el Boletín Oficial del Estado el día 20 de febrero de 2010 y entró en vigor a los veinte días de su publicación en el citado diario oficial, por aplicación de las normas del Código Civil sobre la entrada en vigor de las normas jurídicas que no prevean una *vacatio legis* específica en su articulado, por lo que, desde el 8 de marzo de 2010 los tribunales contencioso-administrativos no son competentes para el enjuiciamiento de las Normas Forales fiscales, cuyo conocimiento se ha reservado al Tribunal Constitucional.

La justificación de esta reforma ya la hemos analizado en el apartado dedicado a la autonomía normativa foral que el Concierto Económico reconoce a las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos, pero interesa destacar en este momento que el legislador ha renunciado a la posibilidad de incluir a las Normas Forales fiscales en el objeto del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad, sino que ha diseñado unos procedimientos constitucionales específicos para el enjuiciamiento de estas Normas Forales, innominados, pero que se rigen en lo esencial por las normas de enjuiciamiento de los recursos y las cuestiones de inconstitucionalidad.

El legislador, por tanto, ha recogido el guante que le había lanzado el Tribunal Supremo cuando afirmaba que la única razón por la que las Normas Forales estaban sometidas al control judicial de los Tribunales ordinarios era porque no existía una previsión para su enjuiciamiento por parte del Tribunal Constitucional, pese a que no se pudiera

hablar de normas reglamentarias en sentido estricto, como también hemos venido destacando hasta ahora.

Ya hemos visto que la doctrina no se había puesto de acuerdo antes de la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, sobre la naturaleza jurídica y la justiciabilidad de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, puesto que se mezclaban los aspectos formales y materiales de su regulación con la propia cuestión de la justiciabilidad de las Normas Forales hasta llegar a ser un elemento que podía servir para cuestionar la naturaleza jurídica de las Normas Forales en cuanto a su incardinación en el sistema de fuentes del Derecho tributario foral.

En cualquier caso, lo más relevante desde nuestro punto de vista no es el componente dogmático de la controversia, que también, sino la necesidad de residenciar ante el Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de las Normas Forales fiscales en la medida en que eran las únicas disposiciones de establecimiento de tributos del Estado que no entraban en el ámbito de actuación del Tribunal Constitucional y que eran controladas por los órganos judiciales, estableciéndose una quiebra importante de las normas de enjuiciamiento en relación con la naturaleza jurídica material de las disposiciones mencionadas, porque yo sigo sin encontrar una justificación de fondo suficiente que permitiera defender que la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido de los Territorios Históricos vascos tenía una sede de enjuiciamiento y unos parámetros de control diferentes que la regulación de la Comunidad Foral de Navarra, de las Cortes Generales o del resto de Comunidades Autónomas de régimen común, con quiebra evidente de una aplicación equitativa del Derecho, lo que ha llevado a muchos a defender que las Normas Forales fiscales padecían un déficit de protección jurisdiccional, basado más en razones formales que en un aspecto sustantivo.

A suplir este déficit es a lo que atiende la reforma realizada por medio de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, y por lo tanto, desde este parámetro debemos felicitarnos por lo que contribuye a la estabilidad y seguridad jurídica del régimen de Concierto Económico, sin que verdaderamente nos encontremos ante una situación de privilegio de las Normas Forales, sino todo lo contrario, ante la solución al déficit de protección jurisdiccional que padecían estas disposiciones con anterioridad.

Hay que tener presente que el artículo 161.1 de la Constitución dispone lo siguiente:

*"el Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer:*



a) *Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada.*

b) *Del recurso de amparo por violación de los derechos y libertades referidos en el artículo 53, 2, de esta Constitución, en los casos y formas que la ley establezca.*

c) *De los conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas o de los de éstas entre sí.*

d) *De las demás materias que le atribuyan la Constitución o las leyes orgánicas".*

Por su parte, el artículo 162 de la Constitución recoge el catálogo cerrado de sujetos legitimados para instar los procesos constitucionales en los siguientes términos:

*"1. Están legitimados:*

a) *Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas.*

b) *Para interponer el recurso de amparo, toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo, así como el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal.*

*2. En los demás casos, la ley orgánica determinará las personas y órganos legitimados".*

Y el artículo 163 complementa la regulación de los procesos constitucionales al establecer que "cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos".

Posteriormente, la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en ejercicio de la habilitación establecida en el artículo 165 de la Constitución, disciplina en más detalle los procesos constitucionales, ampliando, respecto a los que se contienen en la Constitución, su ámbito a supuestos conexos con los recogidos en el texto constitucional, respecto a los que se aprecie una justificación suficiente para residenciar ante el Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de las controversias, pero sin que ello pueda llevar a desnaturalizar los procesos constitucionales, habiéndose utilizado esta vía, por ejemplo, para regular los conflictos en defensa de la autonomía local, cuya constitucionalidad ha sido avalada por el propio Tribunal Constitucional, que además es el único órgano competente para pronunciar sobre el alcance de su propia competencia.

Por lo tanto, a partir del 8 de marzo de 2010, las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos gozan del mismo régimen de protección jurisdiccional que las demás leyes que regulan la materia a que se refiere el artículo 133 de la Constitución, es decir, las que crean tributos o prestaciones patrimoniales de carácter público, y por tanto, pueden

ser declaradas disconformes con el ordenamiento jurídico por los mismos procedimientos y con las mismas garantías que las leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas, incluidas las de la Comunidad Foral de Navarra, dictadas en ejecución de las competencias reconocidas a la misma en el Convenio Económico.

Si esto tiene que tener consecuencias o no a la hora de analizar la naturaleza jurídica de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, no deja de ser un elemento más formal que material, porque si ya muchos predicábamos el carácter de leyes materiales de estas disposiciones, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha venido a eliminar la importancia del argumento del control jurisdiccional en ese ámbito, si bien, lo más relevante, como veremos a continuación, es la contribución a la seguridad jurídica del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que esta Ley realiza.

La reforma no ha sido unánimemente aceptada por todos los posibles afectados, ya que contra esa Ley Orgánica se han interpuesto ante el Tribunal Constitucional cuatro recursos de inconstitucionalidad por parte, respectivamente, del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, del Parlamento de la Rioja, del Consejo de Gobierno de la Junta de Castilla y León y de las Cortes de Castilla y León<sup>43</sup>, recursos que han sido acumulados a efectos de su tramitación por medio del Auto del Tribunal Constitucional 136/2010, de 5 de octubre, y en los que se ha acordado admitir la intervención en defensa de la constitucionalidad de la Ley Orgánica del Gobierno Vasco e inadmitir la de la Diputación Foral de Bizkaia por no tratarse de un órgano legitimado para la interposición de recurso de inconstitucionalidad contra leyes estatales.

Los recursos se encuentran pendientes de resolución, pero en lo fundamental, las entidades recurrentes pretenden la declaración de inconstitucionalidad de la Ley Orgánica por haber restringido su derecho a interponer recursos judiciales contra las Normas Forales fiscales, puesto que no se encuentran legitimadas para interponer ante el Tribunal Constitucional el nuevo recurso establecido en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, y para ello defienden que el legislador se ha

---

<sup>43</sup> La modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional ha despertado el interés de la doctrina sobre su constitucionalidad, en un primer momento, al calor de los propios recursos de inconstitucionalidad, lo que llevó a que los autores contrarios a la reforma publicaran su criterio en trabajos como AA.VV. **El blindaje de las Normas Forales fiscales**, Iustel, Madrid, 2011, o como AA.VV. **El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas**, Instituto de Derecho Público, Madrid, 2010. En ambos casos, el propio título de los libros recopilatorios ya da una indicación de la orientación de los trabajos que en ellos se contienen, quizás con la salvedad de este último, porque también ha dado cabida a la opinión de algún autor favorable a la constitucionalidad de esa reforma. En cualquier caso, con posterioridad, la tendencia se ha invertido y en los últimos tiempos, las opiniones publicadas han sido favorables a admitir la constitucionalidad de esta reforma, como podemos comprobar en: PALAO TABOADA, C. "La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las Normas Forales fiscales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, 370, 2014, p. 51-96, LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. **La reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas fiscales vascas y la creación del conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las leyes del estado**, Conferencia pronunciada en el Seminario sobre la reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Madrid, 2010, GONZÁLEZ DE ZÁRATE LORENTE, R. "El control por el Tribunal Constitucional de las Normas Forales fiscales", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 167, 2014, p. 127-158.

extralimitado al regular estos procesos constitucionales, insistiendo fundamentalmente en el carácter reglamentario de las Normas Forales de las Juntas Generales.

Hacen suyos fundamentalmente argumentos formales y olvidan que la Constitución permite residenciar ante el Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de las leyes y demás disposiciones con fuerza de ley, siendo precisamente el encaje de las Normas Forales entre estas últimas disposiciones lo que puede discutirse ampliamente, incluso su categorización como leyes, pero el elemento sobre el que verdaderamente tiene que pronunciarse el Tribunal Constitucional, a la hora de delimitar la constitucionalidad de la Ley Orgánica, es si las Normas Forales cumplen los requisitos establecidos para considerarse equiparables a las leyes, y por tanto, si el legislador no se ha extralimitado a la hora de atribuir el conocimiento de estos recursos al Tribunal Constitucional, cuestión que no había suscitado reparo alguno al Tribunal Supremo, como hemos visto con anterioridad al pronunciarse sobre esta cuestión.

No es éste el ámbito adecuado para profundizar en el análisis de esta controversia, que por otra parte ha sido ampliamente tratada por especialistas en la materia, siendo más las voces que se pronuncian a favor de la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cuyos argumentos nos parecen más autorizados y menos formalistas que los de los recursos interpuestos, pero en cualquier caso, en tanto no se resuelvan los recursos, la Ley Orgánica tiene plena vigencia y los recursos y cuestiones que se puedan interponer frente a las Normas Forales y disposiciones con rango de Norma Foral deben ser enjuiciadas por el Tribunal Constitucional.

Así ha sucedido con el recurso del Presidente del Gobierno contra el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia, del que nos hemos ocupado con anterioridad al tratar de las adaptaciones del Concierto Económico a los nuevos tributos que se creen por parte de las Cortes Generales, y así sucede en estos momentos con la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en el procedimiento abreviado núm. 245/2014, en relación con los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, por posible vulneración de los arts. 24 y 31 de la Constitución, que ha sido admitida a trámite por providencia de 28 de abril de 2015 y cuyo conocimiento ha sido reservado por el Pleno para sí en aplicación de las normas procesales del Tribunal Constitucional.

Éstos son los dos únicos ejemplos hasta la fecha de procesos constitucionales ante el Tribunal Constitucional en relación con Normas Forales fiscales tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, sin que se haya resuelto ninguna de las dos, puesto que la primera, como hemos visto, ha dado lugar a la terminación del procedimiento como consecuencia del desistimiento del Gobierno después del acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014, y la segunda porque se encuentra en trámite en estos momentos.

Un elemento adicional a tener en cuenta respecto a esta cuestión es que la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, no incorporaba ninguna disposición de Derecho transitorio por lo que no quedaba claro qué sucedía con los recursos contencioso-administrativos pendientes ante los tribunales de justicia respecto a Normas Forales fiscales, interpuestos con anterioridad, y que podían encontrarse pendientes de resolución en primera instancia ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco o pendientes de resolver recursos de casación ante el Tribunal Supremo.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no adoptó posicionamiento alguno en relación con los recursos pendientes en el momento de la entrada en vigor de la Ley Orgánica citada pero el Tribunal Supremo sí se planteó los efectos de esta reforma en alguno de los recursos de casación que tenía pendientes de resolución respecto a las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996, e inició una senda por medio de un Auto de 14 de mayo de 2010 por la que consideró que adolecía de incompetencia sobrevenida para el conocimiento del recurso y remitía el expediente al Tribunal Constitucional.

El citado Auto establecía, en sus fundamentos jurídicos, lo siguiente:

*"PRIMERO.- Recuerda el Preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial que la Disposición Adicional Primera de la Constitución proclama que ésta "ampara y respeta los derechos históricos forales" y añade que la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los estatutos de autonomía.*

*De acuerdo con ello el Estatuto de Autonomía para el País Vasco reconoce en su artículo 3 "a cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco" la facultad de, en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno reconocimiento que reitera el artículo 24.2 y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo (artículo 37.2) en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar (artículo 25.1).*

*A ese núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos pertenece destacadamente el sistema fiscal (art. 37.3.f del Estatuto y 40 y 41, a los que aquél se remite), que es propio de cada uno de ellos y que se regula mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios, lo que supone que los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario (artículo 41.2 .a).*

*De ello 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, 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 .

Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultaban, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, situación ésta que contrastaba abiertamente con las normas fiscales del Estado, que tienen rango de ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el artículo 162 de la Constitución considera legitimados.

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, las instituciones forales operan 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.

SEGUNDO.- Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados, o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos, no desarrollan ni complementan ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales. Por ello, deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquéllas.

De las consideraciones precedentes resulta con claridad para el Legislador que había una razón material suficiente para acordar un cambio en el régimen jurisdiccional de las normas forales de carácter fiscal y también una razón constitucional para hacerlo, modificando la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a la que la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha añadido una nueva Disposición Adicional Quinta que dice así: "1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 31/1979, de 18 de diciembre)".

Esa misma exigencia de cambio resulta igualmente observando lo dispuesto en el artículo 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que es el precepto que define el ámbito del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, en el que se incluye el conocimiento de "las disposiciones generales de rango inferior a ley", lo que comprende las normas forales. Después de la Ley Orgánica 1/2010, el apartado 4 del art. 9 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dispone en su inciso final: "Quedan excluidos del conocimiento [del orden contencioso-administrativo] los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica".

Para completar el ajuste legal necesario, se ha modificado en el mismo sentido el artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, añadiendo como excepción a su alcance las Normas Forales fiscales. Se ha añadido una letra d) al artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que queda redactado como sigue: "los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica.

TERCERO.- Las modificaciones normativas indicadas determinan la exclusión del orden jurisdiccional contencioso-administrativo de las impugnaciones de las normas forales de naturaleza tributaria dictadas por las "Instituciones competentes de los Territorios Históricos" (art. 41.2.a del Estatuto).

En estas circunstancias, este Tribunal deja de ser competente para resolver la impugnación en grado de casación de la sentencia de 26 de diciembre de 2003 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sin que

*podamos compartir la tesis de las Juntas Generales y de la Diputación Foral de Guipúzcoa de que la modificación procesal y competencial que viene a significar la Ley Orgánica 1/2010 deba conducir a entender que deba tenerse por concluido el recurso de casación interpuesto con la elevación a firme de la sentencia objeto de impugnación casacional.*

*La ausencia en la Ley Orgánica 1/2010 de una Disposición Transitoria que permita perpetuar la jurisdicción de este Tribunal para acabar de conocer y resolver los recursos interpuestos contra Normas Forales fiscales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, como en buena hermenéutica hubiera sido deseable, y el propio tenor de la nueva normativa introducida (Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos "interpuestos"...), nos obliga, en sentir de la mayoría de los miembros de este Tribunal, a dejar de conocer ya del recurso interpuesto por la Administración del Estado y a deferir el conocimiento del recurso interpuesto al Tribunal Constitucional, como ha solicitado la propia representación de la Administración del Estado recurrente, que ha entendido también que, a la vista de lo establecido en el artículo primero de la señalada Ley Orgánica 1/2010 y nueva Disposición Adicional Quinta de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, la competencia para el conocimiento del recurso ha pasado a corresponder al Tribunal Constitucional, solicitando la remisión de las actuaciones al citado Alto Tribunal".*

En atención a esta exposición de los hechos, el Tribunal Supremo entendió que procedía "excluir del conocimiento de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 2481/2004 interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada, con fecha 26 de diciembre de 2003, por la Sala de esta Jurisdicción, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso núm. 1380/2001, por haber pasado a corresponder el conocimiento del mismo al Tribunal Constitucional en virtud de lo dispuesto en los artículos primero y segundo de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, con remisión de las actuaciones practicadas y emplazamiento de las partes por plazo de treinta días para que puedan comparecer ante dicho Tribunal para seguir el curso de los autos, poniendo esta resolución en conocimiento del Tribunal que dictó la sentencia recurrida".

El Tribunal Constitucional tuvo ocasión de analizar el asunto y por medio de un Auto de 1 de diciembre de 2010, publicado en el Suplemento del Boletín Oficial del Estado del día 5 de enero de 2011, entendió que la competencia del Tribunal Constitucional no se extiende a analizar otros recursos diferentes a los establecidos en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica y, por tanto, no alcanza a recursos de casación interpuestos con anterioridad, y solamente afecta a aquéllos que se interpongan a partir del 8 de marzo de 2010.

Éste es, en síntesis, el razonamiento del Tribunal Constitucional:

*"2. La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, ha sido objeto de cuatro recursos de inconstitucionalidad pendientes aún de resolución (recursos de inconstitucionalidad núms. 3443-2010, 4138-2010, 4223-2010 y 4224-2010, promovidos, respectivamente, por el Consejo de Gobierno y el Parlamento de la Rioja y por la Junta y las Cortes de Castilla y León). Sin necesidad de llevar a cabo un análisis de la constitucionalidad de esta reforma legislativa, que pudiera prejuzgar algunas de las cuestiones suscitadas en dichos recursos, en las que este Auto en modo alguno pretende entrar, es suficiente una consideración liminar de la misma respecto a las previsiones relativas al control jurisdiccional de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para delimitar*

el ámbito de la jurisdicción de este Tribunal como consecuencia de la referida decisión de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

[...] Se trata, en el primer caso, de un recurso directo contra las referidas normas forales y, en el segundo, de un proceso prejudicial respecto del litigio principal del que conocen los órganos jurisdiccionales, cuyo fallo depende de la validez de la norma foral cuestionada ante el Tribunal Constitucional. El parámetro de validez de las normas forales enjuiciadas a través de dichos procesos ha de ajustarse a lo dispuesto en el art. 28 LOTC, esto es, al parámetro de validez de las normas y disposiciones legales objeto del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad regulados en el Título II LOTC. También por lo dispuesto en este Título II LOTC para estos dos últimos procesos constitucionales se rigen la interposición, la legitimación, la tramitación y la Sentencia de los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, si bien los trámites de traslado de la demanda previstos para el recurso de inconstitucionalidad en el art. 34 LOTC y para la cuestión de inconstitucionalidad en el art. 37 LOTC han de entenderse en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales. En fin, en la tramitación de los recursos y cuestiones sobre dichas normas forales son de aplicación las reglas atributivas de competencias al Pleno y las Salas del Tribunal Constitucional recogidas en la LOTC (apartados 1 y 2 disposición adicional quinta de la LOTC).

La adición a la LOTC de esta nueva disposición adicional quinta se complementa en la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, con la nueva redacción que se da al art. 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y con el añadido al art. 3 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA) de una nueva letra d). En efecto, el art. 2 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, da una nueva redacción al art. 9.4 LOPJ, que define el ámbito de conocimiento del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, en cuyo inciso final se dispone que «[q]uedan excluidos de su conocimiento [del orden contencioso-administrativo] los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica». En el mismo sentido la disposición adicional única de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, añade al art. 3 LJCA una nueva letra d), en la que, como asuntos que no corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo, se recogen «[l]os recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica».

Así pues, en una consideración liminar de las reformas legislativas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cabe concluirse, a los efectos que ahora interesan, que el Tribunal Constitucional tiene atribuido el conocimiento de los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco regulados en la disposición adicional quinta, apartados primero y segundo, de la LOTC, a los que son de aplicación, en materia de interposición, legitimación, tramitación y Sentencia lo establecido, respectivamente, para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad en el Título II LOTC, así como las disposiciones comunes a uno y otro procedimiento de declaración de inconstitucionalidad, ajustándose el parámetro de validez de aquellas normas forales a lo dispuesto también en el art. 28 LOTC para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. De otra parte, queda excluido el orden jurisdiccional contencioso-administrativo del conocimiento de los recursos directos e indirectos que se interpongan contra dichas normas forales, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional «en los términos establecidos en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica» [arts. 9.4 in fine LOPJ y 3 d) LJCA].

3. Este Tribunal entiende que el ámbito de su jurisdicción en relación con el control de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se circunscribe exclusivamente a los recursos y cuestiones regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC que se promuevan contra dichas normas tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En otras palabras, los únicos procesos a través de los cuales el legislador orgánico ha atribuido al Tribunal Constitucional el control de las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos son el recurso y la cuestión contemplados en la mencionada disposición adicional quinta de la LOTC, resultando efectiva dicha atribución, a falta de una expresa previsión legal en sentido contrario, a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito de la jurisdicción de este Tribunal en relación con la concreta competencia que le confiere la disposición adicional quinta, apartados primero y segundo, de la LOTC, no resulta adecuado a esa delimitación el Auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 14 de mayo de 2010.

En efecto, su falta de adecuación resulta evidente si se atiende al tenor literal del referido Auto, en el que se acuerda excluir del conocimiento de la Sección y que pase al conocimiento del Tribunal Constitucional el recurso de casación núm. 2481-2004 interpuesto contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 781/2003, de 26 de diciembre, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1380-2001, remitiendo las actuaciones y emplazando a las partes ante este Tribunal para que comparezcan ante él a fin de seguir el curso de los autos. Es notoria la absoluta falta de jurisdicción o competencia de este Tribunal para conocer de un recurso de casación. Como rotundamente afirman el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, y sin necesidad de entrar en otro tipo de consideraciones, este Tribunal Constitucional no es un Juez de casación, ni, más concretamente, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, lo ha convertido en un Tribunal de casación de las Sentencias dictadas por los Tribunales contencioso-administrativos sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La conclusión tampoco puede ser distinta si la decisión de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se entendiese, en un significado más contextualizado, en el sentido de remitir al Tribunal Constitucional los procesos o recursos sobre las normas forales fiscales de los referidos Territorios Históricos en curso o no fenecidos a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En efecto, además de que la entrada en vigor de esta Ley es el momento en que ha devenido efectiva la atribución y asunción por el Tribunal Constitucional del control de aquellas normas forales a través del recurso y de la cuestión regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC, este Tribunal, de acuerdo con la delimitación de su jurisdicción que ha efectuado, únicamente puede enjuiciar las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a través de esos concretos procesos constitucionales y en los términos regulados en la LOTC, los cuales por su naturaleza, requisitos y parámetro de enjuiciamiento, entre otros elementos, presentan sustanciales diferencias con los recursos contencioso-administrativos y con los recursos de casación. En definitiva, el legislador orgánico ha atribuido a la jurisdicción o competencia del Tribunal Constitucional los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos, no otros procesos judiciales o recursos de distinta naturaleza.

Y, en fin, el expediente a una posible transformación o adecuación de los procesos o recursos no concluidos que tengan por objeto inmediato o mediato normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los procesos constitucionales regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC carece de base legal, no habiendo facultado el legislador a este Tribunal para llevar a cabo la referida transformación procesal.

4. En consecuencia, delimitado ex art. 4.1 LOTC en los términos que han quedado expuestos el ámbito de la jurisdicción de este Tribunal en relación con procesos constitucionales sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco atribuidos a su conocimiento por la disposición adicional quinta de la LOTC (apartados 1 y 2), procede, a los efectos de preservar aquel ámbito, declarar su falta de jurisdicción para conocer del recurso de casación núm. 2481-2004 remitido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y devolver las actuaciones y el expediente recibidos a dicho órgano jurisdiccional".

El Tribunal Constitucional, por tanto, entiende que debe "declarar la falta de jurisdicción de este Tribunal para conocer del recurso de casación núm. 2481-2004 remitido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo por Auto de 14 de mayo de 2010 y devolver las actuaciones y el expediente recibidos relativos al referido recurso de casación a dicho órgano jurisdiccional".



A simple vista pudiera parecer que nos encontramos con un remisión recíproca de una “patata caliente” entre los máximos órganos jurisdiccionales y constitucionales de nuestro sistema, pero en el fondo se encuentran importantes aspectos de dogmática jurídica relativos al presupuesto objetivo de cualquier labor jurisdiccional o de control de constitucionalidad, cual es el de la competencia<sup>44</sup>.

Existen precedentes, como los que se suscitaron con ocasión de una modificación relativa a la jurisdicción militar en 1996, en los cuales el Tribunal Supremo declaró sin lugar a dudas la ausencia de *perpetuatio iurisdictionis* en ausencia de disposiciones que la proveyeran expresamente, en la medida en que el presupuesto objetivo de la competencia debe estar presente desde el inicio y hasta la conclusión del proceso, por ser uno de los basamentos en los que se apoya la función jurisdiccional.

También es cierto que es la primera vez que una materia se sustrae de la jurisdicción ordinaria para someterse a la constitucional, pero el derecho a la tutela judicial efectiva no tiene por qué verse menoscabado por ello en la medida en que el Tribunal Constitucional ha dejado claro en su jurisprudencia que ese derecho fundamental es un derecho de configuración legal y, por tanto, nada puede oponerse a cuál sea la configuración legislativa que se haga en cada momento del mismo.

En suma, creo que lo más lógico hubiera sido que los órganos de la jurisdicción ordinaria decretasen el archivo de los procedimientos pendientes por carencia sobrevenida de competencia para dictar las correspondientes sentencias, y que al Tribunal Constitucional sólo le incumbiera el enjuiciamiento de los nuevos recursos que puedan interponerse al amparo de lo previsto en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica, pero no fue ésta la solución que auspiciaron los tribunales contencioso-administrativos, ya que, aun manteniendo su duda sobre la falta de competencia objetiva para el enjuiciamiento de los recursos, dieron primacía al derecho a la tutela judicial efectiva de los recurrentes y continuaron los procedimientos hasta la resolución final de los mismos, por entender que la restricción realizada por el Tribunal Constitucional en el ámbito de su competencia, extendía la de los tribunales ordinarios hasta la resolución de los conflictos existentes.

Es cierto que es una cuestión controvertida, por la colisión entre el derecho a la tutela judicial efectiva, que es un derecho de configuración legal, y el principio de orden público de la competencia del órgano judicial, y probablemente los tribunales, conscientes de la excepcionalidad del supuesto, han llegado a una solución salomónica,

---

<sup>44</sup> Así lo pone de manifiesto LUCAS en su trabajo LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. “Incidencia de la reserva al Tribunal Constitucional del control sobre las normas forales fiscales en los procedimientos contencioso-administrativos en curso”, **El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional: retos y desafíos**, Universidad de Deusto, Bilbao, 2012, p. 191-202.

de compromiso, que permite aunar la protección de los derechos de todos los que tomaban parte en los conflictos, aunque no fuera la más purista desde un punto de vista de dogmática jurídica.

Por otro lado, todos esos recursos pendientes fueron resueltos mediante la desestimación de las pretensiones de los recurrentes por razones de fondo, lo que probablemente ha permitido que la solución de compromiso fuera aceptable para todos los involucrados.

A estas alturas no quedan recursos directos pendientes contra Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos ante los órganos de la jurisdicción ordinaria, pero ello no quiere decir que no puedan suscitarse controversias ante esos tribunales sobre el alcance de su competencia y de la del Tribunal Constitucional, puesto que sí penden recursos contra actos administrativos dictados por las Haciendas Forales en ejecución de las disposiciones contenidas en las Normas Forales fiscales, y en caso de que sea relevante analizar la adecuación a derecho de la propia Norma Foral para resolver la controversia, el procedimiento adecuado a estos efectos sería el planteamiento de una cuestión ante el Tribunal Constitucional por el procedimiento establecido en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, como hemos visto que se ha realizado en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Gipuzkoa.

Ahora bien, no en todos los casos se ha actuado de esta manera por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, como hemos tenido ocasión de anticipar con anterioridad, ya que el Tribunal viene a entender que la competencia del Tribunal Constitucional solamente se extiende a las Normas Forales reguladoras de los tributos concertados y no a la totalidad de las Normas Forales, puesto que entiende que la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico no queda comprendida en el ámbito objetivo de la jurisdicción del Tribunal Constitucional, y por tanto, puede ser directamente anulada por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

No queremos incidir nuevamente ahora en la competencia de los Territorios Históricos respecto a la posibilidad de regular el régimen tributario general y a tener una Norma Foral General Tributaria diferenciada de la Ley General Tributaria, de lo que ya nos hemos ocupado con anterioridad, sino que en este punto lo que nos ocupa es analizar la reserva de competencia ante el Tribunal Constitucional para enjuiciar las Normas Forales fiscales.

La Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco es la norma básica de su sistema tributario en

cuanto que disciplina una serie de elementos nucleares de la regulación de todas las figuras impositivas que lo conforman, estableciendo los principios esenciales sobre los que se construyen las mismas y las normas de procedimiento comunes a todos los impuestos que conforman los respectivos sistemas tributarios.

De hecho, la propia exposición de motivos de esa Norma Foral dispone que la Norma Foral General Tributaria establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico, constituyendo, en consecuencia, el marco de referencia en el que se contienen las normas que regulan, tanto los aspectos generales del sistema tributario, comunes a todas las figuras que lo componen, como las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios, especificando los derechos y las obligaciones que unos y otros deben respetar y cumplir. Así mismo, contiene los principios generales que deben guiar la actividad de la Administración tributaria para la correcta aplicación de los tributos, diseñando los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y revisión, y asienta las bases del ejercicio de su potestad sancionadora, tipificando las infracciones y estableciendo las sanciones aplicables a cada una de las conductas infractoras.

De hecho, su finalidad sistematizadora se pone de manifiesto al recoger en su Título Preliminar los principios fundamentales que se recogen en las normas que configuran el denominado bloque de la constitucionalidad en lo que a esta cuestión se refiere y el propio artículo 3 de la Norma Foral recuerda que *“la potestad originaria para mantener, establecer y regular el régimen tributario del Territorio Histórico corresponde a sus Juntas Generales y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto Económico”*.

Obviamente el Concierto Económico marca la delimitación de las competencias de los Territorios Históricos en la medida en que es la plasmación del pacto político que alcanzan los máximos representantes de las instituciones forales y de los órganos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los de la Administración General del Estado como consecuencia del modelo financiero y fiscal de relación entre ambas instituciones en aplicación del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales establecido en la disposición adicional primera de la Constitución y en su actualización a través de lo dispuesto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre.

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial reserva al conocimiento del Tribunal Constitucional los recursos y cuestiones que se interpongan contra Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. En nuestra opinión, por tanto, contra toda disposición de los Territorios Históricos vascos con rango de

Norma Foral que regule las materias que derivan del Concierto Económico, es decir, el régimen tributario, por cuanto la justificación de la reforma de la regulación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de la Ley Orgánica del Poder Judicial descansa precisamente en el encaje de la potestad normativa de los Territorios Históricos con los principios y fuentes del Derecho constitucionales y con la preservación del núcleo intangible de la foralidad, como garantía mínima reconocida y amparada por la disposición adicional primera de la Constitución, indisponible para cualesquiera legisladores inferiores.

Ahora bien, nos encontramos con que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco discrepa de este planteamiento, ya que, por ejemplo, en la sentencia 397/2013, de 2 de julio de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso 1161/2011, interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se pronuncia sobre esta cuestión. Posteriormente lo ha hecho en diversas ocasiones más al enjuiciar los procedimientos de gestión tributaria que aplican las Haciendas Forales al comprobar los rendimientos de actividades económicas de los contribuyentes.

En realidad, en el caso concreto no tenía necesidad de pronunciarse sobre esta cuestión porque la potestatividad de la vía económico-administrativa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa ya había quedado descartada por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y por el Tribunal Supremo al resolver un recurso contra esa Norma Foral General Tributaria de 2005, como hemos visto anteriormente, en el que se declaró la nulidad del precepto que establecía esa potestatividad en la Norma Foral, al entender que sobrepasaba las competencias reconocidas a los Territorios Históricos, lo cual se verificó antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Por lo tanto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no necesitaba realizar razonamiento alguno sobre esta cuestión para anular el precepto reglamentario que desarrolló aquella disposición de la Norma Foral de 2005, que ya había sido declarada nula judicialmente, y por lo tanto, por lo que se había privado de cobertura a ese desarrollo reglamentario.

Pero el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decide ir un paso más allá, y en un pronunciamiento *obiter dicta*, realiza el siguiente razonamiento:

*“El nuevo marco normativo resultante de la LO 1/2010 no altera el pronunciamiento de la Sala, porque lo que la LO 1/2010 sustrae del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa y residencia ante el Tribunal Constitucional son exclusivamente las “Normas Forales fiscales” de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, concepto que se refiere en el sistema de fuentes de los territorios históricos del País Vasco a una concreta categoría normativa cual es la Norma Foral, no alcanzando por tanto a las normas*

*jerárquicamente subordinadas a ella, como en el caso ocurre con el Decreto Foral 41/2006. Además, el alcance de la reserva al Tribunal Constitucional se limita a las normas forales reguladoras de los impuestos concertados, pero no a las normas forales reguladoras del procedimiento administrativo tributario, tal y como lo entendió esta Sala en su sentencia nº 410/2008, de 13 de junio, dictada en el recurso 169/2006 .*

*En efecto, la lectura del Preámbulo de la LO 1/2010 es concluyente al respecto al ceñir en todo momento el alcance de la reforma a las normas forales fiscales, locución que hasta en cinco ocasiones se hace equivalente a las normas reguladoras de los distintos impuestos concertados.*

*El Preámbulo de la LO 1/2010 reconoce que el sistema fiscal (art. 37.3.f ) EAPV) pertenece al núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios», lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (art. 41.2 .a), lo que se hace equivalente a la regulación de los tributos concertados, pero como esta Sala ha concluido, no incluye el procedimiento administrativo común tributario que es materia que está reservada al Estado".*

Esta interpretación que realiza el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y que pretende apoyarse igualmente en lo que el Tribunal Constitucional entendió para no asumir conocimiento de los recursos pendientes ante el Tribunal Supremo, interpuestos antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, pero pendientes de resolver en aquel momento, no podemos compartirla por varias razones:

1º) En primer lugar, ya hemos visto que es una precisión y un razonamiento innecesario en el enjuiciamiento que le ocupaba al Tribunal, en la medida en que ya había sido anulado judicialmente el precepto del que traía causa el precepto reglamentario impugnado indirectamente, por lo que le bastaba con hacer referencia a aquellos pronunciamientos firmes, previos a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

No obstante, como el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha hecho de este razonamiento doctrina constante en su devenir posterior, esta cuestión tiene menos importancia, puesto que cuando ha tenido que enjuiciar las normas contenidas en la Norma Foral General Tributaria para el desarrollo de los procedimientos de gestión tributaria sí estamos en presencia de un ámbito en el que es necesario despejar la incógnita.

2º) Pero además no puede deducirse del Auto del Tribunal Constitucional de 2010 que se cita en la sentencia como pretendido apoyo de su conclusión la misma consecuencia que extrae el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la medida en que el Tribunal Constitucional en aquel Auto estaba dilucidando si le competía resolver los recursos de casación pendientes ante el Tribunal Supremo contra sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a Normas Forales que se habían enjuiciado por parte de ese Tribunal con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cuando la competencia le incumbía a ese Tribunal.

No se puede extrapolar una conclusión que extrae el Tribunal Constitucional sobre su incompetencia para resolver recursos de casación, por cuanto lógicamente no se encuentra tal atribución ni en la Constitución ni en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, recursos que además no pueden mutarse en recursos ante el Tribunal Constitucional contra Normas Forales por mor de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, puesto que tal efecto debería haber estado expresamente regulado en un Derecho transitorio del que la mencionada Ley Orgánica carece.

Eso trajo como consecuencia que el Tribunal Supremo entendiera que tenía que seguir conociendo de esos recursos de casación por la supremacía del artículo 24 de la Constitución y el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el mismo, pero ello no implicaba pronunciamiento alguno sobre el alcance posterior de la competencia de los órganos jurisdiccionales y del propio Tribunal Constitucional, para recursos interpuestos a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

En realidad, el Tribunal Constitucional lo que estaba analizando era cómo aplicar el Derecho transitorio a los procesos judiciales nacidos con anterioridad pero pendientes en aquel momento, y a eso se limita el razonamiento del Tribunal Constitucional, por lo que extrapolar consecuencias o razonamientos a un ámbito diferente, como es el de la propia competencia del Tribunal Constitucional para conocer de recursos contra Normas Forales fiscales, es una clara extralimitación, que no se cohonesta adecuadamente con las reglas de la más elemental y rigurosa hermenéutica jurídica.

3º) Y además esto nos lleva a la cuestión de la competencia para delimitar la propia competencia del Tribunal Constitucional, lo cual es competencia exclusiva de ese Tribunal, y por lo tanto, ámbito invulnerable para el resto de poderes públicos, y en particular, para los órganos de la jurisdicción.

En efecto, el artículo 4.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que "en ningún caso se podrá promover cuestión de jurisdicción o competencia al Tribunal Constitucional. El Tribunal Constitucional delimitará el ámbito de su jurisdicción y adoptará cuantas medidas sean necesarias para preservarla, incluyendo la declaración de nulidad de aquellos actos o resoluciones que la menoscaben; asimismo podrá apreciar de oficio o a instancia de parte su competencia o incompetencia". Como vemos, la competencia para determinar el alcance de su jurisdicción es exclusiva del Tribunal Constitucional, y por tanto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco carece de la misma para decidir cuál es el alcance objetivo de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, sin invadir un ámbito que el legislador orgánico ha reservado al Tribunal Constitucional.

4º) Pero además, hay dos elementos del razonamiento del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que no podemos compartir desde un punto de vista del análisis lógico-racional. Por un lado, la integración del concepto Norma Foral fiscal que utiliza el articulado de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, con el de Normas Forales reguladoras de los tributos concertados que aparece en varios pasajes del preámbulo no nos lleva a las mismas conclusiones que a la Sala, porque no entendemos a comprender de dónde surge la visión reduccionista del concepto de norma reguladora de los tributos concertados, en el sentido, de norma sustantiva de cada tributo, teniendo presente que la regulación de los tributos concertados incorpora normas sustantivas y formales o de procedimiento, como ya hemos razonado con anterioridad.

De hecho, el propio Concierto Económico, cuando establece limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos en relación con determinados impuestos, como por ejemplo, los que son objeto de armonización a nivel de la Unión Europea, como el Impuesto sobre el Valor Añadido o los Impuestos Especiales de Fabricación, precisa que las instituciones forales deben aplicar en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en territorio de régimen común, con lo que el propio Concierto Económico están siendo consciente de que los tributos concertados tienen dos perspectivas de regulación, la sustantiva y la formal.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está obviando esta regulación y entendiendo que las normas de los tributos concertados son sólo las sustantivas, o en el peor de los casos, que dependiendo de cuál sea la técnica legislativa seguida por las Juntas Generales, el alcance de la competencia del Tribunal Constitucional va a ser diferente, ya que si en vez de agrupar las normas formales comunes a varios tributos concertados en una única disposición (la Norma Foral General Tributaria), se regulan en la Norma Foral propia de cada tributo, lo cual sería otra técnica normativa válida, si bien con una peor valoración sistemática, ello implicaría un diferente órgano juzgador de la regulación, y eso no es consistente con un sistema de atribución objetiva de la competencia como el que impera en nuestro ordenamiento.

Pero además, en segundo lugar, el concepto de Norma Foral fiscal es claro que debe partir de su conceptualización en el ordenamiento, y así como es evidente que el concepto de Norma Foral se puede fácilmente apreciar en base al órgano del que proviene o a su forma de aprobación, el concepto fiscal que se adhiere a la misma, tiene una indudable relación con el Concierto Económico, y con la atribución de competencia a las Juntas Generales de los Territorios Históricos y a sus Diputaciones Forales para regular el régimen tributario de cada uno de ellos, con lo que el apelativo fiscal hace referencia al mismo ámbito del régimen tributario establecido en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el artículo 1 del Concierto Económico, lo que supone una

interpretación conforme con las normas del bloque de la constitucionalidad en el que se integra el precepto, teniendo presente que lo que sí deja claro la exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, es que viene a colmar un déficit de protección jurisdiccional de las Normas Forales que encarnan el ejercicio de los derechos históricos derivados del Concierto Económico, entre las que, como hemos visto, no sólo se encuentran las Normas Forales reguladoras de cada uno de los tributos, sino también la propia Norma Foral General Tributaria.

5º) Y en último extremo, hay que tener presente que las normas jurídicas deben interpretarse conforme a la finalidad con la que se aprueban, y a estos efectos, es muy significativo el análisis que ha realizado el Consejo General del Poder Judicial en su informe preceptivo sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica del Poder Judicial que se ha remitido por parte del Gobierno en 2014.

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, carece de informe del Consejo General del Poder Judicial en su proceso de elaboración porque no fue un Proyecto de Ley aprobado por el Gobierno sino una Proposición de Ley remitida por el Parlamento Vasco, a donde a su vez había llegado desde las Juntas Generales de Bizkaia tras presentar en este sentido una iniciativa la Diputación Foral de Bizkaia, y por lo tanto, no tuvo ocasión de pronunciarse sobre la modificación operada en la Ley Orgánica del Poder Judicial por esa Ley Orgánica.

Ahora bien, ahora que sí ha tenido ocasión de enjuiciar el Anteproyecto de una nueva Ley Orgánica del Poder Judicial, que incluye todo el articulado de la misma, no ha dejado pasar la oportunidad para analizar el alcance de la atribución al Tribunal Constitucional de la competencia para enjuiciar Normas Forales en estos términos:

*"El artículo 75 trata del orden contencioso-administrativo. El párrafo segundo mantiene la exclusión del conocimiento de este orden jurisdiccional de los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Araba, Gipuzkoa y Bizkaia, que se introdujo por Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. Dado que la reforma del artículo 9 por la LO 1/2010 citada, en consonancia con la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), se limitó a reservar a este último el control jurisdiccional de las normas fiscales vascas, sería conveniente completar dicha reserva con las materias que, según la STC 76/1988, forman parte de lo que el Tribunal Constitucional denominó "núcleo intangible de foralidad". Siendo el fundamento de aquellas reformas proteger debidamente el mencionado núcleo, es oportuno corregir la indebida restricción de su control por la jurisdicción constitucional, introduciendo en el artículo 75 ALOPJ no solo la materia fiscal sino, también, la organización y régimen de funcionamiento de las instituciones de cada Territorio Histórico y carreteras y caminos, de conformidad con el artículo 37.3 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Esta modificación tendría que llevarse, igualmente a la LJCA y a la LOTIC a través de las Correspondientes Disposiciones finales del LOPJ".*



Vemos que la óptica que adopta el Consejo General del Poder Judicial en su informe de 27 de junio de 2014 es la diametralmente opuesta a la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, precisamente porque no se pone a restringir las Normas Forales fiscales que son objeto de enjuiciamiento por parte del Tribunal Constitucional, sino que propone su ampliación a todas las Normas Forales reguladoras de materias que conforman el núcleo intangible de la foralidad, calificando incluso de “indebida” la restricción a las Normas Forales fiscales que realizó la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

En resumen, entendemos que la doctrina que ha acuñado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no resuelve adecuadamente el encaje de la competencia del Tribunal Constitucional como consecuencia de la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que entendemos que abarca igualmente el enjuiciamiento de la Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico, teniendo presente además que la competencia del Tribunal Constitucional se establece en base a criterios objetivos y materiales, y además, que es el propio Tribunal Constitucional el único que tiene competencia para pronunciarse y delimitar el alcance de su propia competencia.

No obstante, lo cierto es que en el momento presente, y hasta que algún recurso pueda llegar al Tribunal Constitucional o al Tribunal Supremo planteando la cuestión de la competencia para enjuiciar la Norma Foral General Tributaria, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha establecido una clara doctrina al respecto y está resolviendo en consecuencia, si bien, realmente no se está atreviendo a anular disposiciones que forman parte de la Norma Foral General Tributaria, sino que está adoptando una posición mucho menos defendible, puesto que decide inaplicar la Norma Foral General Tributaria y aplicar el precepto correspondiente de la Ley General Tributaria, sin declarar la nulidad de la primera, lo cual no tiene encaje en nuestro sistema de revisión judicial de actos administrativos.

Aunque por razón de la cuantía será difícil que las sentencias en este tipo de recursos sean susceptibles de recurso de casación, lo cierto es que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco está produciendo, en mi opinión, una quiebra de las normas de competencia, y en consecuencia, está vulnerando el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías, en relación específica a la vulneración al derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, lo que puede abrir la vía para suscitar un incidente de nulidad de actuaciones de los regulados en el artículo 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y en su caso, el oportuno recurso de amparo constitucional ante el Tribunal Constitucional.

De todas formas, la cuestión más importante por la que hemos analizado en este trabajo el enjuiciamiento de las Normas Forales y la reserva del mismo ante el Tribunal Constitucional después de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial es para contextualizar adecuadamente la conflictividad judicial en torno al Concierto Económico y a las Normas Forales fiscales que se ha producido entre 1981 y 2010.

El déficit de protección jurisdiccional de las Normas Forales se ha manifestado, fundamentalmente, en dos ámbitos: por un lado, el de los sujetos legitimados para impugnar las Normas Forales; y por otro lado, el alcance y los parámetros del enjuiciamiento a realizar por parte de los órganos encargados del mismo.

Desde el primer punto de vista, ya hemos visto que la Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional restringen de manera importante el listado de sujetos legitimados para impugnar las leyes y disposiciones con fuerza de ley ante el Tribunal Constitucional, puesto que solamente pueden hacerlo el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta Diputados o cincuenta Senadores, tal y como dispone el artículo 32 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional por remisión de la disposición adicional quinta de la misma.

Sin embargo, ante la jurisdicción contencioso-administrativa pueden presentar recursos cualesquiera personas que acrediten un interés legítimo, y precisamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido entendiendo de una manera muy amplia el presupuesto de la legitimación, aplicando de una manera intensiva el principio *pro actione*, y habiendo asumido que, por ejemplo, las Comunidades Autónomas limítrofes a la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentran legitimadas activamente para recurrir Normas Forales, lo mismo que determinadas instituciones sociolaborales de las mismas, como federaciones de empresarios o sindicatos de trabajadores.

Puede ser que no hubiera debido reconocerse con tal amplitud la legitimación *ad causam* en estos supuestos, como había hecho el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en primera instancia, que inadmitía los recursos por falta de legitimación, máxime cuando la conexión entre sus intereses legítimos y los preceptos impugnados puede calificarse como indirecta, ya que ni las Normas Forales les resultan aplicables ni ha quedado demostrado en ningún procedimiento cómo se han visto afectadas las competencias de las instituciones recurrentes por la aplicación de las Normas Forales, pero lo cierto es que el Tribunal Supremo estableció una doctrina tan amplia que posibilitó que la conflictividad judicial en torno a las Normas Forales se disparara de forma

exponencial, con la gran afectación a la seguridad jurídica del sistema que de ello se deriva.

Y por otro lado, la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional ha precisado que el control de las Normas Forales fiscales que compete a ese Tribunal debe realizarse bajo los parámetros establecidos en el artículo 28 de la Ley Orgánica, que preceptúa que *“para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas”*.

En este ámbito, los órganos judiciales, por su parte, pueden enjuiciar desde una perspectiva mucho más amplia la adecuación a derecho de las disposiciones sobre las que despliegan su actividad judicial, planteándose cuestiones relativas al procedimiento de elaboración de las disposiciones y demás principios que afectan a los reglamentos, aunque ya hemos visto que el Tribunal Supremo había entendido que las Normas Forales no tenían el carácter estricto de disposiciones reglamentarias, y por tanto, no le resultaban de aplicación todos los elementos que se aplican a los reglamentos.

La restricción en cuanto a la legitimación para recurrir y al alcance de los recursos elimina el déficit de protección jurisdiccional de las Normas Forales, que ahora han quedado en la situación más adecuada de conformidad con su naturaleza jurídica y, sobre todo, con el ámbito material del que se ocupan<sup>45</sup>.

Pero la situación anterior dio lugar a que se utilizaran los tribunales de justicia con una finalidad más propia de la lucha política que del análisis jurídico y la depuración del ordenamiento jurídico que corresponde a su función, y a que se alcanzara un nivel de conflictividad en torno a las Normas Forales difícilmente sostenible en el medio y largo plazo, y absolutamente incompatible con la seguridad jurídica que tienen que ofrecer las disposiciones tributarias.

---

<sup>45</sup> SERRANO entiende, en cualquier caso, que la reserva al Tribunal Constitucional de la competencia para enjuiciar las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos no soluciona una de las cuestiones más relevantes a las que se ha enfrentado el Concierto Económico, como es la relativa a su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales, lo cual, en su opinión, resta un cierto valor a la sensación de superación de los conflictos jurídicos con el Derecho europeo que algunos han extraído de esta regulación. Tiene razón en concluir que esta reforma no hace inmunes a las Normas Forales respecto a los posibles reproches a su compatibilidad con las normas europeas de ayudas estatales, pero no creo que de ello debamos plantearnos minusvalorar su importancia en la medida en que las Normas Forales no pasan a estar en una situación diferente a las de las Leyes estatales en relación con esta cuestión, y la única pretensión válida en Derecho de la reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional era equiparar el tratamiento tributario de unas y otras normas, sin ir más allá. Su planteamiento se recoge en SERRANO GAZTELUURRUTIA, S. **El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario: la judicialización de las normas forales tributarias en el ámbito jurídico europeo. Situación vigente (ayudas de Estado) y perspectivas de futuro**, Premio Jesús María de Leizaola 2011, Instituto Vasco de Administración Pública, Onati, 2012.

Para hacernos una idea de la situación generada, repasamos a continuación las disposiciones del Territorio Histórico de Bizkaia sobre fiscalidad directa que han sido objeto de impugnación ante los tribunales ordinarios, y los diferentes recursos interpuestos contra las mismas.

La primera Norma Foral que fue objeto de un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco fue la Norma Foral 8/1988, de 7 de julio, de Incentivos Fiscales a la Inversión. En este caso, el recurso fue interpuesto por el Abogado del Estado (recurso 1595/88), se basaba en cuestiones de Derecho interno por presunta vulneración de las normas de armonización previstas en el Concierto Económico y fue desestimado por sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 17 de mayo de 1991.

El Abogado del Estado presentó recurso de apelación ante el Tribunal Supremo (recurso 12703/91) que, como hemos analizado con anterioridad, fue estimado por medio de sentencia de 7 de febrero de 1998 y en su consecuencia, anulada la Norma Foral, habiéndose producido una mutación en los términos del debate procesal porque pese a que las discusiones se centraron en la interpretación de las reglas de armonización del Concierto Económico, es cierto que se cruzó por el camino el expediente de la Comisión Europea sobre estas Normas Forales que dio lugar a la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, con la declaración de las medidas como ayudas de Estado por no respetar la libertad de establecimiento de las empresas de los demás Estados miembros de la Unión Europea, y la solución final del Tribunal Supremo partió de asumir la Decisión de la Comisión y entender que las vulneraciones del Derecho de la Unión Europea implicaban el menoscabo de las reglas de armonización del Concierto Económico, como también hemos comentado.

Volveremos posteriormente a destacar la importancia de esta Decisión de la Comisión Europea y de sus consecuencias en relación con los principios vertebradores de la compatibilidad del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco con el Derecho de la Unión Europea. En este primer recurso, el Abogado del Estado había solicitado la suspensión cautelar de la vigencia de la normativa impugnada, pero posteriormente él mismo desistió de su pretensión de suspensión cautelar.

La segunda Norma Foral que fue objeto de recurso, también por parte del Abogado del Estado, fue la Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1991 (recurso 417/91). En este caso, el recurso se dirigió, fundamentalmente, a discutir la actualización de balances aprobada

por medio de esa disposición en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, por entender vulneradas las normas de armonización del Concierto Económico sobre menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y por apartarse indebidamente del régimen establecido en la Ley General Tributaria en materia de aplazamientos e intereses, e incluso por vulneración de determinadas normas contables.

En este recurso, el Abogado del Estado solicitó la suspensión cautelar de la norma, suspensión que fue desestimada por Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 24 de mayo de 1991 al no apreciarse los perjuicios de imposible o difícil reparación que son el fundamento de la justicia cautelar, Auto frente al que el Abogado del Estado acudió al Tribunal Supremo en apelación (recurso 437/92), pero sin que el Tribunal Supremo estimara tampoco su pretensión cautelar, que desestimó mediante Auto de 11 de julio de 1994 al no haber considerado fundamentado el recurso en este punto.

En cuanto al fondo de la controversia, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentencia de 21 de octubre de 1993 desestima en lo fundamental el recurso, excepto en lo relativo a un aspecto marginal del sometimiento a retención de los pagarés forales previstos en esa Norma Foral, puesto que entiende que se vulnera la regla de armonización que obliga a someter a idénticos tipos de retención a los activos financieros. La Administración del Estado no recurrió la sentencia, pero sí lo hizo la Diputación Foral de Bizkaia en casación ante el Tribunal Supremo en el punto en el que se había estimado parcialmente el recurso (recurso 6858/95), pero de este recurso de casación desistió antes de que hubiera una sentencia como consecuencia de la paz fiscal de 18 de enero de 2000, lo que produjo la firmeza de la sentencia de instancia.

En cualquier caso, en este recurso, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dejó claro que no se habían vulnerado ninguna de las normas de armonización del Concierto Económico (con excepción del no sometimiento a retención de los pagarés forales) y que la regulación de la actualización de balances que habían realizado los Territorios Históricos, sin someter a gravamen alguno esa actualización, al contrario de lo que se hizo en territorio común, no implicaba ningún tipo de vulneración de las normas de armonización previstas en el Concierto Económico.

La siguiente Norma Foral que fue objeto de recurso por parte del Abogado del Estado fue la Norma Foral 3/1991, de 21 de marzo, por la que se adapta la normativa del sistema tributario vizcaíno a la modificación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco (recurso 1002/91), reiterando aquí también la petición de suspensión cautelar de vigencia de la Norma Foral, pretensión desestimada por Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 10 de septiembre de 1992.

En este recurso, la Administración General del Estado combatía la Norma Foral porque suponía la adaptación de la regulación del Impuesto sobre Sociedades al cambio de puntos de conexión que dieron paso al modelo de volumen de operaciones en lugar de la de cifra relativa negocios del Concierto de 1981, y en la medida en que eso suponía modificar el ámbito de aplicación tanto de la Norma Foral de incentivos fiscales a la inversión de 1988 como de la actualización de balances de la Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre, a la que acabamos de aludir. El Abogado del Estado, recurría por remisión esta nueva Norma Foral al tener recurridas las otras dos disposiciones.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó por medio de sentencia de 15 de septiembre de 1993 el recurso interpuesto, negando que existiera en la disposición controvertida exceso respecto a las normas de armonización del Concierto Económico, y el Abogado del Estado acudió en casación ante el Tribunal Supremo (recurso 2422/94), viendo desestimadas en lo sustancial sus pretensiones por medio de sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1996.

Esta sentencia no desestimó completamente el recurso en la medida en que una de las vulneraciones del Concierto Económico que denunciaba el Abogado del Estado era que el artículo 3 de aquella Norma Foral no circunscribía la aplicación de la normativa foral a los contribuyentes con domicilio fiscal en el País Vasco que no realizasen en territorio común más del 75 por 100 de sus operaciones, cuando superaban un determinado volumen de operaciones, lo que era imperativo conforme a los criterios establecidos en el Concierto Económico.

La cuarta Norma Foral que fue objeto de impugnación por parte de la Administración General del Estado fue la Norma Foral 9/1992, de 23 de junio, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (recurso 2508/92), norma por medio de la que las Juntas Generales trasponían al ordenamiento foral la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices de Estados miembros diferentes, conocida como Directiva matriz-filial, de la que nos ocuparemos en el apartado siguiente al tratar de la armonización fiscal dentro de la Unión Europea.

El Abogado del Estado defendía que las instituciones forales no eran competentes para trasponer una Directiva de la Unión Europea en materia de fiscalidad, así como que se vulneraban normas de armonización del Concierto Económico generando una situación de desigualdad entre los diferentes contribuyentes. En este caso, el Abogado del Estado ya no solicitó la suspensión cautelar de la vigencia de la Norma Foral recurrida.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó el recurso por medio de sentencia de 11 de mayo de 1994, defendiendo la competencia natural de los Territorios Históricos para trasponer el Derecho de la Unión Europea en su ámbito competencial, como ya había sentado la doctrina del Tribunal Constitucional, e insistiendo en que el desarrollo de las competencias normativas del Concierto Económico, mientras no se excedan sus límites, no implica un tratamiento contrario al principio de igualdad.

El Abogado del Estado recurrió esta sentencia en casación ante el Tribunal Supremo (recurso 2301/95), quien, por sentencia de 4 de diciembre de 1999, estimó el recurso y anuló un precepto de la Norma Foral enjuiciada en la medida en que, a su juicio, se había vulnerado una norma de armonización del Concierto Económico porque se establecían tipos de retención diferentes a los de territorio común, cuando el Concierto Económico impide que en materia de rendimientos de capital mobiliario se establezcan tipos de retención diferentes.

El quinto supuesto en el que el Abogado del Estado recurrió una Norma Foral tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia fue el caso de la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1993 (recurso 1160/93). En este caso, eran varias las cuestiones que se recurrían por parte del Abogado del Estado, desde materias relativas a retribuciones de funcionarios, a cuestiones relativas al tratamiento fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, la regulación de aplazamientos de pago excepcionales y una habilitación al Director General de Hacienda para modificar el tipo de interés de demora.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por medio de sentencia de 16 de marzo de 1995 estimó parcialmente el recurso, admitiendo la impugnación relativa a las retribuciones de los funcionarios (asunto no tributario) y al interés de demora, porque el Tribunal Constitucional ya había establecido que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco no permite modificar el tipo de interés de demora, que es único para todo el Estado, pero declarando la conformidad a derecho del resto de modificaciones tributarias, incluidas las de los aplazamientos excepcionales.

Tanto la Diputación Foral de Bizkaia como las Juntas Generales de Bizkaia y el Abogado del Estado recurrieron en casación esa sentencia (recurso 3711/95), cada uno por la parte de sus pretensiones que no había resultado victoriosa en la sentencia, pero no llegó a haber un pronunciamiento del Tribunal Supremo porque todas las partes desistieron de los recursos como consecuencia de la paz fiscal de 18 de enero de 2000.

La sexta Norma Foral recurrida supone un cambio de tendencia, porque en este caso abre una vía que no se había recorrido hasta entonces, la de la interposición de

recursos por entidades distintas a la Administración del Estado, y va a estar llamada a tener un protagonismo muy especial en nuestro análisis porque en el seno de uno de los recursos interpuestos contra la misma se produjo la primera cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al encaje del Concierto Económico en el Derecho de la Unión Europea.

La Norma Foral a la que estamos haciendo referencia es la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica, entre las que se encontraba la exención temporal durante diez años del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación (vacaciones fiscales), y en esta ocasión no solamente nos encontramos con un recurso por parte del Abogado del Estado (recurso 2671/93) sino también con el primer recurso directo de la Comunidad Autónoma de La Rioja contra una Norma Foral tributaria (recurso 2684/93).

Por vez primera, como decimos, ya no solamente es el Abogado del Estado el que recurre una Norma Foral tributaria, sino que también lo hace una institución de una Comunidad Autónoma limítrofe, con dudas en un primer momento sobre su legitimación para recurrir Normas Forales, pero abriendo una senda que haría en la primera década del siglo XXI que las instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes con la Comunidad Autónoma del País Vasco adoptaran el protagonismo principal en los recursos judiciales contra la normativa foral, después de que la Administración del Estado dejara de desempeñar ese papel tras la firma de la paz fiscal de 18 de enero de 2000 y la renovación del Concierto Económico de 2002.

Los dos recursos contencioso-administrativos interpuestos frente a la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica van a tener una importancia singular: el de la Administración del Estado por dar lugar a la primera cuestión prejudicial que se presentó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea; y el de la Comunidad Autónoma de La Rioja por sentar las bases para el reconocimiento de la legitimación activa a las entidades de las Comunidades Autónomas limítrofes para recurrir disposiciones normativas generales tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El recurso de la Administración del Estado plantea, por vez primera, la posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de los preceptos de la Norma Foral, en la medida en que se hace eco de la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, que había considerado que las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988 no eran conformes con el Derecho de la Unión Europea por suponer una restricción a la libertad de establecimiento regulada en el artículo 52 del Tratado de la Comunidad



Europea (hoy artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y, en consecuencia, implicar una ayuda estatal a los efectos de lo previsto en el artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea (hoy artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), al no poder aplicarlas los contribuyentes no residentes que operasen por mediación de establecimiento permanente en los Territorios Históricos vascos.

La Comisión Europea había considerado solventado el expediente y eliminada la contradicción con el ordenamiento de la Unión Europea como consecuencia de la aprobación de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que estableció un mecanismo de compensación para esos contribuyentes no residentes, de forma que se eliminase la restricción a la libertad de establecimiento.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se cuestiona cómo debe interpretarse el Derecho de la Unión Europea y tras consultar a las partes y al Ministerio Fiscal, decide plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que dilucidara si la normativa foral que era objeto de impugnación en el procedimiento principal implicaba una contradicción con el artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, así como con lo dispuesto en el artículo 92 del mismo Tratado (asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97).

En las observaciones presentada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Ministerio Fiscal, representado por la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, entendía que la normativa foral cuestionada era contraria a los dos preceptos mencionados, mientras que la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea presentaba observaciones en representación del Reino de España en sentido contrario ante el Tribunal, afirmando que las normas vascas eran disposiciones generales y que la propia Comisión Europea había admitido la conformidad al Derecho de la Unión Europea del régimen foral tras la aprobación de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, mencionada.

Este procedimiento prejudicial, como luego veremos, dio paso a las conclusiones del Abogado General Saggio, de 1 de julio de 1999, donde el Abogado General se alineaba con la tesis del Ministerio Fiscal, pero ya no desde la perspectiva de la restricción a la libertad de establecimiento sino desde la disciplina europea de ayudas estatales, al entender que cualquier diferencia de tributación regional dentro de un Estado miembro incurre en la nota de selectividad que caracteriza a las ayudas estatales.

Un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea siguiendo esta propuesta del Abogado General hubiera supuesto un serio contratiempo para la

autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a los Territorios Históricos por cuanto hubiera convertido al régimen de Concierto Económico en intrínsecamente contrario al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, lo que fue la razón principal para que las Administraciones central y vascas desactivaran la controversia y los frentes judiciales abiertos por la Administración del Estado en el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, que dio lugar a la denominada "paz fiscal".

Este desistimiento de la Administración del Estado en su recurso llevó a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea archivara la cuestión prejudicial sin sentencia, como luego analizaremos con mucho mayor detalle, y a que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco diera por concluido el procedimiento sin resolver el recurso.

Pero el acuerdo entre Administraciones no se extendió a las de las Comunidades Autónomas limítrofes, lo que trajo como consecuencia que esos recursos siguieran vivos, y dieran lugar a pronunciamientos conflictivos en los años siguientes, abriendo una segunda etapa claramente diferenciada en la judicialización del Concierto Económico.

El recurso de la Comunidad Autónoma de La Rioja fue el que inició la senda, porque pretendía la nulidad de las disposiciones de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, pero también la suspensión cautelar de su vigencia en tanto que se tramitaba el correspondiente recurso.

En lo que a los argumentos impugnatorios se refiere, la Comunidad Autónoma de La Rioja simultaneó la defensa de que la Norma Foral no respetaba el principio de solidaridad ni el de unidad de mercado establecidos en la Constitución, sin que hiciera ningún esfuerzo por descender al análisis de las normas de armonización del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la alegación de que las disposiciones controvertidas implicaban ayudas estatales en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que se habían puesto en vigor sin la preceptiva autorización de la Comisión Europea prevista en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y por lo tanto, que debían ser anuladas. La Comunidad Autónoma de La Rioja, aquí, invocando la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, olvida el aspecto de la restricción a la libertad de establecimiento y centra su análisis en el mucho más potente ámbito de las ayudas estatales, sobre todo, por las consecuencias que se derivan del mismo.

La petición de suspensión cautelar fue rechazada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por medio de Auto de 18 de noviembre de 1993, que fue recurrido

en casación ante el Tribunal Supremo por la Comunidad Autónoma de La Rioja (recurso 2430/94), que también sería desestimado por medio de Auto de 4 de mayo de 1995.

Ahora bien, en este recurso, las instituciones vascas se opusieron a que se reconociera legitimación activa a la Comunidad Autónoma de La Rioja para impugnar la Norma Foral en la medida en que entendían que no se veía afectaba en absoluto en sus intereses legítimos por la disposición cuestionada, planteamiento que obtuvo en un primer momento el aval del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que admitió por Auto de 15 de julio de 1994 la falta de legitimación activa del recurrente.

La Comunidad Autónoma de La Rioja no se conformó con esa negativa judicial y planteó el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo sobre esta cuestión (recurso 1320/95), que esta vez fue estimado por medio de sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2000, en la que el Tribunal Supremo entiende que la valoración de la concurrencia de legitimación *ad causam* en la institución recurrente no puede valorarse en un ámbito como el de las cuestiones previas, donde se había planteado por parte de las instituciones vascas, por estar íntimamente ligado con el fondo del asunto.

De esta forma, el Tribunal Supremo ordena la retroacción del procedimiento y que el mismo siguiera su curso, sin perjuicio de que el análisis de la legitimación *ad causam* de la Comunidad Autónoma de La Rioja debía dilucidarse en la propia sentencia al analizar el fondo del asunto.

El 28 de junio de 2002 el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resolvía sobre el fondo del asunto y aceptaba la legitimación de la entidad recurrente, partiendo de las consideraciones realizadas al respecto por la doctrina del Tribunal Supremo, a la vez que estimaba parcialmente el recurso al considerar contrario a derecho exclusivamente el contenido del artículo 14 de la Norma Foral, la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, por entender que suponía una exoneración tal del deber de contribuir que implicaba menoscabo de las condiciones de competencia empresarial, y por tanto, vulneración de la norma de armonización que al respecto establecía el Concierto Económico.

Es de destacar que esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco rechazaba, sin embargo, la vulneración de los demás preceptos constitucionales que había invocado la Comunidad Autónoma de La Rioja y omitía cualquier análisis de la perspectiva de la adecuación al Derecho de la Unión Europea de la normativa foral controvertida.

Las instituciones forales recurrirían esta sentencia ante el Tribunal Supremo en casación (recurso 5647/02 en el caso de la Diputación Foral de Bizkaia), y el Tribunal Supremo desestimaría los recursos por medio de sentencia de 24 de junio de 2008.

Dos eran los motivos de impugnación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco: por un lado, la falta de legitimación de la Comunidad Autónoma para recurrir la Norma Foral; y por otro lado, la incorrecta apreciación de que el artículo 14 de la Norma Foral vulneraba las normas de armonización del Concierto Económico.

En cuanto al primero de los motivos, el Tribunal Supremo despacha la controversia haciendo referencia a que el Tribunal Constitucional había reconocido legitimación para recurrir ante ese órgano constitucional la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, anteriormente mencionada, con lo que entiende que la titularidad de competencias de ordenación económica por parte de la Comunidad Autónoma de La Rioja le es suficiente para considerarla legitimada para recurrir Normas Forales tributarias, lo cual no deja de ser, en nuestra opinión, una apreciación de un formalismo excesivo.

Y por lo que hace al fondo de la cuestión, el Tribunal Supremo ratifica los argumentos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco pero además añade la perspectiva que ya había adoptado el propio Tribunal Supremo al analizar la Norma Foral de incentivos fiscales a la inversión de 1988 y la de que la Comisión Europea había considerado ese incentivo como una ayuda estatal incompatible con el mercado interior, y en consecuencia, los poderes públicos de los Estados miembros debían garantizar su expulsión del ordenamiento jurídico, pese a que la Decisión de la Comisión no hubiera adquirido firmeza en aquel momento.

Estos procedimientos judiciales respecto a la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica, marcan claros puntos de inflexión en la evolución de la conflictividad judicial en torno al Concierto Económico.

La siguiente Norma Foral recurrida, esta vez sólo por la Administración del Estado, es la Norma Foral 9/1994, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para 1995 (recurso 996/95), en la que el Territorio Histórico de Bizkaia había modificado el tratamiento de la eliminación de la doble imposición de los dividendos percibidos por una entidad matriz.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estima parcialmente el recurso por medio de sentencia de 26 de marzo de 1998, siguiendo en gran medida el precedente de la Norma Foral de 1992 de adaptación a las Directivas comunitarias, y aunque la

Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 5472/98), el mismo no llegaría a producir una sentencia por el desistimiento de la Diputación Foral como consecuencia de la paz fiscal de 18 de enero de 2000.

La Norma Foral 1/1995, de 24 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica, también sería objeto de impugnación por parte de la Administración del Estado (recurso 2066/95), pero su recurso sería desestimado por sentencia de 12 de febrero de 1998, en la medida en que en este caso no se producía una reducción de la carga tributaria de la intensidad que la derivada de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de la Norma Foral de 1993.

La Administración del Estado presentaría recurso de casación ante el Tribunal Supremo contra esta sentencia (recurso 3501/98), pero tampoco sería objeto de resolución tal recurso por desistimiento del recurrente en aplicación del acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000.

Y otra Norma Foral que también sería recurrida exclusivamente por el Abogado del Estado sería la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de régimen fiscal de fundaciones y asociaciones de utilidad pública y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (recurso 982/96), recurso que sería íntegramente desestimado por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencia de 3 de diciembre de 1999, que no sería objeto de recurso de casación por parte de la Administración del Estado como consecuencia igualmente de la paz fiscal de 18 de enero de 2000.

Estos tres recursos de los que acabamos de dar cuenta solamente se interpusieron por la Administración del Estado porque aunque la Comunidad Autónoma de La Rioja había recurrido la Norma Foral de 1993, en aquellos momentos todavía no se había despejado la cuestión de su legitimación activa, puesto que de hecho el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no se la había reconocido, y no sería hasta más adelante cuando el Tribunal Supremo cambiaría el paradigma en este aspecto, tal y como hemos comentado.

La Norma Foral que ha concitado mayor número de recursos por parte de otras entidades ha sido la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Como ya hemos mencionado al describir el desarrollo histórico del régimen de Concerto Económico, la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, supuso el primer ejercicio de autonomía normativa en ese gravamen de carácter general, es decir, superando incentivos concretos en determinados aspectos o normas coyunturales

como las que se habían aprobado en los años anteriores. La Norma Foral de 1996 supone una reforma integral del Impuesto sobre Sociedades y la introducción de importantes diferencias que no existían en territorio común, ejercitando la autonomía reconocida en el Concierto Económico.

Frente a esta Norma Foral se interpusieron seis recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, poniendo de manifiesto tanto la importancia de la regulación aprobada como el desarrollo de una estrategia de acoso judicial al ejercicio de la autonomía normativa que suponen las Normas Forales tributarias en ejecución del Concierto Económico que se había extendido a entidades de Comunidades Autónomas limítrofes después de las primeras incursiones que había realizado la Comunidad Autónoma de La Rioja.

La Administración del Estado presentó un recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (recurso 3749/96), que se basaba en la impugnación de diversos preceptos de la Norma Foral por extralimitarse, en su opinión, de las normas de armonización del Concierto Económico, y sin que existieran referencias al Derecho de la Unión Europea en este recurso.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó íntegramente el recurso por medio de sentencia de 27 de septiembre de 1999, frente a la que el Abogado del Estado interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 8833/99), que también fue objeto de desistimiento como consecuencia de la paz fiscal de 18 de enero de 2000.

Pero además de la Administración General del Estado, otras cinco instituciones de Comunidades Autónomas limítrofes con la Comunidad Autónoma del País Vasco recurrieron el contenido de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de 1996, algunas en su integridad, y otras haciendo referencia a preceptos concretos.

Por un lado, la Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso un recurso (recurso 3696/96), en el que insistía en la petición de adopción de medidas cautelares, que fue desestimada por Auto de 24 de octubre de 1996, y que fue inadmitido por falta de legitimación activa por medio de otro Auto de 7 de abril de 1998.

Contra esta decisión del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, la Comunidad Autónoma de La Rioja se alzó en casación ante el Tribunal Supremo (recurso 105981/98), lo mismo que ya había hecho en relación con el recurso respecto a la Norma Foral de 1993, obteniendo un pronunciamiento favorable del Tribunal Supremo por medio de sentencia de 26 de julio de 2003.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco reanudaría la tramitación del recurso y acabaría decidiendo el proceso por medio de sentencia de 2 de noviembre de 2004, en la que desestimaría todas las pretensiones de la parte recurrente, confirmando la legalidad de la Norma Foral, con excepción de lo dispuesto en el artículo 26 de la misma, que recogía una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación durante cuatro ejercicios (minivacaciones fiscales), que, por otro lado, ya había sido anulada en una sentencia anterior por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, siguiendo la argumentación relativa a la exoneración intensa de la obligación de contribuir que implicaba, como había hecho en su momento con el artículo 14 de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio.

La Comunidad Autónoma de La Rioja recurrió en casación ante el Tribunal Supremo esa sentencia (recurso 2577/05), recurso que fue objeto de integra desestimación por parte de la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2011, tanto en lo relativo a la impugnación general del contenido completo de la Norma Foral como en lo relativo a la mayoría de los preceptos concretos impugnados, con excepción de algunos que habían sido anulados por una sentencia anterior del Tribunal Supremo, a la que aludiremos enseguida, y que, por lo tanto, habían dado lugar a la pérdida sobrevenida del objeto del recurso en lo que a esos preceptos implicaba.

Pero la Comunidad Autónoma de La Rioja no fue la única que recurrió esta Norma Foral, ya que también lo hicieron la Comunidad Autónoma de Cantabria (recurso 3793/96) y la Comunidad Autónoma de Castilla y León (recurso 5060/96). El devenir de ambos recursos no fue similar pese a lo coetáneo de su tramitación, porque en un principio el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco inadmitió el recurso de la Comunidad Autónoma de Cantabria por falta de legitimación activa mediante auto de 23 de abril de 1998, a la vez que rechazaba las alegaciones previas de falta de legitimación activa de la Comunidad Autónoma de Castilla y León el 24 de abril de 1998 al asumir la novedosa doctrina jurisprudencial que se estaba produciendo en aquellos momentos al respecto, pero ambas Comunidades Autónomas habían visto desestimadas sus peticiones de suspensión cautelar de la vigencia de la norma por medio de autos de 30 de noviembre de 1996 y de 27 de abril de 1998 respectivamente.

La Comunidad Autónoma de Cantabria recurrió en casación ante el Tribunal Supremo el auto por el que se le había denegado la legitimación activa para recurrir (recurso 10590/98), lo que daría lugar a que el Tribunal Supremo estimara el recurso y decretara la legitimación activa de la entidad recurrente por medio de resolución de 14 de mayo de 2004.

Las pretensiones sobre el fondo de la Comunidad Autónoma de Cantabria serían resueltas por sentencia de 30 de septiembre de 2005, estimando parcialmente la demanda y reproduciendo el contenido anulatorio de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, dictada en otro de los recursos presentados contra esta Norma Foral, y a la que aludiremos enseguida.

La Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo contra esa sentencia (recurso 7263/05), recurso que ha sido desestimado por sentencia de 2 de junio de 2011 al entender que se ha producido la pérdida sobrevenida del objeto del recurso como consecuencia de que esta sentencia solamente hace referencia a unos preceptos anulados por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Por su parte, las pretensiones sobre el fondo de la Comunidad Autónoma de Castilla y León fueron resueltas por sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de junio de 1999, en sentido desestimatorio de sus pretensiones, al considerar que todos los preceptos impugnados eran conformes a Derecho.

La Comunidad Autónoma de Castilla y León recurrió esa sentencia ante el Tribunal Supremo (recurso 6745/99), que desestimó íntegramente su recurso por medio de sentencia de 20 de diciembre de 2004, en la que confirmaba la inviabilidad de los motivos de casación de la Comunidad Autónoma recurrente.

Pero no solamente los Consejos de Gobierno de esas tres Comunidades Autónomas decidieron recurrir ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, sino que también lo hicieron otras instituciones: la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja (recurso 3747/96) y la Federación de Empresarios de La Rioja (recurso 3753/96).

En el caso de la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja, la cuestión previa de falta de legitimación activa de la misma fue rechazada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por Auto de 22 de abril de 1998 y el fondo del asunto fue resuelto por medio de sentencia de 7 de octubre de 1999, que desestimó el recurso en todos sus puntos, excepto el relativo a la impugnación del artículo 26 de la Norma Foral, que fue anulado por aplicación de la doctrina anterior sobre la Norma Foral de 1988 de incentivos fiscales a la inversión y la relación que había establecido el Tribunal Supremo entre la regla de armonización del Concierto Económico de no limitar la competencia empresarial y la Decisión de 1993 de la Comisión Europea sobre esa misma Norma Foral, argumentos que ya hemos expuesto en casos anteriores.



La Diputación Foral de Bizkaia recurrió ante el Tribunal Supremo en casación esa sentencia (recurso 8648/99), recurso que fue desestimado por sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2004, confirmando exclusivamente la nulidad del artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, a partir de esa relación tan peculiar que había establecido el Tribunal Supremo entre las normas de armonización del Concierto Económico y la Decisión de 1993 de la Comisión Europea, así como por la relación también peculiar que entre los ámbitos de la libertad de establecimiento y de las ayudas estatales había establecido esa Decisión de la Comisión.

Muy diferente fue el resultado final sobre el fondo en el recurso planteado por la Federación de Empresarios de La Rioja, ya que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por auto de 7 de abril de 1998 había desestimado las alegaciones previas formuladas de contrario por la presunta falta de legitimación activa de la entidad recurrente, y por medio de sentencia de 30 de septiembre de 1999 había estimado parcialmente el recurso solamente en lo atinente al artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (minivacaciones fiscales), en los mismos términos que hemos expuesto.

Pero en este caso, el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja (recurso 7893/99) dio lugar a la fundamental sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 que, innovando completamente respecto al análisis realizado hasta entonces, declaró la nulidad de trece preceptos de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades por poder constituir ayudas estatales en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y no haber sido notificadas a la Comisión Europea siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 108 del mismo Tratado, lo que implica que el Tribunal Supremo entiende que incurren en un vicio de nulidad radical.

Así, anula las normas establecidas en los artículos 11 (amortizaciones), 14.2.a) (donativos a sociedades de promoción de empresas), 15.11 (corrección monetaria para calcular las ganancias patrimoniales), 26 (minivacaciones fiscales, ya anulado previamente), 29.1.a) (tipo general de gravamen del 32,5 por 100), 37 (deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos), 39 (deducción por dotación a la reserva especial para inversiones productivas), 40 (deducción por adquisición de valores de renta variable), 45.2.1 (libertad de amortización en caso de convenios colectivos con reparto del empleo), 49 (definición de pequeña y mediana empresa), 53, 54 (régimen especial de los centros de dirección, de coordinación y financieros, ya derogados desde 2000) y 60 (régimen especial de las sociedades de promoción de empresas) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades bajo el argumento de que podrían ser constitutivas de ayudas estatales al ser disposiciones más beneficiosas que las respectivas establecidas en la

normativa del territorio común, y por tanto, entendiendo que la vulneración del Derecho de la Unión Europea implica una transgresión de los límites armonizadores del Concierto Económico.

No vamos a desarrollar más en este punto los aspectos que estableció la mencionada sentencia, porque más adelante tendremos ocasión de analizarlos con todo detalle, pero sí nos parece importante aclarar que en este momento se produce un punto de inflexión importantísimo en la doctrina judicial sobre el Concierto Económico, que trajo como consecuencia un aumento de la conflictividad judicial contra las Normas Forales, aprovechando su déficit de protección jurisdiccional, protagonizado por las instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes.

Esta sentencia del Tribunal Supremo daría pie a la tramitación de un incidente de nulidad de actuaciones por parte de la Diputación Foral de Bizkaia, desestimado por el Tribunal Supremo, así como a la interposición de tres recursos de amparo ante el Tribunal Constitucional, uno por parte del Gobierno Vasco y otros dos por parte de la Diputación Foral de Bizkaia, que fueron también inadmitidos por parte del Tribunal Constitucional.

Asimismo, esta sentencia sirvió para que la Federación de Empresarios de La Rioja comenzara a recurrir disposiciones tributarias forales por el medio acelerado del incidente de ejecución de sentencia, como veremos enseguida.

Antes de que se conociera la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y de que se alcanzara el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, la Administración General del Estado siguió recurriendo algunas de las disposiciones forales en materia tributaria.

Recurriría en este sentido la Norma Foral 5/1996, de 21 de noviembre, sobre Medidas Tributarias (recurso 537/97), sobre el método de eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades y sobre el límite conjunto para determinadas deducciones a practicar sobre la cuota líquida del mencionado gravamen, que sería desestimado por sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de julio de 1998, a su vez recurrida en casación ante el Tribunal Supremo (recurso 9589/98), del que desistió el Abogado del Estado tras la renovación del Concierto Económico de 2002.

También recurriría la Norma Foral 6/1996, de 21 de noviembre, sobre actualización de balances (recurso 536/97), en este caso por haber dispuesto la Norma Foral que podían acogerse a la misma los no residentes que operasen por mediación de establecimiento permanente, y en este punto el Tribunal Superior de Justicia del País

Vasco por medio de sentencia de 25 de mayo de 1998 estimó el recurso por afectar a la competencia exclusiva del Estado que entonces le correspondía sobre no residentes (hasta la reforma de 1997), pero admitiendo la posibilidad de que el País Vasco aprobara actualizaciones de balances siguiendo sus propias normas y decidiendo o no imponer un gravamen de actualización, por formar parte de sus competencias autónomas.

La Administración del Estado presentó recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 8036/98), que fue archivado posteriormente tras el desistimiento de la misma en ejecución de los acuerdos adoptados entre ambas Administraciones para reducir la litigiosidad en torno al régimen de Concierto Económico.

Tres recursos más interpondría todavía la Administración del Estado, a saber: contra la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997 (recurso 938/97), contra la Norma Foral 7/1997, de 26 de junio, de medidas tributarias para 1997 (recurso 4360/97) y contra la Norma Foral 9/1997, de 9 de noviembre, sobre régimen fiscal de cooperativas (recurso 6606/97).

En el caso de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997, el Abogado del Estado recurría el crédito fiscal del 45 por 100 para grandes proyectos de inversión que se establecía en su disposición adicional cuarta por razones de Derecho interno, lo que llevó al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a desestimar el recurso por medio de sentencia de 24 de julio de 1998, frente a la que el Estado interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 10693/98), si bien no llegó a dictarse sentencia en este recurso como consecuencia de la paz fiscal de 2000.

Por lo que se refiere a la Norma Foral de medidas tributarias para 1997, que volvía a modificar la regulación de la eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades y el límite conjunto aplicable a determinadas deducciones de la cuota líquida, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó el recurso por medio de sentencia de 20 de mayo de 1999, recurrida en casación ante el Tribunal Supremo por el Abogado del Estado (recurso 5850/99), recurso inadmitido por Auto del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2001 al no haber cumplido los requisitos procesales de argumentación de los motivos de recurso.

Y en lo que concierne a la Norma Foral sobre régimen fiscal de las cooperativas, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por sentencia de 7 de octubre de 1999 desestimaba el recurso interpuesto, y pese a que el Abogado del Estado inició la vía casacional ante el Tribunal Supremo (recurso 56/2000), sería uno más de los recursos en los

que se produjo el desistimiento de la Administración del Estado como consecuencia de la paz fiscal de 2000.

Recapitulando la situación hasta este momento, la paz fiscal de 2000 puso fin a la enorme litigiosidad que se había producido entre la Administración del Estado y la normativa foral de los Territorios Históricos, éstos asumieron el compromiso de adecuar algunas de sus normas y todas las partes representadas en la Comisión Mixta de Cupo, por el bien de la seguridad jurídica del régimen de Concierto Económico, renunciaban a judicializar de esa manera sus controversias.

Pero las demás instituciones, Comunidades Autónomas limítrofes y algunas de sus instituciones socioeconómicas, no estaban incluidas en ese acuerdo, y el reconocimiento de la legitimidad activa para recurrir Normas Forales, unido a la anulación de trece preceptos de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia del recurso de la Federación de Empresarios de La Rioja por medio de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, alumbraron otro período de gran conflictividad en torno al Concierto Económico, esta vez, sin la participación activa de la Administración del Estado, y con el argumento de las ayudas estatales y el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea en el centro de la controversia.

Ocho disposiciones normativas del Territorio Histórico de Bizkaia serían el objetivo de muchos otros recursos interpuestos, fundamentalmente, por parte de las Comunidades Autónomas de La Rioja y de Castilla y León, por la Federación de Empresarios de La Rioja y por la Unión General de Trabajadores de La Rioja.

Las instituciones forales se vieron en la tesitura de tener que regular nuevamente los preceptos de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades anulados por el Tribunal Supremo, y en consecuencia, se aprobaron una serie de disposiciones.

Por una parte, la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia estableció una regla para regular los efectos de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 en función del principio del devengo, disposición que fue recurrida por la Comunidad Autónoma de La Rioja (recurso 667/05), con solicitud de suspensión cautelar de su vigencia, solicitud rechazada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por medio de Auto de 6 de junio de 2005.

Posteriormente, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resolvería el fondo de la cuestión por medio de sentencia de 14 de enero de 2008, estimando el recurso interpuesto, lo que dio lugar a que la Diputación Foral de Bizkaia presentara recurso de

casación ante el Tribunal Supremo (recurso 1207/08), que sería desestimado por parte del alto tribunal por medio de sentencia de 3 de abril de 2012.

La Federación de Empresarios de La Rioja interpuso un incidente de ejecución de sentencia respecto a esta disposición, que no fue admitido en este punto por medio de Auto de 14 de noviembre de 2005.

Por su parte, la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, dio nueva redacción a muchos de los preceptos anulados, repitiendo el tipo general de gravamen del 32,5 por 100 y la deducción por activos no corrientes nuevos al entender que las razones que había empleado el Tribunal Supremo para anular las disposiciones no se sostenían en una interpretación correcta del Derecho de la Unión Europea.

Frente a esta Norma Foral se articularon tres recursos: de la Comunidad Autónoma de Castilla y León (recurso 1265/05), de la Comunidad Autónoma de La Rioja (recurso 1335/05) y de la Unión General de Trabajadores de La Rioja (recurso 1444/05), así como una ampliación del incidente de nulidad de actuaciones planteado por la Federación de Empresarios de La Rioja.

Las dos Comunidades Autónomas recurrentes planteaban además la suspensión de vigencia de los preceptos impugnados, y por vez primera, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco aceptó esta petición en relación con el tipo de gravamen y la deducción por activos fijos materiales nuevos, al entender que eran reiteración de preceptos declarados nulos por una sentencia firme del Tribunal Supremo.

Por autos de 21 de octubre de 2005 y de 14 de noviembre de 2005, correspondientes a los recursos de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de La Rioja respectivamente, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estimó la medida cautelar, lo que llevó a que la Diputación Foral de Bizkaia interpusiera sendos recursos de casación contra la misma ante el Tribunal Supremo (recursos 854/06 y 3663/06 respectivamente), recursos que serían estimados íntegramente por el Tribunal Supremo por medio de sentencias de 12 de julio de 2007 y de 13 de marzo de 2008, alzando la suspensión cautelar.

En estos tres recursos, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decidiría elevar otra cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la vista de que la evolución de la jurisprudencia reciente del citado Tribunal no parecía compatible con la argumentación de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, y por ello, decide plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cómo debe interpretarse la relación entre el Concierto Económico y la normativa de

ayudas estatales de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Hablaremos posteriormente en detalle de esta cuestión prejudicial y de los procedimientos conexos a la misma en el ámbito del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero basta ahora indicar que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, que puso fin al procedimiento prejudicial, marcó una doctrina muy clara sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales en relación con el Concierto Económico, posibilitando claramente la compatibilidad de ambas instituciones, y dejando sin valor jurídico la doctrina del Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004.

Por ello, cuando el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tuvo que resolver sobre el fondo de los recursos que estamos comentando, ya tuvo claro la compatibilidad de las Normas Forales con el Derecho de la Unión Europea y por ello los desestimó íntegramente por medio de tres sentencias de 22 de diciembre de 2008.

Las entidades recurrentes acudieron en casación ante el Tribunal Supremo (recursos 639/09, 636/09 y 610/09 respectivamente), pero todos sus recursos fueron también desestimados por medio de sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril, 30 de marzo y 3 de abril de 2012, respectivamente.

El incidente de nulidad de actuaciones de la Federación de Empresarios de La Rioja se saldó, en primera instancia, con un Auto de 14 de noviembre de 2005 que anuló el tipo de gravamen del 32,5 por 100 y la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, pero la Diputación Foral de Bizkaia interpuso el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 2648/06), que fue resuelto por sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2008, en la que el alto tribunal modifica su criterio anterior, afirma taxativamente que la evolución del Derecho de la Unión Europea desde 1996 a 2005 impiden considerar válida y subsistente la doctrina que había establecido en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, y rectifica al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco declarando que no son nulos ni el tipo de gravamen del 32,5 por 100 ni la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos.

Pero estas sentencias favorables son de 2007 y 2008, y si nos situamos a finales de 2005, las instituciones forales tenían el problema de encontrarse ante sí con la proximidad de la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades y haber sido suspendido cautelarmente y anulado en ejecución de sentencia el tipo general de gravamen y la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos en el Impuesto sobre Sociedades.

Por ello, se aprobó el Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre, de modificación de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, que aprueba un tipo general de gravamen del 32,6 por 100 y repite en gran medida las normas precisas para regular la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, si bien, con ciertas peculiaridades.

Las cuatro instituciones recurrentes contra la normativa foral mantienen el pulso judicial y plantean recursos directos o incidente de ejecución de sentencia respecto a ese Decreto Foral Normativo. La Comunidad Autónoma de La Rioja (recurso 65/06), la Unión General de Trabajadores de La Rioja (recurso 78/06) y la Comunidad Autónoma de Castilla y León (recurso 182/06) interponen recursos directos, con petición de suspensión cautelar de la vigencia de las disposiciones recurridas, mientras que la Federación de Empresarios de La Rioja plantea un nuevo incidente de ejecución de sentencia.

Las dos Comunidades Autónomas solicitan la suspensión cautelar de la vigencia de las normas, que se admite por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por medio de autos de 22 de mayo de 2006 y de 21 de abril de 2006 respectivamente, frente a los que la Diputación Foral de Bizkaia plantea recursos de casación ante el Tribunal Supremo (recursos 501/07 y 5089/06), que serían posteriormente estimados por parte del Tribunal Supremo mediante sentencias de 6 y 9 de mayo de 2008, y por tanto, dado que la decisión cautelar no era firme hasta que fuera confirmada por parte del Tribunal Supremo, no producía efectos suspensivos.

Los recursos sobre el fondo fueron desestimados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por medio de sentencias de 22 de diciembre de 2008, frente a las que recurrieron en casación las dos Comunidades Autónomas (recursos 647/09 y 617/09), y también el sindicato de trabajadores (recurso 633/09), pero así como los dos primeros recursos serían íntegramente desestimados por sentencias del Tribunal Supremo de 3 y 4 de abril de 2012, el del sindicato no llegaría a resolverse por no haber formalizado el recurso, pese a haberlo anunciado.

El incidente de ejecución de sentencia interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja en relación con el mencionado Decreto Foral Normativo sería también desestimado por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pero tras declarar en suspenso su tramitación hasta que se resolviera la cuestión prejudicial planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por la evidente conexión entre un conflicto y el otro.

Parecido recorrido tuvo la impugnación del Decreto Foral 10/2006, de 7 de febrero, de modificación del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba

el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, por parte de la Comunidad Autónoma de La Rioja (recurso 398/06), cuya petición de suspensión cautelar fue primero estimada por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por medio de Auto de 9 de febrero de 2007, que daría lugar a un recurso de casación ante el Tribunal Supremo por parte de la Diputación Foral de Bizkaia (recurso 3672/07), estimado en su integridad por sentencia de Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2008.

El fondo del asunto fue resuelto en sentido desestimatorio del recurso por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante la sentencia de 22 de diciembre de 2008, ante la que la Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 626/09), que sería también desestimado íntegramente por medio de sentencia de 30 de marzo de 2012.

Las instituciones forales aprobaron una reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades por medio de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, que introdujo relevantes cambios como la reducción del tipo general de gravamen al 28 por 100 y la reformulación de muchos de los incentivos fiscales del impuesto.

Para estas alturas, ya sólo les quedaba impulso de confrontación judicial a las Comunidades Autónomas de La Rioja y de Castilla y León, que recurren directamente esa Norma Foral (recursos 727/07 y 793/07 respectivamente), aunque ya solamente la Comunidad Autónoma de La Rioja insiste en la suspensión cautelar de la vigencia de la norma, suspensión que esta vez es desestimada por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por medio de auto de 11 de octubre de 2007, que sería objeto de recurso de casación ante el Tribunal Supremo por parte de la Comunidad Autónoma recurrente (recurso 1522/09), aunque luego desistiría del mismo.

Respecto al fondo del asunto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó íntegramente los recursos por medio de sentencias de 17 de abril de 2009 y de 22 de diciembre de 2008, que serían recurridas en casación ante el Tribunal Supremo por parte de ambas Comunidades Autónomas (recursos 3175/09 y 631/09), y a su vez, íntegramente desestimados los recursos por sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2012.

La Federación de Empresarios de La Rioja intentó su último incidente de ejecución de sentencia también contra la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, desestimado por auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 12 de enero de 2009.



En el año 2008, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias y la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, de medidas tributarias para 2009, con modificaciones relevantes en aspectos puntuales del Impuesto sobre Sociedades en ambas disposiciones.

La Comunidad Autónoma de La Rioja recurrió ambas disposiciones a través del mismo recurso contencioso-administrativo (recurso 1389/08), mientras que la Comunidad Autónoma de Castilla y León solamente recurrió la segunda de esas disposiciones (recurso 285/09), sin que en ninguno de los supuestos se insistiera ya en la suspensión cautelar de la vigencia de las normas recurridas.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó íntegramente ambos recursos por medio de sentencias de 5 y de 24 de julio de 2012 respectivamente, y ambas Comunidades Autónomas recurrieron al Tribunal Supremo en casación (recursos 3925/12 y 3933/12 respectivamente), que también han sido íntegramente desestimados por medio de sentencias del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2014 y de 27 de noviembre de 2013 respectivamente.

Una última disposición normativa tributaria se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que ha tenido como consecuencia la imposibilidad de que las Comunidades Autónomas limítrofes recurran ante los órganos de la jurisdicción las Normas Forales fiscales, cual fue la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 2010.

La Comunidad Autónoma de La Rioja fue la única entidad que recurrió esta disposición en la medida en que realizaba modificaciones tributarias del Impuesto sobre Sociedades (recurso 143/10), recurso que fue íntegramente desestimado por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por medio de sentencia de 29 de junio de 2012, frente a la que la Comunidad Autónoma recurrente interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 3930/12), también íntegramente desestimado por medio de sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2013.

Si recapitulamos lo que acabamos de exponer, teniendo presente además que solamente hace referencia al Territorio Histórico de Bizkaia, con lo que para darse cuenta de la litigiosidad que ha existido en relación con el Concierto Económico y sus productos normativos habría que añadir la correspondiente a los otros dos Territorios Históricos, han

sido 21 Normas Forales, 1 Decreto Foral Normativo y un Decreto Foral dictados en materia de fiscalidad directa por parte del Territorio Histórico de Bizkaia los que han sido sometidos al control jurisdiccional entre 1988 y 2009, habiéndose interpuesto frente a esas disposiciones 35 recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, 3 incidentes de ejecución de sentencia ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, 2 recursos de apelación ante el Tribunal Supremo, 43 recursos de casación ante el Tribunal Supremo, 4 recursos de amparo ante el Tribunal Constitucional, 2 incidentes de nulidad de actuaciones ante el Tribunal Supremo, 2 cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y hasta 1 demanda de protección de derechos fundamentales ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo.

Es evidente que esta conflictividad judicial responde a dos claros impulsos: en un primer momento, el de la Administración General del Estado en un intento de eliminar cualquier ejercicio de autonomía, pese a que el Concierto Económico supone precisamente el ejercicio de la autonomía normativa; y en un segundo estadio, la labor de instrumentación política de los tribunales de justicia realizada por parte de determinadas instituciones de Comunidades Autónomas limítrofes a la Comunidad Autónoma del País Vasco, destacando el impulso en este ámbito de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Tres hitos fundamentales han marcado la evolución de esta conflictividad judicial: por un lado, la primera cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que supuso un primer acercamiento, imperfecto y parcial, a la realidad del Concierto Económico desde el Derecho de la Unión Europea y la paz fiscal que trató de evitar el cuestionamiento del modelo de descentralización política del Reino de España en lo tributario como consecuencia del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales a resultas de las conclusiones del Abogado General en ese procedimiento.

En segundo lugar, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que quebró claramente una línea moderada en el enjuiciamiento de los límites de la autonomía normativa de los Territorios Históricos, pasando a cuestionar el conjunto del modelo por una todavía más imperfecta intelección de la relación entre el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales.

Y por último, la segunda cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la sentencia de este Tribunal de 11 de septiembre de 2008, que marcó la pauta a seguir en el encuadramiento del régimen de Concierto Económico en el ámbito del Derecho de la Unión Europea, atendiendo a una madura y coherente doctrina de

compatibilidad de los principios del Derecho de la Unión Europea y el respeto a las estructuras constitucionales de sus Estados miembros, y que supuso el principio del fin de la conflictividad en torno a las Normas Forales y al Concierto Económico porque sirvió para superar definitivamente las posiciones que cuestionaban esa compatibilidad.

Es evidente, en todo caso, que el principio de seguridad jurídica y la certeza del Derecho se oponen radicalmente a una estructura judicial y constitucional que permita que disposiciones normativas del máximo rango, producto de la representación popular siguiendo todos los condicionantes de la democracia representativa por un procedimiento parlamentario, que se encargan de disciplinar una cuestión tan relevante como el establecimiento de los impuestos con los que se debe subvenir al sostenimiento de las cargas públicas, se vean sometidas a un nivel de conflictividad como el que hemos observado.

Un nivel de conflictividad que no ha permitido, por otra parte, que se establezcan criterios claros de interpretación de las normas de armonización que se contienen en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino todo lo contrario, ya que hemos observado cómo la exégesis judicial ha oscilado entre deducir el incumplimiento de las normas de armonización como consecuencia de la vulneración del Derecho de la Unión Europea, hasta una posición como la presente en la que solamente se puede entender una vulneración del Derecho de la Unión Europea en caso de que se incumplan las normas de armonización del Concierto Económico, al menos, desde una perspectiva estructural del sistema, con lo que volvemos a estar en la casilla de salida.

Más de treinta años de hermenéutica judicial no han servido para establecer el contenido normativo propio de unas reglas de armonización que están estructuradas en base a conceptos jurídicos indeterminados de difícil precisión, puesto que las resoluciones que hemos conocido se han preocupado más de buscar un atajo para resolver el conflicto que de establecer premisas claras en la integración de los conceptos jurídicos que constituyen las reglas de armonización y los límites a la potestad normativa de los Territorios Históricos.

La aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial ha prestado, indudablemente, un servicio de primer orden a la estabilidad del sistema de Concierto Económico y a la puesta en práctica de los principios de seguridad jurídica y certeza del derecho que presiden nuestro ordenamiento jurídico y cuya aplicación es garantizada por el propio texto constitucional.

Habrá que ver si la doctrina del Tribunal Constitucional sirve para aclarar adecuadamente el alcance de los preceptos del Concierto Económico, lo que por otra parte no deja de ser más que la naturaleza esencial de ese órgano constitucional, cuya misión más relevante es la de integrar las normas del bloque de la constitucionalidad para precisar los conceptos jurídicos en torno a los que se estructura, así como la de delimitar los contornos de las competencias que corresponden a cada institución atendiendo al reparto de las mismas que se establece en la Constitución, los Estatutos de Autonomía y el resto de normas que integran el denominado bloque de la constitucionalidad.

Lo que sí nos ha garantizado la entrada en vigor de la mencionada Ley Orgánica es que determinadas instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes, que han instrumentado la conflictividad judicial en torno al Concierto Económico para conseguir sus propias metas de reivindicación política y económica, no van a poder seguir haciéndolo, salvo que los recursos de inconstitucionalidad que esas mismas Comunidades Autónomas han interpuesto ante el Tribunal Constitucional respecto a esa Ley Orgánica sean estimados, cuestión que no comparte la doctrina mayoritaria, como hemos expuesto.

Pero lo que es evidente es que si algo pone de manifiesto la conflictividad judicial ante los órganos de la jurisdicción ordinaria en torno al Concierto Económico, que hemos tratado de resumir a grandes rasgos en este apartado, es que la puls n entre autonomía y centralismo, tanto a nivel interno del Estado español, como en el ámbito de la Unión Europea, está en el centro de todos los debates que se han producido, y quizás lo único bueno que podemos extraer de esa conflictividad es que hoy tenemos herramientas más seguras para delimitar los puntos de equilibrio en esa puls n, en suma, pudiendo determinar los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el ámbito de la Unión Europea.

#### ***D) La aplicación del Concierto Económico en Europa.***

Antes de ocuparnos de los dos grandes ámbitos del Derecho de la Unión Europea que tienen una incidencia directa en el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del Pa  Vasco y en la regulación tributaria que deriva del mismo, las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el régimen europeo de ayudas estatales, que ya hemos visto que han estado en el centro de las controversias judiciales en torno al Concierto Económico, es relevante que recapitemos brevemente las características fundamentales del Derecho de la Unión Europea con incidencia en el ámbito tributario, así como los procesos de toma de decisiones en el seno de la Unión Europea y los mecanismos de control y ejecución de ese Derecho que est n establecidos, puesto que ello nos va a permitir completar la

perspectiva necesaria para formular los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el seno de la Unión Europea, que no olvidemos que es el objetivo fundamental del presente trabajo.

#### i) El Derecho originario y el Derecho derivado.

Comenzábamos nuestro análisis haciendo referencia al contenido de los artículos 93, 95 y 96 de la Constitución, que establecen la primacía de los tratados internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico español sobre las normas del Derecho interno, como traslación a nuestro ordenamiento de las disposiciones internacionales sobre Derecho de los tratados y recepción en nuestro Derecho, con el máximo rango normativo, de los principios del Derecho internacional público, que no dejan de suponer más que la aplicación de la máxima jurídica *pacta sunt servanda*.

Pero también anticipamos que en relación a la Unión Europea no solamente se produce el ordinario efecto de primacía del Derecho internacional respecto al Derecho interno, sino que se establece la posibilidad de transferir a una organización internacional el ejercicio de competencias inherentes a la soberanía del Estado.

Entre el ordenamiento de la Unión Europea y las normas internas vuelve a revelarse como el principio fundamental de relación el principio de competencia, ya que no se establece una jerarquía normativa entre esas disposiciones, más allá de la primacía del Derecho internacional, sino una relación basada en las competencias atribuidas a cada una de las instituciones, lo mismo que en el ámbito interno hemos comentado que se produce entre las Normas Forales de los Territorios Históricos y las leyes estatales en el ámbito tributario.

Pero en el caso de la Unión Europea no solamente nos encontramos con tratados internacionales que despliegan la eficacia obligatoria de ese tipo de instrumentos, sino que los propios Tratados han creado una organización internacional a la que han dotado de personalidad jurídica, reconocida en los ordenamientos de todos los Estados miembros, por tanto; de unas instituciones propias para el ejercicio de sus competencias; y de unos mecanismos de creación de las disposiciones que van a regir los ámbitos competenciales que le son propios, es decir, de un Derecho propio, el de la Unión Europea, que forma parte a la vez de todos los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea, pero que es perfectamente diferenciable.

La Unión Europea se ha convertido, por tanto, en una comunidad jurídica, en una comunidad de Derecho, con su propio ordenamiento, que se solapa y se integra con los ordenamientos de sus Estados miembros, con sus instituciones que crean y ejecutan ese

Derecho, y con sus propios medios de publicidad de sus normas jurídicas (Diario Oficial de la Unión Europea) y de control y revisión de las mismas (Tribunal de Justicia de la Unión Europea).

Es básica, en este sentido, la distinción que se produce en el ámbito del Derecho de la Unión Europea entre el Derecho originario y el Derecho derivado. El Derecho originario está constituido por los Tratados firmados entre los diferentes Estados miembros, son instrumentos de Derecho internacional público, como cualesquiera otros, si bien, con la particularidad de tratarse de tratados multilaterales entre diferentes Estados.

Como tales tratados, tienen que ser sometidos en cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea a los procedimientos de ratificación conforme a sus respectivas normas constitucionales, y ser objeto de incorporación a su ordenamiento jurídico conforme a sus propias reglas.

En España, eso implica aplicar los artículos 93 y 96 de la Constitución, y en su caso, el artículo 95, cuando sea preciso analizar la compatibilidad de los tratados que se proponen concluir con las propias previsiones del texto constitucional. Y por lo tanto, implican la necesidad, una vez realizados los demás trámites que en cada caso correspondan, Ley Orgánica de autorización en caso de que supongan la cesión del ejercicio de competencias a organismos internacionales, o simple aprobación por parte de las Cortes Generales, de la publicación íntegra de su contenido en el Boletín Oficial del Estado para que sean incorporados al ordenamiento jurídico y obligatorios en todos sus términos, con preferencia al ordenamiento interno.

Estos tratados se incorporan, por tanto, a nuestro ordenamiento jurídico, y desde ese momento, además de ser obligatorios, pasan a ser interpretados por los Tribunales de Justicia como cualesquiera otras disposiciones de nuestro ordenamiento.

Ahora bien, aquí comienzan las particularidades en el ámbito del Derecho de la Unión Europea, por cuanto aunque los tratados tienen esas características que hemos comentado, es cierto que los propios Tratados reservan al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una de las instituciones de la Unión Europea, la competencia para interpretar de manera uniforme su contenido en todos los Estados miembros, de forma que la facultad de los tribunales nacionales de interpretarlos cede en beneficio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, previéndose mecanismos, como la cuestión prejudicial, para los supuestos en los que un elemento del Derecho de la Unión Europea sea relevante del fallo de los tribunales nacionales, que deberán solicitar la colaboración del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para fijar la interpretación correcta del Derecho de la Unión.

De hecho, el Tribunal Constitucional ha entendido que la obligación de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resulta de lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es un elemento esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, y su omisión por parte de los tribunales de justicia, es motivo de amparo constitucional<sup>46</sup>.

Por lo tanto, es cierto que los tratados son convenios internacionales multilaterales, pero con las particularidades de que su propio contenido matiza la forma en la que habitualmente corresponde a los tribunales nacionales la interpretación del derecho aplicable.

El Derecho originario, por tanto, está constituido por los tratados firmados por todos los Estados miembros, que en su momento fueron el Tratado de París de 1951 de creación de la CECA y los Tratados de Roma de 1957 de creación de la CEE y de la EURATOM. Posteriormente, fueron formando parte del Derecho originario los diferentes Tratados de adhesión a la Unión Europea de los Estados que iban solicitando y obteniendo su ingreso, hasta que en 1987 los doce Estados miembros de la Unión Europea firmaron el Acta Única Europea, que modifica los tratados, lo mismo que hicieron con posterioridad el Tratado de la Unión Europea, también conocido como Tratado de Maastricht de 1992, el Tratado de Ámsterdam de 1997 y el Tratado de Niza de 2001.

El Tratado de Maastricht, además de modificar los anteriores tratados, tenía un contenido normativo propio, y por eso pasó a formar parte del Derecho originario con personalidad propia como Tratado de la Unión Europea, que se sumaba a los Tratados de París y de Roma, tal y como habían sido modificados.

Estos cuatro Tratados, Acta Única Europea, Maastricht, Ámsterdam y Niza, implican nuevos acuerdos entre todos los Estados miembros de la Unión Europea para profundizar la construcción de las instituciones europeas y avanzar en la línea de integración entre todos ellos.

Tras el fallido intento de aprobar un Tratado por el que se instituía una Constitución para Europa, que tropezó con la resistencia de algunos Estados a su ratificación, siguieron produciéndose ampliaciones de la Unión Europea y modificándose los tratados por medio de los correspondientes Tratados de adhesión.

---

<sup>46</sup> Sobre la obligación de plantear una cuestión prejudicial y la posibilidad de recurrir en amparo ante el Tribunal Constitucional por la omisión de este trámite, podemos acudir a UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. "El recurso a la prejudicial (234 TCE) como cuestión de amparo. (A propósito de la STC 58/2004, de 19 de abril de 2004, que otorga el amparo frente a una vulneración del art. 24 CE originada por incumplimiento de la obligación de plantear la cuestión prejudicial comunitaria.)", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 11, 2004, p. 441-474.

El 1 de diciembre de 2009 entró en vigor el Tratado de Lisboa, que supuso una nueva actualización del contenido del Derecho originario, con la modificación de los anteriores tratados y la refundición de todo el Derecho originario en dos únicos tratados: el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con sus protocolos y anexos y del que se considera también una parte inescindible la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (aunque también permanece en vigor el Tratado de la EURATOM, sin relevancia para la materia que nos ocupa).

Éstas son las disposiciones de Derecho originario vigentes en la actualidad, que, no obstante, suponen la actualización y mejora de lo que se había venido construyendo desde 1951 y 1957, pero que también mantienen muchos de sus preceptos de manera inalterada desde la fundación de las Comunidades Europeas, aunque uno de los elementos que más ha tenido que evolucionar ha sido el relativo a la toma de decisiones en el seno de la Unión Europea, a la conformación de las instituciones europeas, los equilibrios de poder entre los diferentes Estados miembros, con la finalidad de conseguir unas instituciones operativas en un escenario de una Unión Europea cercana a la treintena de Estados miembros, así como las mayores demandas de democratización en su funcionamiento.

El Derecho derivado, por su parte, está constituido por las disposiciones que emanan de las instituciones de la Unión Europea, porque, como hemos dicho, los Estados miembros han constituido una entidad supraestatal, a la que han dotado de personalidad jurídica propia e independiente de la de cada uno de sus Estados miembros y de unas instituciones, a las que se han atribuido unas competencias, respecto de las que producen disposiciones normativas.

Estas disposiciones normativas se aprueban por las instituciones de la Unión Europea siguiendo los diferentes procesos establecidos para ello, se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea, y desde ese momento, salvo que en las propias disposiciones se prevea otra cosa, son normas jurídicas obligatorias y vinculantes en todos los Estados miembros, sin necesidad de que los Estados miembros las incorporen formalmente a su ordenamiento jurídico y sin que tengan que ser objeto de publicación en sus respectivos Diarios oficiales.

Ésta, probablemente, es la peculiaridad más destacada de la Unión Europea, que se configura, por tanto, como una comunidad de Derecho, derecho invocable directamente en los tribunales de todos los Estados miembros, puesto que los jueces nacionales son también el juez ordinario del Derecho de la Unión Europea<sup>47</sup>, sin perjuicio

---

<sup>47</sup> De hecho, por ejemplo, en materia de ayudas estatales, de la que luego nos ocuparemos en mucho más detalle, la importancia de los órganos judiciales de los Estados miembros en la ejecución de las normas



de la reserva de la facultad de interpretación uniforme del Derecho de la Unión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Derecho derivado está constituido fundamentalmente por reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes, tal y como establece el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que pasa a definir igualmente cada una de estas categorías de normas jurídicas.

Los reglamentos son disposiciones que tienen un alcance general, son obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros.

Las directivas son disposiciones dirigidas a los Estados miembros, de forma que obligarán al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios a través de los cuales pretenden conseguir los resultados que impone el Derecho de la Unión Europea.

Aquí podemos ver ya una primera e importante diferencia entre reglamentos y directivas, puesto que por medio de los primeros la Unión Europea establece normas jurídicas aplicables en todos los Estados miembros directamente, sin necesidad de que medie ninguna norma interna de trasposición, por lo que van a aprobarse reglamentos fundamentalmente cuando estemos ante el ejercicio de competencias exclusivas de la Unión Europea, mientras que las directivas se emplearán en aquellos supuestos en los que se pretenda una armonización de las legislaciones de los Estados miembros, porque las directivas también obligan en todos los Estados miembros, pero no directamente, sino a las autoridades de los mismos, que deben adaptar sus propias normas a los resultados o los objetivos que pretende conseguir la directiva, de forma que las normas que verdaderamente se van a aplicar en los Estados miembros en este último caso son las normas internas de estos Estados.

Obviamente se prevén mecanismos jurídicos para que se puedan discutir ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la adecuada trasposición de las directivas por parte de los Estados miembros y la aplicación que de las mismas realicen los poderes públicos de cada uno de ellos.

---

establecidas en el Derecho de la Unión Europea al respecto es primordial, como se pone de manifiesto en PÉREZ RIVARÉS, J.A. "La aplicación del Derecho de la Unión Europea sobre ayudas estatales por los Tribunales nacionales", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 16, 2012, p. 477-517. Por su parte, UGARTEMENDÍA realiza un análisis de la misión de los tribunales internos como jueces de los derechos fundamentales reconocidos en los Tratados en su trabajo UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. "La tutela judicial de los derechos fundamentales en el ámbito de aplicación nacional del derecho de la Unión Europea. Recientes acotaciones del Tribunal de Justicia y del Tribunal Constitucional Español", *Teoría y realidad constitucional*, núm. 32, 2013, p. 391-428.

Las decisiones son el último de los tipos de normas jurídicas que reconoce el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las que se vincula fuerza obligatoria, pero en principio, por medio de decisiones se instrumentan actos administrativos más o menos singulares, y cuando se trata de disposiciones con un destinatario establecido en la propia decisión, va a ser directamente vinculante pero solamente para ese destinatario. Es lo que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea quiere decir cuando precisa que la decisión será obligatoria en todos sus elementos, pero cuando en ella se designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea sienta igualmente la regla de que las recomendaciones y los dictámenes no tienen fuerza vinculante, ni por tanto, son jurídicamente coercibles, sin perjuicio de la importancia política que puedan tener para orientar la actuación de los Estados miembros.

Va a ser el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea el que va a establecer en cada caso, para cada una de las competencias exclusivas o compartidas de las instituciones de la Unión Europea, qué tipo de norma jurídica debe emplearse por parte de las instituciones de la Unión Europea para regular ese ámbito, así como el procedimiento de elaboración de la misma que debe seguirse.

El artículo 289 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece la forma en la que se pueden adoptar las disposiciones generales del Derecho de la Unión Europea, puesto que el procedimiento legislativo ordinario consiste en la adopción conjunta por el Parlamento Europeo y el Consejo, a propuesta de la Comisión, de un reglamento, una directiva o una decisión.

Como vemos, y aunque todavía no hemos detallado la participación de las diferentes instituciones de la Unión Europea en el procedimiento de toma de decisiones, el esquema general que establece el Tratado es que las propuestas de disposiciones generales partan de la Comisión Europea, y requieran la aprobación por parte del Parlamento Europeo y del Consejo, es decir, sean aprobadas tanto por los representantes de los ciudadanos elegidos directa y democráticamente, como por el órgano que reúne a los representantes de los gobiernos de los Estados miembros.

No obstante, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es consciente de que va a haber áreas en las que no se aplique el procedimiento legislativo ordinario, y por ello, en los casos específicos previstos por los Tratados, la adopción de un reglamento, una directiva o una decisión, bien por el Parlamento Europeo con la participación del Consejo, bien por el Consejo con la participación del Parlamento Europeo, constituirá un procedimiento legislativo especial.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea también dispone, en cada caso, qué tipo de procedimiento legislativo debe seguirse en cada uno de los ámbitos competenciales para aprobar estas disposiciones.

Pero los Estados miembros han sido conscientes de que, en determinados ámbitos, es preciso desarrollar las normas aprobadas por el procedimiento legislativo ordinario o por algún procedimiento legislativo especial, y por ello han previsto la posibilidad de que el Parlamento y el Consejo, o la institución a la que corresponda adoptar el acto legislativo de que se trate, puedan delegar en la Comisión el desarrollo de determinadas cuestiones de esa regulación.

Así, el artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que un acto legislativo podrá delegar en la Comisión los poderes para adoptar actos no legislativos de alcance general que completen o modifiquen determinados elementos no esenciales del acto legislativo, pero para ello es preciso que los actos legislativos delimiten de forma expresa los objetivos, el contenido, el alcance y la duración de la delegación de poderes, sin que la delegación pueda abarcar la regulación de los elementos esenciales de un ámbito.

De esta manera, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ha dado carta de naturaleza a los Reglamentos delegados y a las Directivas delegadas, que puede aprobar la Comisión para complementar Reglamentos o Directivas que así lo precisen.

Lo ordinario en el Derecho de la Unión Europea es que sean los Estados miembros los que tengan que establecer y ejecutar las medidas de ejecución de las disposiciones del Derecho de la Unión, para cuyo control incluso está previsto un procedimiento específico ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante los recursos de incumplimiento, pero a veces es preciso que se establezcan condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión, y en esos casos, los propios Reglamentos conferirán competencias de ejecución a la Comisión o, en casos específicos debidamente justificados, al Consejo.

Para que esta atribución a la Comisión, o al Consejo, pueda darse, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que el Parlamento Europeo y el Consejo establecerán previamente, mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las normas y principios generales relativos a las modalidades de control, por parte de los Estados miembros, del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión.

Cuando se reconoce a la Comisión la competencia para establecer estas condiciones uniformes de ejecución de un reglamento, el producto normativo que resulte será conocido como Reglamento de Ejecución.

Para concluir el repaso a los instrumentos jurídicos del Derecho derivado, ya hemos visto que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prevé la posibilidad de que las instituciones de la Unión Europea, fundamentalmente el Consejo y la Comisión, emitan recomendaciones o dictámenes, que no tienen fuerza vinculante, pero que obviamente no dejan de suponer una guía de actuación con un peso político de primera magnitud para los distintos Estados miembros.

La Unión Europea, dentro de su política de pequeños pasos, ha sido consciente de que, en muchas ocasiones, si se pretende forzar la máquina y obligar a todos los Estados miembros a desarrollar determinadas líneas de actuación en ámbitos competenciales en los que no se ha producido una atribución de competencias exclusivas a las instituciones de la Unión Europea, ello puede ser contraproducente y llevar a una parálisis de la materia de la que se trate.

Por ello, se han utilizado de forma prolija mecanismos jurídicos sin fuerza vinculante, como esas recomendaciones y dictámenes, o comunicaciones, códigos de conductas, foros conjuntos, y demás, que podríamos encuadrar en lo que los anglosajones denominan *soft law*, o lo que en una traducción libre podría calificarse como instrumentos jurídicos sin fuerza vinculante.

Su fuerza, en realidad, radica en la razonabilidad de sus propuestas y en los esfuerzos de consenso que se realicen para que todos los agentes involucrados vean la bondad de las propuestas y las asuman en el ejercicio de sus competencias. Son, además, instrumentos menos agresivos en el sentido de que no reducen los ámbitos competenciales de los demás agentes, que mantienen formal y materialmente el conjunto de sus competencias, pero que pueden seguir las indicaciones contenidas en esos documentos en base a su propia calidad técnica.

El Derecho originario contiene algunas disposiciones específicas en materia de fiscalidad, y atribuye en determinados casos al Derecho derivado la competencia para la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en algunas materias o para su aproximación en otras, pero en muchos ámbitos no se produce esta atribución de competencias, y por ello, también en el ámbito de la fiscalidad, se han desarrollado en muchas ocasiones instrumentos de *soft law* para orientar la regulación de los diferentes Estados miembros en un sentido que avance en la homogeneización de la normativa de todos ellos.

## ii) Los mecanismos de toma de decisiones de la Unión Europea.

Enseguida haremos referencia a los diferentes ámbitos respecto a los que en la fiscalidad se han establecido disposiciones concretas tanto por parte del Derecho originario como por parte del Derecho derivado, pero con carácter preliminar es interesante hacer una pequeña reflexión sobre la manera en la que se adoptan las decisiones en el seno de la Unión Europea.

Ya hemos anticipado que el Tratado de la Unión Europea establece una regla en función de la cual las competencias de la Unión Europea son las que le atribuyen expresamente los Tratados, y por lo tanto, toda competencia que no se haya atribuido a la Unión Europea, sigue siendo una competencia propia de los Estados miembros, que se ejercerá en cada uno de ellos por las instituciones competentes en función de las normas internas de articulación constitucional de esos Estados.

También hemos dicho que la delimitación de las competencias de la Unión Europea se realiza, por tanto, por medio del principio de atribución, lo cual es el corolario lógico de la anterior proposición, pero el ejercicio de las competencias que han sido atribuidas a la Unión Europea debe realizarse conforme a los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad.

Pero incluso el Tratado de la Unión Europea también es consciente de que puede haber Estados que estén interesados en ejercitar más competencias en común que las previstas en los Tratados, por lo que, cuando sean todos los Estados, no habrá problema alguno para ello porque podrán utilizar los instrumentos normativos de la Unión Europea para dictar actos legislativos que sirvan para armonizar o aproximar sus legislaciones, pero cuando no sean todos los Estados, se planteaba la problemática de que en ausencia de unanimidad, los Tratados no preveían ninguna posibilidad de que algunos Estados pongan en común el ejercicio de algunas competencias y otros no.

Siendo conscientes de esa necesidad, que ha llevado a muchos a hablar de la Europa de dos velocidades, el artículo 20 del Tratado de la Unión Europea establece que los Estados miembros que deseen instaurar entre sí una cooperación reforzada en el marco de las competencias no exclusivas de la Unión podrán hacer uso de las instituciones de ésta y ejercer dichas competencias aplicando las disposiciones pertinentes de los Tratados, dentro de los límites que el propio Tratado establece.

La finalidad de las cooperaciones reforzadas será impulsar los objetivos de la Unión, proteger sus intereses y reforzar su proceso de integración, por lo que las cooperaciones reforzadas estarán abiertas permanentemente a todos los Estados

miembros que quieran pasar a tomar parte en ellas una vez de que se hubieran implementado.

La decisión de autorizar una cooperación reforzada será adoptada por el Consejo como último recurso, cuando haya llegado a la conclusión de que los objetivos perseguidos por dicha cooperación no pueden ser alcanzados en un plazo razonable por la Unión en su conjunto, y a condición de que participen en ella al menos nueve Estados miembros.

El Tratado también prevé que todos los miembros del Consejo puedan participar en sus deliberaciones, pero únicamente participarán en la votación los miembros del Consejo que representen a los Estados miembros que participan en una cooperación reforzada.

Como consecuencia de los principios de atribución, subsidiariedad y proporcionalidad que hemos comentado, los actos adoptados en el marco de una cooperación reforzada vincularán únicamente a los Estados miembros participantes, sin que se consideren acervo que deban aceptar los Estados candidatos a la adhesión a la Unión.

Como vemos, por tanto, se ha establecido un procedimiento específico, el de la cooperación reforzada, para posibilitar que en determinados ámbitos los diferentes grupos de Estados miembros avancen de manera diferenciada en los ritmos en el proceso de integración europea, pero sin que la falta de unanimidad impida a los Estados que quieran establecer esa cooperación, poder llevarla adelante.

De entre las instituciones de la Unión Europea, las dos que más importancia y más peso específico tienen, en el ámbito de la fiscalidad, como veremos en el apartado siguiente, son la Comisión Europea y el Consejo, en la medida en que el papel del Parlamento Europeo no puede considerarse de primer nivel en estas materias.

La Comisión Europea es el ejecutivo de la Unión Europea, es la institución más típicamente europea, y es la que está encargada de la preparación de los estudios y propuestas legislativas que se van a someter a los órganos como competencia para aprobarlas. Puede ser equiparable a cualquier poder ejecutivo de un Estado miembro, porque es quien ejecuta y vigila la ejecución del Derecho de la Unión, a la vez que prepara las propuestas normativas, y en determinados supuestos, ejerce la potestad normativa, tanto en su vertiente de ejecución como en su vertiente delegada.

Lo más curioso de la Unión Europea es que el poder legislativo, si le podemos aplicar los mismos conceptos que a los Estados miembros, está residenciado, no a partes

iguales, en el Parlamento Europeo, lo cual sigue la lógica interna de cualquier Estado, y en el Consejo, que es el órgano que agrupa a los representantes de los poderes ejecutivos de los Estados miembros, lo cual no tiene mucho sentido desde la perspectiva interna de los Estados, pero sí se puede comprender en toda su magnitud si atendemos a que estamos hablando de una organización internacional, que se ha formado por la unión de las voluntades de los diferentes Estados miembros que la conforman.

Anticipamos ya en este momento que el Parlamento Europeo no va a jugar un papel demasiado destacado en el ámbito de la fiscalidad, puesto que, aunque se ha ido incrementando su participación en el procedimiento legislativo por la necesidad de profundizar la democratización de las instituciones europeas, es lo cierto que no se la ha reconocido el mismo protagonismo en todas las áreas.

Por ello, tenemos que concluir que es el Consejo la institución que desempeña un papel más destacado en la adopción de disposiciones de Derecho derivado en el ámbito de la fiscalidad, y por lo tanto, es relevante atender a la forma en la que se estructura y organiza el Consejo para evaluar las propuestas de la Comisión a la hora de adoptar reglamentos o directivas en el ámbito fiscal.

Así como el Consejo Europeo, que es la reunión de los jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, no participa directamente en el procedimiento legislativo, ya que su función es netamente política y de establecimiento de las orientaciones a desarrollar por la Unión, el Consejo, que está formado por los Ministros de los Gobiernos de los Estados miembros responsables de cada área de actuación, es el órgano que se encarga de adoptar las disposiciones normativas de la Unión Europea.

El Consejo está asistido por el Comité de Representantes Permanentes, que está formado por los embajadores-representantes permanentes de cada uno de los Estados miembros ante la Unión Europea, que se encarga de preparar las tareas del Consejo y de ejecutar las medidas preparatorias o ejecutivas que el mismo le confíe, pero el Consejo se reúne en diferentes conformaciones en función de las materias de que tenga que tratar en cada caso.

En el ámbito económico y fiscal es el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, el conocido como ECOFIN, el que desempeña las funciones del Consejo en este ámbito.

En realidad, el Consejo se reúne en una de las siguientes diez configuraciones:

- Asuntos Generales.

- Asuntos Exteriores.
- Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN).
- Justicia y Asuntos de Interior.
- Agricultura y Pesca.
- Competitividad (Mercado Interior, Industria, Investigación y Espacio).
- Transporte, Telecomunicaciones y Energía.
- Empleo, Política Social, Sanidad y Consumidores.
- Medio Ambiente.

### iii) El papel del ECOFIN y de sus grupos de trabajo.

Ahora bien, es ilusorio pensar que el ECOFIN debate las cuestiones que tiene encima de la mesa directamente y sin preparación previa cuando está formalmente reunido con presencia de los Ministros de cada Estado. No, no es así, y no sería práctico que así fuera tampoco. El ECOFIN discute las cuestiones abiertas o pendientes, establece orientaciones o guías de actuación, y cuando los proyectos legislativos están ultimados desde un punto de vista técnico, los aprueba, como podría hacer el Consejo de Ministros de cualquier Estado miembro o cualquier órgano colegiado ejecutivo.

Y evidentemente, cuando existen distintas alternativas, o cuestiones políticas de primer orden, es el ECOFIN el que debe decidir sobre ellas, estableciendo los consensos oportunos entre los diferentes Estados miembros.

Pero el trabajo de detalle para construir esos consensos se realiza en los grupos de trabajo del ECOFIN, que están formados por delegaciones de los Estados miembros, que no suelen estar formadas directamente por los máximos responsables políticos, sino por los responsables de los servicios técnicos de los diferentes Gobiernos de los Estados miembros, y que se dedican a trabajar las diferentes propuestas, construir consensos entre todos los Estados para aprobarlas, llegar a puntos intermedios, o identificar las alternativas que se sometan a consideración del ECOFIN cuando las posturas no sean conciliables o existan alternativas en cuanto a las medidas que puedan adoptarse, para lo que estos grupos de trabajo resumen las ventajas e inconvenientes de cada una de las alternativas.

Si se nos permite la expresión, los grupos de trabajo del ECOFIN son los ámbitos en los que se cocinan las propuestas legislativas que luego se van a someter al plenario de



los Ministros de todos los Estados para que formalmente se adopten las decisiones que correspondan.

Obviamente la capacidad de decisión última compete a los Ministros reunidos en el ECOFIN, pero a nadie se le escapa que la labor de los grupos de trabajo del ECOFIN es de la máxima importancia, porque ahí es donde se analizan todas las alternativas técnicas de regulación, donde se establecen los debates de detalle, y por lo tanto, la participación en esos grupos de trabajo y en los debates que se mantienen en los mismos es tanto o más importante que la propia participación en el ECOFIN, que tiene la máxima importancia política, pero donde verdaderamente no se tratan en profundidad las propuestas, sino solamente los aspectos que queden por decidir.

Para que nos hagamos una idea de cómo funciona el proceso, cualquier propuesta legislativa de la Comisión de cierta complejidad o envergadura, y las que afectan a la fiscalidad lo son, puede estar varios años debatiéndose en los grupos de trabajo del ECOFIN, y solamente cuando ya está madura, se incluye en el orden del día del ECOFIN para su debate final y aprobación, de tal suerte que si no se alcanza un consenso amplio sobre la propuesta en el ámbito del grupo de trabajo que corresponda por razón de la materia, es muy probable que la disposición nunca se asome al Diario Oficial de la Unión Europea porque no llegue a ser aprobada.

Los trabajos preparatorios de las decisiones que adopta el ECOFIN se realizan por los siguientes grupos de trabajo<sup>48</sup>:

D.1 - Grupo «Recursos Propios».

D.2 - Grupo de Consejeros Financieros.

D.3 - Grupo «Servicios Financieros».

D.4 - Grupo «Cuestiones Fiscales».

- Fiscalidad Indirecta (incluidos IVA, Impuestos Especiales, Fiscalidad de la Energía, Impuesto sobre las Transacciones Financieras).

- Fiscalidad Directa (incluidos Fiscalidad del Ahorro, Intereses y Cánones).

D.5 - Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas).

- Subgrupo A

---

<sup>48</sup> Así consta en la última actualización de la lista de órganos preparatorios del Consejo, elaborada por la Secretaría General del Consejo el 20 de enero de 2015 (5058/15 POLGEN 2).

- Subgrupo B

- Subgrupo (Cuestiones de Lucha contra las Prácticas Abusivas en relación con las transferencias de beneficios entrantes y salientes y con las incompatibilidades entre sistemas fiscales)

D.6 - Grupo de Alto Nivel.

D.7 - Comité Presupuestario.

D.8 - Grupo «Lucha contra el Fraude».

D.9 - Grupo «Seguros».

D.11 - Grupo «Créditos a la Exportación».

D.13 - Grupo ad hoc «Mecanismo Único de Resolución»

D.14 - Grupo ad hoc «Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas» («FEIE»).

Como vemos, los distintos grupos de trabajo se han especializado en ámbitos concretos de los que son competencia del ECOFIN, siendo los que realizan las funciones preparatorias de las decisiones del Consejo en cada uno de ellos. En algunos de los supuestos, dada la amplitud de la materia de la que se ocupa el grupo de trabajo, se han creado subgrupos de trabajo, como sucede en los grupos de trabajo D.4 y D.5, ambos dedicados a distintos aspectos de la fiscalidad.

Incluso esos subgrupos, cuando se ocupan de diversas materias, como por ejemplo, el subgrupo de Fiscalidad Indirecta del grupo de trabajo D.4, ocupado de las Cuestiones Fiscales, se convocan reuniones diferentes para cada uno de los aspectos de los que se ocupa, y por tanto, tienen reuniones específicas cuando se habla del Impuesto sobre el Valor Añadido, o cuando se habla de Impuestos Especiales, o cuando toca tratar asuntos de la Fiscalidad de la Energía, o cuando se ocupan de desarrollar la cooperación reforzada en materia del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

En los grupos de trabajo, como en el propio ECOFIN, además de contar con la presencia de la Comisión, los participantes son los integrantes de las delegaciones de cada uno de los Estados miembros, correspondiendo la presidencia de las reuniones a la delegación del Estado que en ese semestre ejerza la presidencia rotatoria de la Unión Europea.

Y precisamente la composición de las delegaciones de los Estados miembros es un elemento que queda a la configuración de cada uno de ellos, lo que hace que se den muchos modelos de participación, sobre todo, teniendo presentes las diferencias que existen entre los distintos Estados miembros en cuanto a su grado de descentralización política, si bien, obviamente, cada Estado cuenta con una voz en el Consejo y debe mantener una única posición respecto de los demás.

Lógicamente, cuando en un Estado miembro, como el caso de España, una materia como la fiscalidad es una competencia que se encuentra compartida entre diferentes instancias, surgen las tensiones relativas a la manera de articular la participación de los representantes de las entidades infraestatales con competencias en ese ámbito dentro de la delegación del Estado que acude a esos grupos de trabajo o al propio ECOFIN.

De hecho, hay Estados miembros que incluyen en el seno de sus delegaciones con naturalidad a representantes del Gobierno central y de los gobiernos regionales, y otros que han sido muy reacios a dar ese paso, como ha sucedido con el caso del Reino de España.

Hay que tener presente, en cualquier caso, que la delegación de cada Estado está formada, normalmente por cuatro miembros, con lo que es evidente que deben establecerse reglas específicas sobre la composición de esa delegación y sobre la manera de articular la posición española a defender en esas reuniones.

#### iv) La participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN.

Las Administraciones vascas han sido conscientes desde hace mucho de la importancia de la participación en los órganos de toma de decisiones de la Unión Europea, y singularmente, en el Consejo, máxime en un ámbito, como el tributario, en el que los derechos históricos de los territorios forales hacen que cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco disponga de un sistema tributario completo, equiparable al vigente en territorio de régimen común, con un amplio margen de autonomía, como hemos visto, sobre todo, en la imposición directa, y estando obligados como están a aplicar los tratados internacionales y el Derecho de la Unión Europea también dentro de su ámbito competencial como consecuencia de la primacía y eficacia del mencionado Derecho.

De hecho, ya hemos explicado al repasar la historia reciente del Concierto Económico que una de las cuestiones que se planteó con mayor intensidad en la negociación para la renovación del Concierto Económico de 2001 fue la reclamación de

la representación vasca de disponer de un asiento en la delegación española ante el ECOFIN, precisamente para reconocer de esta manera la importancia de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en el conjunto del Estado y para poder tomar parte de manera directa en el foro más importante de decisión en materia fiscal en el ámbito de la Unión Europea.

No era una reclamación a la que le faltaran precedentes<sup>49</sup> porque en otros Estados miembros de la Unión Europea las delegaciones nacionales en las distintas configuraciones del Consejo están formadas por representantes del Gobierno central pero también por representantes de los Gobiernos regionales, e incluso, en algunas ocasiones, correspondiendo la presidencia de la delegación estatal a uno de los representantes de los Gobiernos regionales.

Como hemos comentado anteriormente, cada Estado miembro decide libremente quiénes forman parte de sus delegaciones en las distintas configuraciones del Consejo, lo que es una cuestión que no está disciplinada en el Derecho de la Unión por pertenecer a la esfera de la estructura constitucional de cada uno de los Estados miembros, con la cual el Derecho de la Unión Europea es plenamente respetuosa.

Ya recordamos que, entre otras cosas, la reclamación de participación en la delegación española ante el ECOFIN fue una de las cuestiones que enconó las posiciones negociadoras y que llevó a que para finales de 2001 no se hubiera alcanzado un acuerdo de renovación del Concierto Económico, con la inseguridad jurídica que esa situación generaba al tener fijado el Concierto Económico de 1981 su fecha de caducidad para el 31 de diciembre de 2001<sup>50</sup>.

De hecho, las Cortes Generales aprobaron la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, una disposición de dudosa constitucionalidad, y que mantuvo formalmente la vigencia de las condiciones de la concertación del Concierto Económico de 1981 hasta que se llegara a un acuerdo para la renovación del mismo.

---

<sup>49</sup> De hecho, y con un ámbito más general, CAAMAÑO ya había manifestado en 2005 su criterio favorable a que se articulara la participación de las Comunidades Autónomas en los procesos de toma de decisión en el ámbito de la Unión Europea, no sólo en los grupos de trabajo, sino también en las propias reuniones del Consejo o en la organización de la REPER, en su trabajo CAAMAÑO ANIDO, M.A. "La participación de las Comunidades Autónomas en la toma de decisiones fiscales a nivel comunitario", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005, p. 123-163.

<sup>50</sup> LUCAS realizó un brillante análisis de los problemas planteados en la renovación del Concierto Económico de 2002, tanto por lo que se refiere al proceso negociador y las dificultades que se plantearon en el mismo, como a las consecuencias jurídicas de aquel proceso, en LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. *Crisis y renovación del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2005.

Sería el 6 de marzo de 2002 el día en el que la Comisión Mixta de Cupo llegaría a un acuerdo para la renovación del Concierto Económico, acuerdo que se plasmaría posteriormente en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco actualmente vigente, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, sin que se llegase a un acuerdo que posibilitase la participación directa de un representante del País Vasco en la delegación española ante el ECOFIN.

El texto del Concierto Económico de 1981 no recogía ninguna referencia a la participación del País Vasco o a su intervención en los tratados internacionales que tuvieran influencia en su ámbito competencial, como ejemplo de la perspectiva del ejercicio de la competencia exclusiva en materia de relaciones internacionales que la Constitución reconoce al Estado, además de no ser parte todavía en aquel entonces el Reino de España de la Unión Europea, por lo que la cuestión de los tratados internacionales era un elemento vinculado exclusivamente a los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

La única referencia que encontramos en el Concierto Económico de 1981 a los tratados internacionales es la de que recogía como quinto principio general al que tenían que atenerse los Territorios Históricos en la definición y aplicación de sus sistemas tributarios, el que les sometía a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

La reforma del Concierto Económico de 1997, además de reducir significativamente las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico, mantiene el principio de sometimiento a los tratados y convenios internacionales, pero incluye, por vez primera y con una redacción que se ha mantenido hasta la actualidad, dentro de los principios de colaboración, una referencia genérica a que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del propio Concierto Económico.

Se establece, por tanto, en 1997 el principio por el cual el Estado se compromete a arbitrar mecanismos de colaboración en los acuerdos internacionales, con lo que es un compromiso que asume el Estado y que se plasma en el Concierto Económico, pero que queda bastante indeterminado en cuanto a su contenido.

De hecho, precisamente la posición de la representación vasca en la negociación para la renovación del Concierto Económico tiene como base la falta de cumplimiento por parte del Estado del compromiso asumido por el Estado en la reforma del Concierto Económico de 1997, además de por la importancia que había adquirido el

Derecho de la Unión Europea en el ámbito tributario a partir de las decisiones adoptadas en el ya mencionado ECOFIN de 1 de diciembre de 1997.

El texto vigente del Concierto Económico, resultante de los compromisos adquiridos en la negociación de 2002, mantuvo, por tanto, el principio de que el Estado arbitraría los mecanismos de colaboración con las Instituciones del País Vasco en los tratados y acuerdos internacionales que incidan en el régimen del Concierto Económico, es decir, todos los que tengan que ver con el ámbito tributario, si dejamos de lado las cuestiones relativas a los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

La reforma del Concierto Económico de 2007 incorporaría una regla adicional a los principios de colaboración del Concierto Económico al disponer que el Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua, pero nos seguimos moviendo, exclusivamente, en el ámbito de la aplicación de las disposiciones internacionales y no en el proceso de su elaboración, respecto a lo que se mantiene el mandato a la Administración del Estado para que posibilite la participación de las instituciones vascas o su colaboración en ese campo, pero sin mayores concreciones.

Las Administraciones vascas siguieron reivindicando su participación en el ECOFIN y en los demás ámbitos que tienen relevancia para la conclusión de los tratados y acuerdos internacionales con incidencia en el ámbito del Concierto Económico, manteniendo lo principal de sus aspiraciones en la participación en el ECOFIN, por la importancia que el Derecho de la Unión Europea ha mostrado tener en el ámbito tributario interno, en general, y en el espacio del Concierto Económico en particular.

Ahora bien, a partir de un determinado momento, cambian la estrategia política, y en lugar de centrar sus esfuerzos en la reclamación de participación en la delegación española ante el ECOFIN, ponen el énfasis en que se deje tomar parte a técnicos de las Administraciones vascas en las delegaciones españolas ante los grupos de trabajo preparatorios del ECOFIN, por ser un ámbito de contenido menos político, a la vez que ser el foro en el que verdaderamente se discuten los elementos concretos de las disposiciones que luego se someten al ECOFIN.

Poder formar parte de la delegación española en esos grupos de trabajo es una cuestión que se plantea desde una doble óptica, por tanto: como una relajación de la reclamación política, por una parte, puesto que no es lo mismo que un Consejero del

Gobierno Vasco o un Diputado Foral de una de las Diputaciones Forales acompañe al Ministro del ramo al ECOFIN, a que un representante técnico de una de las Administraciones vascas forme parte de la delegación de técnicos de los distintos Ministerios que toman asiento en las reuniones de los grupos de trabajo; y por otro lado, como un recurso de primer orden para tener conocimiento directo y poder participar en la fijación de la posición española (aunque sobre este aspecto se ha avanzado mucho menos) respecto a las regulaciones que va a aprobar el ECOFIN y que van a tener que trasponerse a o aplicarse en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos, y que, por tanto, van a condicionar el ejercicio de la autonomía normativa que les reconoce el Concierto Económico.

Esta menor intensidad política de la reclamación permitió en 2010 que se redujeran las resistencias por parte de la Administración del Estado y que se cumpliera, por vez primera desde 1997, aunque sea parcialmente, el mandato del Concierto Económico de que el Estado arbitrara los mecanismos de colaboración de las instituciones vascas en uno de los ámbitos de los acuerdos internacionales que inciden en la aplicación del Concierto Económico, que es el de la participación en los grupos de trabajo preparatorios del ECOFIN.

No se reformó el Concierto Económico, sino que se adoptó un acuerdo en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico para aplicar el principio establecido en el propio Concierto Económico de arbitrar mecanismos para la participación de las instituciones vascas en los foros internacionales con incidencia en el Concierto Económico.

De hecho, en la reunión de la mencionada Comisión Mixta de 22 de noviembre de 2010, el acuerdo cuarto, titulado "Consejo Europeo de Ministros de Economía", establecía lo siguiente:

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

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

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

Son tres, por tanto, los compromisos que se adoptan en este ámbito en la Comisión Mixta del Concierto Económico, a saber:

- Por un lado, el compromiso de informar a la Comisión Mixta de todas las cuestiones tributarias que vayan a ser objeto de análisis en el ECOFIN, con lo que se está excluyendo la participación directa de un representante del País Vasco en la delegación española del ECOFIN, pero se concreta la colaboración en ese suministro de información al País Vasco a través de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

- En segundo lugar, se establece la inmediata participación de un representante vasco en la delegación española de los tres grupos de trabajo preparatorios del ECOFIN que tienen incidencia en el ámbito del Concierto Económico, que como hemos visto, son los grupos D-4 sobre cuestiones fiscales, D-5 de Código de Conducta sobre la fiscalidad empresarial, y D-8 de lucha contra el fraude.

De hecho, a partir del año siguiente se puso en práctica el acuerdo alcanzado y desde entonces, siempre se ha invitado a participar en todas las reuniones de los mencionados grupos de trabajo del ECOFIN a un representante de las Administraciones vascas, habiéndose producido un acuerdo en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para estructurar una infraestructura de suministro de información a las tres Diputaciones Forales de todos los documentos que se producen en las mencionadas reuniones, así como un reparto entre las diferentes instituciones de los distintos grupos de trabajo para acudir a las mismas.

El 11 de abril de 2011 pasará así, también, a la historia del Concierto Económico porque, por primera vez, un representante de las instituciones vascas, en este caso, el Secretario General Técnico de la Hacienda Foral de Bizkaia, formaba parte de la delegación española en el grupo de trabajo D-5, Código de Conducta, del ECOFIN<sup>51</sup>.

- Pero, en tercer término, hay que tener en cuenta que el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico prevé expresamente que la posición de la delegación española será manifestada exclusivamente por parte de la representación del Estado, sin perjuicio de que, dentro de la delegación española, se comente y fije la posición, con carácter previo a la intervención, entre los integrantes de la misma, entre los que se encuentra un representante de las instituciones del País Vasco.

Por lo tanto, vemos que se ha asumido como ordinario el hecho de que en la delegación española se integre un representante del País Vasco, pero no que participe

---

<sup>51</sup> Un análisis específico de la participación vasca en los grupos de trabajo preparatorios del ECOFIN se puede consultar en MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "La participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Onati, 2014, p. 208-232.



en plenitud de condiciones en esa delegación, puesto que la posición de la misma solamente va a defenderse ante el grupo de trabajo por parte de un representante de la Administración del Estado<sup>52</sup>.

Sin duda, es una limitación relevante, pero ello no menoscaba la importancia del acuerdo y de la participación de las instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN, que preparan los acuerdos que luego adoptarán los Ministros, y que obligan a todas las instituciones de todos los Estados miembros conforme al Derecho de la Unión Europea, por lo que se ha equilibrado, en parte, la obligación de aplicar en sus sistemas tributarios las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, con el reconocimiento de una participación en la delegación española que toma parte en el proceso de elaboración de esas disposiciones.

Un elemento significativo de la importancia que ha adquirido esta cuestión en el ámbito de las Administraciones forales es que, por ejemplo, en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia se ha adaptado el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas a esa nueva realidad, y por ello, tras la aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 111/2014, de 7 de octubre, que ha establecido como una de las funciones de las que va a ocuparse el Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia la siguiente:

*“La representación de la Diputación Foral de Bizkaia y, en su caso, de las Instituciones del País Vasco, en los organismos internacionales en los que se traten cuestiones que incidan en la aplicación del Concierto Económico. En particular, asumirá dicha representación en los Grupos de Trabajo del ECOFIN, D-4 (Cuestiones Tributarias), D-5 (Código de Conducta) y D-8 (Lucha contra el fraude)”.*

Esta asunción, con mayor naturalidad, de la participación de instituciones forales en el ámbito de los grupos de trabajo del ECOFIN se ha extendido también a la Comunidad Foral de Navarra, puesto que la disposición adicional nonagésima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, ha establecido expresamente que *“el Gobierno de la Nación se compromete a iniciar los cauces de diálogo y adoptar los acuerdos oportunos con el Gobierno de la Comunidad Foral de Navarra con el objeto de garantizar la participación de ésta en los grupos de trabajo del ECOFIN, integrada en la delegación correspondiente del Estado, cuando en ellos se traten asuntos vinculados a la singularidad financiero-fiscal de Navarra, derivada de su carácter foral amparado en la Constitución Española, la Ley Orgánica de*

---

<sup>52</sup> MARTÍNEZ ha insistido en la importancia de este acuerdo porque *“resulta evidente, por una parte, que en la transferencia de competencias realizada por el Estado español a la Unión con su adhesión al Tratado, también se produjo una cesión de la competencia fiscal foral del País Vasco y de Navarra y, por otra, que si el ejercicio por parte de los Territorios Históricos de sus competencias fiscales puede llegar a producir una violación del Derecho Comunitario imputable no al País Vasco sino al Estado español, resulta imprescindible que el País Vasco pueda tomar parte en los procesos de adopción y aplicación del Derecho Comunitario”*. MARTÍNEZ BÁRBARA, G. **Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco**, Premio Jesús María de Leizaola 2013, Instituto Vasco de Administración Pública, Onati, 2014, p. 102.

*Amejoramiento y Reintegración del Régimen Foral de Navarra y la Ley que regula el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra”.*

Y en ejecución de esa habilitación normativa, la Comisión Coordinadora del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su reunión del día 31 de julio de 2014, ha acordado la participación de la Comunidad foral en los grupos de trabajo del ECOFIN, integrada en la delegación correspondiente del Estado, cuando en ellos se traten asuntos vinculados a la singularidad financiero-fiscal de Navarra.

Conforme a lo contemplado en la disposición adicional nonagésima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, en esa reunión de la Comisión Coordinadora se acuerda la participación de la Comunidad Foral de Navarra en los grupos de trabajo del ECOFIN, derivada de su régimen foral amparado en la Constitución Española, la Ley Orgánica de Amejoramiento y Reintegración del Régimen Foral de Navarra y la Ley que regula el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

El Gobierno de España se ha comprometido en esa reunión de la Comisión Coordinadora a establecer, con carácter inmediato, los cauces para materializar esta participación, por lo que se ha acordado que se convocará a un representante de las instituciones de la Comunidad Foral de Navarra a las reuniones de los grupos de trabajo D-4 -Cuestiones tributarias-D-5 -Código de conducta- y D-8 -Lucha contra el fraude.

Por lo tanto, ya vemos que la Administración del Estado ha decidido otorgar el mismo tratamiento a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra en este sentido, como consecuencia lógica de la singularidad foral de los cuatro territorios que resulta del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales.

Hay que reconocer que este punto supone un claro avance respecto a la situación anterior, un avance además en la normalización de la participación de las instituciones forales en los ámbitos en los que se deciden los acuerdos o tratados internacionales que luego van a tener que aplicar obligatoriamente en sus sistemas tributarios, lo que se ha realizado, además, en primer término en el ámbito más sensible de todos ellos, como es el de la Unión Europea, por ser la parte del Derecho internacional que con mayor intensidad incide en el ámbito del Concierto Económico, pero sin haber completado el mandato contenido en el Concierto Económico.

Y decimos esto porque no se ha arbitrado la participación de las instituciones vascas en los trabajos de conclusión de acuerdos y convenios internacionales para evitar

la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, ni tampoco se ha arbitrado un cauce concreto para la participación del País Vasco en la delegación española ante organismos como la OCDE, pese a que luego sus recomendaciones tienen un efecto muy relevante en el ámbito interno.

De hecho, en algunas de las sesiones de trabajo del proyecto BEPS de la OCDE, al que ya hemos hecho referencia con anterioridad, sí han sido invitados a tomar parte representantes de las instituciones vascas, como por ejemplo, cuando se ha analizado el régimen de tributación de la explotación del inmovilizado intangible en el Impuesto sobre Sociedades o al analizar las prácticas sobre procedimientos de vinculación administrativa previa (*tax rulings* en la denominación anglosajona que tiene mayor predicamento en el ámbito del Derecho internacional tributario), pero han sido invitados más para ser sometidos al escrutinio del organismo, que para tener una participación normalizada en el ámbito de sus instituciones.

Quizás detrás de toda esta cuestión subyace, como hemos comentado antes, el celo de la Administración del Estado en mantener su competencia sobre relaciones internacionales sin injerencias por parte de las demás Administraciones del Estado, pero eso no se compadece adecuadamente con el modelo de descentralización política establecido en la Constitución, máxime si tenemos en cuenta lo que sucede en el ámbito tributario con el reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que realiza la disposición adicional primera de la Constitución.

Un ejemplo sintomático de la actitud de la Administración del Estado en este ámbito lo tuvimos ocasión de conocer en relación con la tramitación de procedimientos amistosos previstos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición cuando afectan a cuestiones como los ajustes en materia de precios de transferencia.

Se dio el caso de un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia conforme a lo previsto en el Concierto Económico, que tenía una filial en Francia, que había sido objeto de la realización de un procedimiento inspector por parte de las autoridades francesas, que habían determinado la necesidad de realizar ajustes de valoración a valor de mercado de las operaciones realizadas con su matriz vizcaína, al tratarse de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Norma Foral del mismo Impuesto regulaban ya entonces en una disposición adicional que existiría un desarrollo reglamentario de la manera de tramitar los procedimientos amistosos previstos en los convenios internacionales para solucionar los problemas de doble imposición que podían

presentarse como consecuencia de las modificaciones de valor que realizase la Administración de uno de los Estados.

Pero en aquel momento solamente se había procedido a desarrollar reglamentariamente esa previsión en el ámbito del territorio común, donde se había aprobado el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

En el Territorio Histórico de Bizkaia todavía no se había producido el desarrollo reglamentario de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en este punto, y la empresa vizcaina quería iniciar el procedimiento amistoso para ante las autoridades francesas para poder solucionar los problemas de doble imposición derivados de ese ajuste por operaciones vinculadas realizado a su filial.

Ante esta situación, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, organismo encargado de instruir la fase internacional del procedimiento, conforme al ordenamiento estatal, al tener el carácter de autoridad competente del Reino de España para desarrollar los procedimientos amistosos conforme a lo previsto en los propios Convenios internacionales, no se planteó que el Concierto Económico pudiera implicar una modulación de sus competencias, pero es evidente que la aplicación de los tratados en el País Vasco no puede implicar una alteración del reparto interno de competencias en materia tributaria.

La Dirección General de Tributos analizó el contenido del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, y llegó a la conclusión de que no establecía distinción alguna entre las empresas españolas respecto a la tramitación del procedimiento, por lo que entendió que sus competencias eran ilimitadas en este ámbito.

La Diputación Foral de Bizkaia planteó el oportuno requerimiento de inhibición previo a acudir a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la medida en que entendía que se producía una invasión de su ámbito competencial, puesto que el Reglamento estatal se aprobaba en ejecución de una habilitación normativa contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y por lo tanto, el ámbito al que resulta de aplicación será el mismo que el correspondiente a la disposición habilitante y en virtud de la que se produce el desarrollo reglamentario correspondiente por parte del Consejo de Ministros al aprobar el Real Decreto mencionado.

El precepto habilitante del desarrollo del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa se incardina en un texto legal, la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuyo ámbito de aplicación, como no podía ser de otra manera, contiene la cláusula de salvaguarda de las competencias forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra en el ámbito tributario, teniendo presente lo establecido en la disposición adicional primera de la Constitución.

De esta forma, la atribución de competencias normativas o de aplicación de los tributos en relación con lo dispuesto en esa norma, lo mismo que en las del resto del Sistema Tributario, la perfecciona en el caso de los Territorios Históricos vascos el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Así pues, la normativa estatal resultará de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que así se establezca por el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo mismo que la normativa foral de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco resultará de aplicación a los otros contribuyentes que ese mismo cuerpo normativo determine.

Y consecuentemente, las competencias de gestión, inspección, revisión y demás vinculadas a los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos, serán ejercitadas en cada caso por la Administración que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco determine en función de los puntos de conexión establecidos en el mismo, cuando además, en el caso concreto, las competencias de aplicación de los tributos correspondientes a ese contribuyentes estaban atribuidas por el Concierto Económico a la Hacienda Foral de Bizkaia.

No puede pretenderse por parte de la Administración General del Estado que la competencia exclusiva reconocida al mismo en materia de relaciones internacionales por parte del artículo 149.1.3 de la Constitución suponga la atribución de una competencia como la correspondiente a la iniciación y tramitación de un procedimiento amistoso como el que se plantea en el caso que estamos analizando, pues ese título competencial no es soporte que elimine la competencia de cualesquiera otros órganos en cualquier asunto que implique una proyección exterior, ni mucho menos exige que todos los trámites puramente internos que deban realizarse en esos procedimientos deban ser asumidos por parte de órganos de la Administración General del Estado.

Sobre este particular, existe una constante y reiterada jurisprudencia constitucional, que ha sido sintetizada en la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, por la que se ha resuelto el recurso de inconstitucionalidad 8045/2006, interpuesto por noventa y nueve Diputados del Grupo Parlamento Popular del Congreso contra diversos preceptos de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, en cuyo fundamento de Derecho 73 puede leerse lo siguiente:

*"También se impugna el art. 127.1 d), tercero, EAC, que atribuye a la Generalitat la "proyección internacional de la cultura catalana", por ignorar la doctrina de la STC 165/1994, de 26 de mayo, en cuanto a los límites que supone para dicha competencia autonómica la competencia estatal para el ejercicio del ius contrahendi y, en general, sobre política exterior. Debemos afirmar una vez más que, frente al reproche formulado al precepto estatutario, la incorporación expresa de cláusulas de salvaguardia de competencias estatales no es exigible en términos constitucionales. Y es que la competencia estatal en el ámbito de las "relaciones internacionales" (art. 149.1.3 CE), que ciertamente incluye, entre otros contenidos, el ejercicio del ius contrahendi, no impide que las Comunidades Autónomas realicen actividades en el exterior que sean proyección de sus competencias materiales, siempre que no perturben o condicionen la competencia estatal (STC 165/1994, FFJJ 3 a 6), lo que hemos corroborado precisamente en materia de cultura (STC 17/1991, de 31 de enero, FJ 6)."*

Por tanto, si incluso cabe la posibilidad de que entes autonómicos tengan una proyección exterior compatible con la reserva constitucional de la competencia exclusiva del artículo 149.1.3 en favor de la Administración General del Estado, mucho más evidente resulta que todos los aspectos internos de un procedimiento que pueda acabar teniendo una proyección exterior son competencia, indudablemente, del órgano al que las normas integrantes del bloque de constitucionalidad le atribuyan la competencia sustantiva.

Lo anterior deviene mucho más evidente, si cabe, en un ámbito como el ejercicio de las competencias de aplicación de los tributos que emanan directamente de los derechos históricos de los territorios forales reconocidos y amparados por la disposición adicional primera de la Constitución, cuyo ejercicio puede modular las competencias reconocidas al Estado en el artículo 149.1 de la Constitución, como es singularmente el supuesto de las competencias reconocidas en el artículo 149.1.14 sobre Hacienda General, que en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por aplicación del Concierto Económico, decaen en favor de las competencias de los órganos forales.

La aplicación de esta doctrina al caso analizado nos debe llevar a plantear que la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos no es conforme a derecho ni al reparto competencial que realiza el Concierto Económico, pues no puede pretender ni la aplicación a los contribuyentes sometidos a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, ni en su caso, que tal disposición

le atribuya una pretendida exclusividad en el ejercicio de unas competencias que encajan, sin dudar, en el ámbito de las competencias de aplicación de los tributos que han sido objeto de concertación.

Es más, hay que entender que ese Real Decreto no resulta aplicable al caso que nos ocupa porque para ello debería haberse analizado en primer lugar si el contribuyente estaba sometido a la normativa del territorio de régimen común y a la competencia administrativa de la Administración General del Estado.

El requerimiento de inhibición realizado por la Diputación Foral de Bizkaia fue aceptado por parte de la Dirección General de Tributos, en el sentido de asumir que todos los trámites internos del procedimiento debían realizarse por la Administración competente en función de lo previsto en el Concierto Económico, y que su participación se limitaría a la fase internacional del procedimiento amistoso, procediendo a establecer la posición española mediante acuerdo entre la autoridad competente y los órganos técnicos de la Diputación Foral de Bizkaia.

Esto hizo que no fuera preciso acudir a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero pone de manifiesto cuál es el presupuesto desde el que se interpretan las cuestiones internacionales en el ámbito de la Administración del Estado.

El acuerdo para poner fin a esta controversia entre ambas Administraciones dio lugar a que la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia, establezca expresamente que *“a estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante. La Administración tributaria se encargará de la tramitación del procedimiento y de la elaboración de los informes que sean precisos para fijar la posición española y remitirá el expediente correspondiente a la Autoridad competente del Reino de España para desarrollar la fase internacional del procedimiento de conformidad con lo previsto en los citados convenios y tratados”*.

Y, en ejecución de esa habilitación reglamentaria, se ha aprobado el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 66/2014, de 26 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia, que ya recoge los principios de interrelación entre las diferentes autoridades españolas que tienen que tomar parte en el procedimiento, pero manteniendo claramente la reserva de competencia foral para todas las vertientes internas del procedimiento.

En cualquier caso, lo que se ha avanzado hasta la fecha no supone agotar el mandato establecido en el Concierto Económico de que la Administración del Estado arbitre los mecanismos para la participación del País Vasco en los tratados y acuerdos internacionales que tienen incidencia en el régimen de Concierto Económico, pues falta de arbitrar mecanismos de participación en la negociación de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, o en los tratados de contenido tributario, e incluso en los órganos de la OCDE, puesto que las mismas consideraciones que han justificado su participación en los grupos de trabajo del ECOFIN en atención a la singularidad foral, sirven de fundamento para la participación en esos otros ámbitos.

v) La Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales.

La reciente Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales ha supuesto un paso más en la línea de normalización de estas cuestiones, si bien, seguimos estando todavía en el ámbito de los principios generales más que en el de la aplicación práctica de los mismos.

Los artículos 49 a 51 de la mencionada Ley regulan la participación de las Comunidades Autónomas y entidades locales en los procesos de negociación de tratados y acuerdos internacionales, estructurando el régimen general de esa participación en base a tres principios:

- Por una parte, el derecho de las Comunidades Autónomas de solicitar al Gobierno la apertura de negociaciones para la celebración de tratados internacionales que tengan por objeto materias de su competencia o interés específico, o que afecten de manera especial a su respectivo ámbito territorial.

Al respecto, la Ley dispone que el Gobierno resolverá motivadamente acerca de dicha solicitud, a propuesta del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, previo informe del de Hacienda y Administraciones Públicas, sobre su adecuación al orden constitucional de distribución de competencias, y del competente por razón de la materia.

Como vemos, no es un derecho incondicionado, sino un derecho que luego tiene que valorar el Gobierno, como responsable de la política exterior española, y que podrá dar lugar a que se acepte o se rechace la propuesta de las Comunidades Autónomas.

Es un derecho que solamente está reconocido a las Comunidades Autónomas y, por lo tanto, no se extiende a otras entidades infraestatales, como las entidades locales.



- En segundo lugar, se prevé un deber de información sobre la actividad de la Administración del Estado en materia de tratados y acuerdos internacionales, que se concreta en dos aspectos diferentes:

i) En primer término, el Gobierno, a través del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, remitirá a las Comunidades Autónomas información sobre la negociación de aquellos tratados internacionales que tengan por ámbito materias de su competencia o interés específico o que afecten de manera especial a su respectivo ámbito territorial.

Al respecto, se establece que las Comunidades Autónomas pueden remitir al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación las observaciones que estimen convenientes sobre la negociación, y que corresponderá al Estado la decisión sobre las observaciones, que deberá ser motivada y comunicada a las Comunidades Autónomas.

ii) Y por último, en este sentido, se establece la obligación de que las Comunidades Autónomas sean informadas de los tratados concluidos por España que afecten a sus competencias, sean de su específico interés o incidan de manera especial en su ámbito territorial.

Nuevamente, en este segundo orden de cuestiones reguladas por la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales, se prevé esa regulación sólo en relación con las Comunidades Autónomas, y reservando al Estado la última palabra respecto a las cuestiones que quieran suscitar en el proceso de negociación las Comunidades Autónomas.

- Y en tercer lugar, la Ley se ocupa de determinar que las Comunidades Autónomas y las Ciudades de Ceuta y Melilla pueden solicitar al Gobierno formar parte de la delegación española que negocie un tratado internacional que tenga por objeto materias de su competencia o interés específico o que afecten de manera especial a su respectivo ámbito territorial.

Al respecto, se establece también que el Gobierno decidirá motivadamente, a propuesta conjunta del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y del competente por razón de la materia, acerca de la procedencia de dicha participación, decisión que deberá ser comunicada a las Comunidades y Ciudades Autónomas.

En cualquiera de los supuestos, como vemos, se establece la facultad última del Gobierno de decidir sobre las solicitudes, sugerencias y participación de las Comunidades Autónomas en el proceso de conclusión de los convenios y tratados internacionales.

En lo que se refiere, sin embargo, a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra en el ámbito tributario, la propia Ley contiene dos disposiciones adicionales que tienen un alcance muy diferente al que acabamos de analizar.

Respecto al País Vasco, la disposición adicional sexta de la Ley, aludiendo al régimen foral vasco, dispone que “las instituciones competentes del País Vasco participarán en la delegación española que negocie un tratado internacional que tenga por ámbito derechos históricos tanto si su actualización general ha sido llevada a cabo por el Estatuto de Autonomía como en aquellos otros casos cuya actualización singular lo haya sido por el legislador ordinario en el marco de la disposición adicional primera de la Constitución y, en su caso, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco”.

Y en un sentido similar, la disposición adicional séptima, en referencia al régimen específico de la Comunidad Foral de Navarra, establece que “las instituciones competentes de Navarra participarán en la delegación española que negocie un tratado internacional que tenga por ámbito derechos históricos tanto si su actualización general ha sido llevada a cabo por la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra como en aquellos otros casos cuya actualización singular lo haya sido por el legislador ordinario en el marco de la disposición adicional primera de la Constitución y, en su caso, de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra”.

En ambos casos, el ámbito al que se refiere la regulación es el de los derechos históricos reconocidos en la disposición adicional primera de la Constitución, por lo que, en lo fundamental, hace referencia a las cuestiones tributarias, ya que éste es el derecho histórico por antonomasia que reconoce la disposición adicional primera, pero la regulación es muy diferente a la general que hemos visto para el resto de Comunidades Autónomas y para el resto de materias.

Aquí lo que se dispone es, incondicional y taxativamente, que la delegación española que negocie un tratado internacional dentro de ese ámbito competencial va a estar integrada por representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, además de por los representantes que correspondan de la Administración General del Estado, y esto no queda condicionado a la aceptación o no de la participación por parte del Estado, sino que la misma se impone *ex lege*.

En realidad, esta disposición, por lo que a la Comunidad Autónoma del País Vasco se refiere, viene a dar cumplimiento a la regla establecida en el artículo 4 del Concierto Económico desde la reforma de 1997 que ordenaba al Estado arbitrar los

mecanismos de colaboración en los tratados y acuerdos internacionales que tuvieran relevancia en la aplicación del Concierto Económico.

El acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 22 de noviembre de 2010 para la participación en los grupos de trabajo del ECOFIN y el contenido de la disposición adicional sexta de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, suponen, por tanto, el cumplimiento de las mencionadas previsiones.

En este sentido, ahora queda por ver cómo se va a articular esa participación de las instituciones vascas y navarras en esas delegaciones negociadoras del Reino de España, pero, al menos desde el punto de vista normativo, se ha cerrado adecuadamente el círculo de la articulación de la participación de los territorios forales en la determinación de unas normas que van a aplicarse de forma directa en los sistemas tributarios que tienen que regular al amparo de lo previsto en la disposición adicional primera de la Constitución.

Es más, es una cuestión muy relevante la participación en las delegaciones negociadoras españolas en este tipo de acuerdos, como, por ejemplo, se ha puesto de manifiesto en tiempos recientes con el cumplimiento del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013, y publicado en el Boletín Oficial del Estado del 1 de julio de 2014.

Por medio de esa disposición tributaria estadounidense, el fisco de aquel país quiere luchar de una manera más decidida contra la elusión fiscal de sus nacionales que utilizan otros Estados para residenciar capitales que han podido escapar del control de su Administración tributaria.

Para tener un conocimiento más adecuado de las cuentas abiertas en otros países por ciudadanos estadounidenses, se establece una obligación de comunicación de esos activos financieros, que, lógicamente, debe instrumentarse por medio de la colaboración de otros Estados, en la medida en que no pueden los Estados Unidos obligar a las instituciones financieras de otros países a cumplir con esas obligaciones.

De ello resulta que el Gobierno de los Estados Unidos ha concluido acuerdos de intercambio de información, que podrían considerarse complementarios al Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta vigente, como el que acabamos de mencionar, que regulan la obligación de

ambos Estados de recopilar de sus entidades financieras una serie de datos sobre las cuentas y otros activos financieros que posean los residentes de un Estado en el otro, y el posterior intercambio entre los diferentes países de los datos recabados.

En España, se ha aprobado el modelo de declaración informativa 290, declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses (FATCA), que las entidades financieras tienen que presentar una vez al año de manera telemática y que luego va a servir para la remisión de esa información a las autoridades de Estados Unidos, lo mismo que se va a recibir una información equivalente de su parte en sentido contrario.

Ahora bien, el artículo 46 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece que *“las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:*

*a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.*

*b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral”.*

En consecuencia, como la obligación de información correspondiente al modelo 290 es una obligación de información de carácter general, las instituciones financieras que estén sometidas a la competencia inspectora de las Haciendas Forales deben cumplimentar sus obligaciones ante la Hacienda Foral respectiva, y no ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En la negociación del Acuerdo entre España y Estados Unidos para implementar la aplicación de esa ley estadounidense no tuvo participación ninguna representación de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ni de la Comunidad Foral de Navarra, y en consecuencia, no pudieron advertir que no se estaba teniendo en cuenta la especificidad resultante del Concierto Económico en relación con el cumplimiento de esa obligación y con la manera de articular el sistema telemático de presentación de esas declaraciones informativas por parte de los obligados a ello, su remisión al *Internal Revenue Service* de los Estados Unidos y la recepción de información por su parte.

Al no haberse tenido en cuenta la especificidad foral, se había diseñado un sistema en el que todas las presentaciones tenían que realizarse a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo cual vulnera claramente la norma establecida en el artículo 46 del Concierto Económico, y ello ha supuesto un problema serio de aplicación de la obligación porque ya se habían negociado todos los aspectos técnicos de la plataforma informática con los Estados Unidos sin tener en cuenta esa cuestión.

Al final, gracias a la buena voluntad de todas las partes, se ha solucionado el problema mediante un arreglo transitorio por el que se va a crear una infraestructura compartida neutra para el cumplimiento de esta obligación de información por parte de todos los contribuyentes, pero queda pendiente articular *a futuro* adecuadamente la estructura de este sistema de intercambio de información porque no es adecuado mantener una aplicación que no respeta el reparto de competencias establecido en el Concierto Económico<sup>53</sup>.

Y lo que pone de manifiesto, en todo caso, es que es muy necesaria la participación de las instituciones forales en la negociación y diseño de todos los acuerdos internacionales que tengan incidencia en el régimen de Concierto Económico, porque este régimen no implica una mera delegación de algunas facultades en los Territorios Históricos vascos o en la Comunidad Foral de Navarra, sino que supone la convivencia de cinco sistemas tributarios en el seno del Reino de España, y esa singularidad, derivada del reconocimiento constitucional de los derechos históricos de los territorios forales, no tiene parangón respecto al resto de competencias o al resto de Comunidades Autónomas, lo que justifica sobradamente la regulación que se ha realizado.

Y también remarca todo lo expuesto la importancia que tiene la participación en los foros donde se establecen las bases del Derecho internacional que va a ser aplicable en el régimen de Concierto Económico, así como en el ámbito de la Unión Europea.

#### vi) La fiscalidad en el Derecho originario.

Hasta la fecha no ha habido participación del País Vasco en los tratados que han supuesto la adhesión de España a la Unión Europea ni la articulación posterior del Derecho originario de la misma, porque la regulación de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales no estaba en vigor, ni tampoco se había respetado en gran medida hasta ahora la obligación que se estableció en 1997 de arbitrar los mecanismos para la colaboración de las instituciones vascas en los

---

<sup>53</sup> Sobre esta cuestión del intercambio de información y la participación de las Haciendas Forales en el mismo, puede consultarse MORENO GONZÁLEZ, S. "Intercambio de información tributaria y Haciendas Forales: dimensión internacional, europea e interna", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014, p. 288-321.

acuerdos internacionales que tuvieran influencia en el régimen de Concierto Económico y en el ejercicio de sus competencias.

Por tanto, todas las cuestiones tributarias o relacionadas con el Derecho tributario que se contienen en los tratados, en el Derecho originario de la Unión Europea, se han regulado y consensuado sin la participación de las instituciones forales, lo mismo que ha sucedido con todo el Derecho derivado aprobado por el ECOFIN y las demás instituciones de la Unión Europea, al menos, hasta el año 2010 y la incorporación de representantes vascos a las delegaciones españolas en los grupos de trabajo del ECOFIN.

En el futuro, por tanto, las cosas serán diferentes, atendiendo a las modificaciones normativas que se han producido en los últimos tiempos, y se establecerá un equilibrio más adecuado entre las competencias de los Territorios Históricos vascos y su participación en los procesos de elaboración de una normativa internacional o de la Unión Europea que va a influir directamente en el ejercicio de sus propias competencias derivadas del Concierto Económico.

Pero ello no implica que no tengamos que analizar todas las cuestiones relativas con el Derecho originario y con el Derecho derivado, con trascendencia en el ámbito tributario, precisamente para poder alcanzar las conclusiones que nos proponemos obtener en relación con la vertebración de la autonomía tributaria foral que supone el Concierto Económico en el ámbito de la Unión Europea, que es el objeto principal de nuestro trabajo.

Si comenzamos por el Derecho originario, es decir, por las disposiciones contenidas en el Tratado de la Unión Europea y en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la fiscalidad y con el reparto de competencias fiscales entre los Estados miembros y las instituciones de la Unión Europea, tenemos que ocuparnos, en primer término, de determinar cuáles son las competencias que en el ámbito fiscal los Tratados reconocen a las instituciones de la Unión Europea, porque ya hemos recordado que las competencias de la Unión se rigen por el principio de atribución, y en consecuencia, todas las cuestiones que no hayan sido específicamente atribuidas a las instituciones de la Unión Europea permanecen bajo la esfera competencial de los Estados miembros, y dentro de ellos, conforme se reparten con arreglo a las estructuras constitucionales de los mismos.

En este apartado vamos a referirnos exclusivamente a las disposiciones de Derecho originario (como luego haremos con las de Derecho derivado) que tienen una naturaleza claramente tributaria, puesto que aquellas otras normas, singularmente las que hacen referencia a las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de

Funcionamiento de la Unión Europea y a las normas sobre ayudas estatales, serán objeto de análisis específico en las Partes II y III, ya que sus repercusiones indirectas sobre el ámbito fiscal han sido especialmente relevantes en los últimos años, precisamente porque las normas directamente referidas a la fiscalidad en el Derecho originario y en el Derecho derivado son mucho menos relevantes en cuanto a su afectación a los Estados miembros, porque se han ido aprobando a un ritmo muy suave en el ámbito de la imposición directa y con una mayor intensidad en el ámbito de la imposición indirecta, pero es evidente, como expusimos al relatar los elementos fundamentales de la configuración presente del régimen de Concierto Económico, que al tratarse de impuestos concertados de normativa común en su mayor parte los de la imposición indirecta, la relevancia de esas disposiciones en relación con el régimen de Concierto Económico y con su articulación con el Derecho de la Unión Europea es mucho menor, ya que los Territorios Históricos no tienen autonomía normativa en ese ámbito.

Acudiendo, por tanto, al principio de atribución y la regulación específica que de las competencias de la Unión Europea realiza el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, hemos de partir de la regulación del artículo 3, que establece al tratar de las competencias exclusivas de la Unión, lo siguiente:

*"1. La Unión dispondrá de competencia exclusiva en los ámbitos siguientes:*

- a) la unión aduanera;*
- b) el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior;*
- c) la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro;*
- d) la conservación de los recursos biológicos marinos dentro de la política pesquera común;*
- e) la política comercial común.*

*2. La Unión dispondrá también de competencia exclusiva para la celebración de un acuerdo internacional cuando dicha celebración esté prevista en un acto legislativo de la Unión, cuando sea necesaria para permitirle ejercer su competencia interna o en la medida en que pueda afectar a normas comunes o alterar el alcance de las mismas."*

En estas materias, como vemos, el Tratado atribuye a la Unión Europea competencia exclusiva, lo que quiere decir que van a ejercerla por sí mismas y en todos los Estados miembros, a través de sus propios actos legislativos, y por lo que a la fiscalidad se refiere, por un lado, es evidente la atribución de la regulación aduanera a las autoridades de la Unión Europea, así como por otro lado, la atribución de funciones en materia de competencia, lo que luego se va a traducir en importantes principios en el ámbito de las libertades fundamentales y de las ayudas estatales.

La antigua Renta de Aduanas deja de ser, por tanto, un impuesto del sistema nacional de los Estados miembros y pasa a ser una competencia de los órganos de la Unión Europea.

De hecho, la normativa aduanera se contiene en la actualidad fundamentalmente en el Reglamento (CEE) N° 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302 de 19.10.1992, p. 1) y en el Reglamento (CEE) N° 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n o 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DO L 253 de 11.10.1993, p. 1).

El Estatuto de Autonomía había excluido de la concertación la renta de Aduanas en 1981, que se mantenía como una competencia exclusiva del Estado, pero a partir de la incorporación de España a la Unión Europea, los impuestos aduaneros han dejado de ser un recurso del Estado miembro porque han pasado a ser un recurso propio de la Unión Europea, que regula conforme a sus propias normas.

Por lo tanto, ya vemos que el resto de las materias relativas a la fiscalidad, es decir, el conjunto de los sistemas tributarios internos de los Estados miembros no están considerados competencia exclusiva de la Unión Europea.

El artículo 4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece, por su parte, las competencias compartidas entre la Unión y sus Estados miembros, que afectan a las siguientes materias:

*"Las competencias compartidas entre la Unión y los Estados miembros se aplicarán a los siguientes ámbitos principales:*

- a) el mercado interior;*
- b) la política social, en los aspectos definidos en el presente Tratado;*
- c) la cohesión económica, social y territorial;*
- d) la agricultura y la pesca, con exclusión de la conservación de los recursos biológicos marinos;*
- e) el medio ambiente;*
- f) la protección de los consumidores;*
- g) los transportes;*
- h) las redes transeuropeas;*
- i) la energía;*
- j) el espacio de libertad, seguridad y justicia;*
- k) los asuntos comunes de seguridad en materia de salud pública, en los aspectos definidos en el presente Tratado".*

De las materias reguladas en este precepto, el elemento fundamental de cara a la fiscalidad es la competencia sobre mercado interior. La Unión Europea tiene como uno de sus objetivos prioritarios la constitución de un mercado único, de una mercado interior, entre todos sus Estados miembros, por lo que para conseguir ese mercado interior, los



Tratados van a atribuir una serie de competencias a la Unión, que en este caso va a ejercer de manera compartida con los Estados miembros, porque no le va a suponer la atribución de una competencia completa, sino de la regulación mínima imprescindible de los aspectos que permitan la realización de ese mercado interior.

En este ámbito es en el que se van a desenvolver las previsiones del Derecho originario con incidencia en la fiscalidad de los Estados miembros, puesto que aunque la fiscalidad se va a seguir considerando una competencia de los Estados miembros, en determinadas áreas de la misma se va a atribuir una competencia a la Unión para conseguir una cierta armonización de las legislaciones de los Estados miembros de forma que se pueda desarrollar adecuadamente el mercado interior.

Los artículos 110 a 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea están dedicados a la fiscalidad y los artículos 114 y 115 a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros para conseguir la realización del mercado interior<sup>54</sup>.

Los tres primeros preceptos mencionados, artículos 110 a 112 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, establecen disposiciones encargadas de suprimir las aduanas interiores dentro de los Estados miembros de la Unión Europea, de forma que no puedan someterse a gravamen los productos adquiridos de otro Estado miembro con algún impuesto que no grave los productos del propio Estado, así como el establecimiento de contingentes o medidas equivalentes que dificulten la realización del mercado interior.

Hay que tener presente que, como consecuencia de la unión aduanera, en el ámbito de la Unión Europea propia solamente puede hablarse de importaciones cuando se adquieran bienes o servicios provenientes de un tercer Estado, es decir, de un Estado que no sea miembro de la Unión Europea, y por lo tanto, las operaciones entre distintos Estados, conocidas como adquisiciones o entregas intracomunitarias, no tienen la consideración de importaciones.

Pero el Tratado limita la posibilidad que tienen los Estados miembros de establecer gravámenes específicos para esas adquisiciones intracomunitarias, como una norma prohibitiva, de primer orden, ya que se contiene como tal en el propio Tratado, y que impide que los Estados miembros establezcan trabas a la venta en sus Estados de los bienes y servicios producidos en otros Estados miembros de la Unión Europea, lo que

---

<sup>54</sup> MARTÍNEZ ha dedicado un completísimo trabajo a analizar los aspectos de la armonización fiscal en el ámbito del Concierto Económico, tanto en relación con las normas de la Unión Europea, como con el Estado, e incluso dentro de los Territorios Históricos, en MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco", *op. cit.*

constituye propiamente el mercado interior, es decir, que toda la Unión Europea sea como un único y gran mercado.

El artículo 113<sup>55</sup>, último de los destinados a tratar de la fiscalidad, establece que “el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”.

Ésta sí es una regla directamente aplicable en materia fiscal, y establece una serie de impuestos, que se consideran de una relevancia muy importante de cara a garantizar la creación y mantenimiento del mercado interior, y en los que se decide, por tanto, que la Unión tenga algo que decir sobre la regulación de esos impuestos.

El ámbito de aplicación es el impuesto sobre el volumen de negocios, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los impuestos sobre consumos específicos, es decir, los Impuestos Especiales; y otros impuestos indirectos que el Tratado no precisa.

Lo que sí deja meridianamente claro el Tratado es que solamente estamos hablando de la fiscalidad indirecta, de los impuestos que gravan el consumo o el tráfico mercantil, pero para nada se extiende esta regla al resto de figuras tributarias, y en particular, no afecta a ningún impuesto directo, ni al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni al Impuesto sobre Sociedades, ni al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por citar los más importantes en este ámbito.

Y las facultades que se reconocen a la Unión Europea son las de fijar normas de armonización, es decir, no la regulación entera de esos impuestos, sino el establecimiento de unos mínimos o de unos márgenes dentro de los cuales van a poder regular esos impuestos los Estados miembros. No sucede como con los tributos aduaneros, en los que la competencia es exclusiva de la Unión y se regulan por Reglamentos del Consejo y de la Comisión, sino que la regulación de esos impuestos (Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales) la van a realizar los Estados miembros, las instituciones competentes dentro de cada uno de ellos para regularlos, y lo que van a tener que hacer es respetar las normas de armonización que hayan dictado las instituciones de la Unión Europea, que

---

<sup>55</sup> El artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 93 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 99 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

van a ser directivas puesto que lo que pretenden no es regular una materia sino establecer una armonización de las legislaciones de los Estados miembros.

En un apartado posterior desarrollaremos las distintas directivas que se han aprobado por parte del Consejo para la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los Impuestos Especiales y de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que es otro impuesto indirecto en el que la Unión ha entendido oportuno establecer directivas de armonización de las legislaciones de los Estados miembros por la incidencia que ese gravamen puede tener en la competencia y en el mercado interior.

Pero tenemos que ser conscientes de un elemento fundamental en este punto, y es que el procedimiento de adopción de acuerdos en este ámbito se realiza exclusivamente en el Consejo a través de un procedimiento legislativo especial, en el que se da participación al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social pero solamente para ser consultados, no para que tengan un poder de decisión en ese ámbito.

Es el Consejo el que va a aprobar estas directivas, y además lo tiene que hacer por unanimidad, con lo que todavía se limita más la posibilidad de avanzar en este ámbito, porque es necesario el acuerdo de todos los Estados miembros de la Unión Europea para que se aprueben las medidas de armonización en el ámbito de estos impuestos.

Al exigir unanimidad, estamos realmente ante una competencia compartida entre la Unión Europea y sus Estados miembros, pero que como debe adoptarse en el Consejo, que es el órgano en el que están representados los Gobiernos de los Estados miembros, lo que realmente se está diciendo es que es una competencia que la Unión solamente va a poder ejercer con la aquiescencia de todos los Estados miembros, con lo que si uno sólo de ellos se opone a la adopción de la directiva, ésta no podrá aprobarse.

En realidad, se está cediendo una competencia solamente en caso de que todos los Estados miembros estén de acuerdo en cederla, pero una vez que se aprueba la Directiva, ya obliga a todos los Estados miembros en el futuro, y vuelve a ser necesaria la unanimidad para modificarla, por lo que, aunque es cierto que es el menor grado de comunitarización de las competencias, al exigir la unanimidad del Consejo, una vez alcanzada, obliga y vincula a todos los Estados miembros, por lo que no podrán volverse atrás y tratar de eliminar una norma de armonización que hayan establecido salvo que vuelvan a conseguir ponerse de acuerdo todos ellos para hacerlo.

Las propuestas de directivas van a proceder de la Comisión o de los propios Estados miembros, y aunque se va a consultar al Parlamento y al Consejo Económico y Social, sus opiniones no tienen carácter vinculante por lo que solamente se va a convertir en Derecho derivado aquello en lo que estén de acuerdo todos los Estados.

Por lo tanto, ya vemos que aún en aquellos aspectos de la fiscalidad en los que los Tratados entienden que tiene que darse una armonización entre las legislaciones de los Estados miembros, esa armonización va a depender del criterio y de la voluntad inicial de todos los Estados miembros.

El procedimiento legislativo ordinario o incluso otros procedimientos especiales en los que el Consejo adopta disposiciones no exigen la unanimidad, sino una mayoría más o menos cualificada de Estados para la adopción de disposiciones vinculantes para todos ellos, pero en el ámbito tributario, la regla de oro que establecen los Tratados es la de la unanimidad de los Estados miembros para que se avance en este camino.

El apartado dedicado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a la fiscalidad concluye sin más referencias, y tenemos que acudir a los artículos 114 y 115, dedicados ambos a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, que no a su armonización, para ver qué otros títulos competenciales pueden dejar en manos de la Unión Europea la posibilidad de incidir en los sistemas tributarios de los Estados miembros.

El artículo 114 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea atribuye al Consejo y al Parlamento, por el procedimiento legislativo ordinario, la facultad para dictar normas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, pero excluye expresamente de esa posibilidad a la fiscalidad.

Por eso, el artículo 115<sup>56</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que “el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”.

Es decir, en los ámbitos excluidos de la aplicación del procedimiento legislativo ordinario del artículo 114, sí se posibilita la adopción de disposiciones de aproximación de

---

<sup>56</sup> El artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 94 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 100 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

las legislaciones de los Estados miembros, siempre que sean precisas para el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior, pero reservando la competencia al Consejo, por unanimidad, y por un procedimiento legislativo especial idéntico al establecido para la armonización de legislaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales.

Por lo tanto, los signatarios de los Tratados fueron conscientes de la importancia que podían tener otros aspectos de las normativas de los Estados miembros para posibilitar un verdadero mercado interior, y siendo conscientes de ello, atribuyeron a la Unión Europea la competencia para dictar disposiciones de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, es decir, nuevamente directivas, porque quieren obligar a obtener un resultado, no a regular directamente por ellas mismas el contenido de las disposiciones aplicables en los distintos Estados, pero si de fiscalidad estamos tratando, esas disposiciones se van a aprobar por el Consejo y por unanimidad.

Como ya tuvimos ocasión de anticipar, es evidente que los Estados miembros habían residenciado en el ámbito de las instituciones de la Unión Europea la política monetaria y no querían hacer lo mismo con la política fiscal, pero son conscientes también de que una política fiscal sin ningún tipo de armonización o aproximación en el ámbito de la Unión Europea sería una auténtica losa para conseguir el mercado interior, y por ello, establecen un procedimiento de atribuir al Consejo por unanimidad la facultad de dictar esas disposiciones en el ámbito tributario.

Singularizan además, dentro de ese ámbito, los impuestos sobre volumen de negocios y sobre consumos específicos, así como algún otro impuesto indirecto, como aquellos en los que va a ser preciso, si o sí, un grado relevante de armonización, porque en su ausencia, nos encontraríamos como importantes obstáculos para la realización del mercado interior, y respecto a los demás, permiten que la Unión dicte disposiciones de aproximación de las normativas de los Estados miembros, por ese mismo procedimiento especial que requiere de la unanimidad de los Estados miembros, pero siempre que sea necesario para el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior.

Las directivas que se han aprobado en este ámbito, y de las que hablaremos también en un apartado posterior, son muy pocas, afectan a pocos ámbitos de la regulación tributaria de los Estados miembros, y se han ido aprobando de una manera muy pausada, pese al impulso que desde siempre le ha querido dar la Comisión con sus propuestas en estos ámbitos.

Por tanto, ahora si podemos ser plenamente conscientes de la importancia que tienen los grupos de trabajo preparatorios del ECOFIN, porque es ese órgano el que está

facultado para aprobar, por unanimidad, las directivas que van a aplicarse en el ámbito fiscal, por lo que todo el trabajo técnico que se realiza en esos grupos de trabajo, y singularmente en el D-4, sobre cuestiones fiscales, es esencial de cara a la interrelación entre el Derecho de la Unión Europea y el de los Estados miembros, y en nuestro caso, con las disposiciones resultantes del Concierto Económico.

#### vii) Las competencias de la Comisión Europea en el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Ya hemos dicho que la Comisión Europea tiene reconocida en los Tratados la iniciativa normativa, es decir, la competencia para elaborar proyectos de directivas y de reglamentos que luego se remiten al Parlamento Europeo o al Consejo para su aprobación, lo que en el ámbito de la fiscalidad se reduce al Consejo por estar reservado a un procedimiento legislativo especial el mecanismo de toma de decisiones en este ámbito jurídico, e incluso dispone también de la competencia para dictar ella misma reglamentos o directivas de ejecución o delegados en los supuestos en los que así lo haya considerado pertinente el Consejo.

Pero el papel de la Comisión Europea no se limita a esta capacidad de propuesta normativa y de participación en los debates del Consejo, puesto que el artículo 17 del Tratado de la Unión Europea le atribuye un papel mucho más destacado al disponer que *“la Comisión promoverá el interés general de la Unión y tomará las iniciativas adecuadas con este fin. Velará por que se apliquen los Tratados y las medidas adoptadas por las instituciones en virtud de éstos. Supervisará la aplicación del Derecho de la Unión bajo el control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Ejecutará el presupuesto y gestionará los programas. Ejercerá asimismo funciones de coordinación, ejecución y gestión, de conformidad con las condiciones establecidas en los Tratados. Con excepción de la política exterior y de seguridad común y de los demás casos previstos por los Tratados, asumirá la representación exterior de la Unión. Adoptará las iniciativas de la programación anual y plurianual de la Unión con el fin de alcanzar acuerdos interinstitucionales”* y matizar que *“Los actos legislativos de la Unión sólo podrán adoptarse a propuesta de la Comisión, excepto cuando los Tratados dispongan otra cosa. Los demás actos se adoptarán a propuesta de la Comisión cuando así lo establezcan los Tratados.”*.

La Comisión es el equivalente al poder ejecutivo de un Estado en relación con la Unión Europea, y por tanto, es la institución encargada de ejecutar las competencias exclusivas de la Unión, de promover las iniciativas para el desarrollo de las competencias de la Unión, incluyendo la propuesta normativa, y es la encargada de vigilar el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea en el conjunto de sus Estados miembros.

Por lo tanto, el papel que le corresponde a la Comisión Europea en relación con los sistemas fiscales de los Estados miembros es de primer orden, principalmente porque su labor se va a centrar en realizar los estudios y elaborar las propuestas de disposiciones legislativas para el ejercicio de las competencias exclusivas de la Unión y para la armonización y aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en los términos que hemos analizado según lo dispuesto en los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En este sentido, la labor de la Comisión se centra en lograr la armonización de las regulaciones de los Estados miembros en todos aquellos aspectos que se consideren relevantes para la realización del mercado interior, y en este sentido, es la impulsora de la armonización fiscal, de las directivas que se han aprobado tanto en el ámbito de la imposición indirecta como en la imposición directa y en las cuestiones relativas a la cooperación entre las autoridades fiscales de los distintos Estados miembros.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, la Comisión Europea tiene un papel más relevante porque está encargada de controlar la recaudación del Impuesto en todos los Estados miembros en la medida en que un porcentaje de la recaudación de ese impuesto en el conjunto de la Unión forma parte de los recursos propios de la Unión Europea, y debe ser objeto de transferencia por parte de los Estados miembros a la Comisión Europea para nutrir su presupuesto.

Con ser muy importante el papel de la Comisión Europea en el ámbito de las propuestas normativas y del desarrollo del Derecho derivado, al impulsar la actuación del Consejo en este sentido, quizás tiene una relevancia mayor incluso el papel de la Comisión como garante del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, es decir, tanto del Derecho originario como del Derecho derivado.

Y esto en el ámbito fiscal se traduce tanto en el control de que los Estados miembros están aplicando adecuadamente las directivas en materia de fiscalidad, como en el propio cumplimiento por parte de los Estados miembros de las disposiciones de los tratados que tienen una incidencia destacada en la fiscalidad, y que ya hemos mencionado que son, fundamentalmente, las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la disciplina europea de las ayudas estatales.

Este control del cumplimiento del Derecho de la Unión se realiza mediante la actuación de los servicios de la Comisión, tanto de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera como de la Dirección General de la Competencia, e incluso de otras Direcciones Generales en relación con ámbitos competenciales concretos, que trasladan

su criterio a los Estados miembros en caso de que consideren que no están ejecutando adecuadamente el Derecho de la Unión en sus respectivos ámbitos territoriales, o que están incumpliendo las obligaciones que les incumben en virtud de lo dispuesto en los Tratados o en el Derecho derivado.

Si las autoridades de los Estados miembros entienden que no están incumpliendo las obligaciones que les incumben en virtud de lo dispuesto en el Derecho de la Unión Europea, lo justificarán razonadamente ante la Comisión Europea, y en caso de que no puedan hacerlo, lo que tendrán que hacer es modificar sus regulaciones o desarrollar las normas que sean precisas para adecuar su normativa al pleno respeto al Derecho de la Unión Europea.

En caso de que la Comisión y los Estados miembros no lleguen a un acuerdo sobre la cuestión, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece procedimientos al alcance de la Comisión Europea para solicitar del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declare el incumplimiento de un Estado miembro de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho originario o del Derecho derivado, e incluso, mecanismos coercitivos para que se demande del Tribunal de Justicia la imposición de sanciones a los Estados miembros para conseguir la adecuación de su regulación o de su comportamiento a las prescripciones del Derecho de la Unión Europea.

Y esto, como decimos, puede solicitarlo la Comisión Europea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea tanto en relación con las cuestiones relativas a la armonización fiscal como en lo que hace al respeto a las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o a la normativa sobre ayudas estatales.

Por lo tanto, podemos concluir que la Comisión Europea tiene un papel preponderante tanto en el alumbramiento de las medidas de armonización positiva como en conseguir a través del Tribunal de Justicia de la Unión Europea pronunciamientos sobre el alcance del Derecho de la Unión Europea que van a producir igualmente una armonización negativa.

#### viii) El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Lo anterior nos lleva a considerar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea va a desarrollar un papel muy relevante en relación con la armonización fiscal, tanto por interpretar y precisar el alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión aprobadas en este ámbito, y por lo tanto, al perfilar los contornos de la armonización positiva, como, sobre todo, por declarar los incumplimientos de los Estados miembros de las obligaciones



que les incumben en aplicación del Derecho de la Unión Europea, que, cuando se refieran a cuestiones tributarias, van a dar lugar a una armonización negativa de los Estados miembros, en el sentido de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea va a decir lo que no pueden hacer porque están contraviniendo el Derecho de la Unión Europea, aun cuando estén desarrollando una competencia que sigue siendo, en su mayor parte, de los Estados miembros<sup>57</sup>.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según el artículo 19 del Tratado de la Unión Europea “*garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados*”, lo que se complementa con la previsión de que “*los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión.*”

Esto quiere decir que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no va a ser el único órgano encargado de la aplicación e interpretación del Derecho de la Unión, sino que también los tribunales nacionales de los Estados miembros van a ser jueces naturales del Derecho de la Unión Europea porque las disposiciones del Derecho originario y del Derecho derivado se han integrado también en los ordenamientos de los Estados miembros, de los que forman una parte inescindible.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea va a tener la labor de unificar la interpretación del Derecho de la Unión, para que luego los tribunales de los Estados miembros apliquen de una forma consistente en toda la Unión los conceptos regulados en los tratados, en los reglamentos, directivas y decisiones de la Unión Europea.

Y además va a tener la competencia exclusiva para determinar que un Estado miembro no ha cumplido las obligaciones que le incumben en aplicación del Derecho de la Unión Europea o para revisar la legalidad de los actos de las instituciones de la Unión.

El mismo artículo 19 del Tratado de la Unión Europea arbitra el marco fundamental de su actuación porque dispone lo siguiente:

*“el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará, de conformidad con los Tratados:*

*a) sobre los recursos interpuestos por un Estado miembro, por una institución o por personas físicas o jurídicas;*

*b) con carácter prejudicial, a petición de los órganos jurisdiccionales nacionales, sobre la interpretación del Derecho de la Unión o sobre la validez de los actos adoptados por las instituciones;*

---

<sup>57</sup> Un repaso del papel que ha jugado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este aspecto lo podemos encontrar en SUBERBIOLA GARBIZU, I. “El papel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la coordinación de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa”, **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014, p. 8-28.

*c) en los demás casos previstos por los Tratados".*

Es luego el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea el que regula de forma más detallada cada uno de estos procedimientos, aunque realmente la concreción de su tramitación se encuentra en el Protocolo anexo al Tratado sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia y en el Reglamento de procedimiento que aprueba el propio Tribunal.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea está compuesto por un Tribunal de Justicia, un Tribunal General y los tribunales especializados que decida establecer el Consejo, de los que hasta la fecha solamente se ha creado uno, el Tribunal de la Función Pública de la Unión Europea, que se dedica a resolver los litigios entre las instituciones de la Unión Europea y sus empleados o agentes.

El Tribunal de Justicia es el órgano jurisdiccional superior en el ámbito de la Unión Europea, correspondiendo al Tribunal General la labor de ser un órgano de casación para las sentencias de los tribunales especializados y un órgano de primera instancia para determinados procedimientos que se sustancian ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia va a conocer en única instancia de los procedimientos judiciales más relevantes y, a la vez, también va a conocer de los recursos de casación que las partes puedan interponer contra las sentencias dictadas en primera instancia por parte del Tribunal General.

Son tres los cauces fundamentales por los que va a pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las cuestiones que nos ocupan.

Por un lado, le corresponde resolver los recursos directos que se planteen, conocidos como recursos de anulación, contra los actos de las instituciones de la Unión Europea que los interesados consideren que no respetan lo dispuesto en los Tratados. En particular, es relevante la utilización de este procedimiento para cuestionar las decisiones de la Comisión Europea, y específicamente podemos destacar por lo que a nuestro trabajo interesa, los recursos de anulación que se pueden interponer contra decisiones de la Comisión Europea en materia de ayudas estatales.

Pero este tipo de recursos los pueden interponer tanto los Estados miembros como cualesquiera interesados e incluso otras instituciones de la Unión Europea, cuando entienden que una institución está aprobando una medida, una disposición o un acto singular que no respeta el Derecho de la Unión Europea.

El artículo 263<sup>58</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es el que disciplina los principios en los que se basan estos recursos directos en los siguientes términos:

*“El Tribunal de Justicia de la Unión Europea controlará la legalidad de los actos legislativos, de los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes, y de los actos del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros. Controlará también la legalidad de los actos de los órganos u organismos de la Unión destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros.*

*A tal fin, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse sobre los recursos por incompetencia, vicios sustanciales de forma, violación de los Tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución, o desviación de poder, interpuestos por un Estado miembro, el Parlamento Europeo, el Consejo o la Comisión.*

*El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente en las mismas condiciones para pronunciarse sobre los recursos interpuestos por el Tribunal de Cuentas, por el Banco Central Europeo y por el Comité de las Regiones con el fin de salvaguardar prerrogativas de éstos.*

*Toda persona física o jurídica podrá interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo, contra los actos de los que sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución.*

*Los actos por los que se crean los órganos y organismos de la Unión podrán prever condiciones y procedimientos específicos para los recursos presentados por personas físicas o jurídicas contra actos de dichos órganos u organismos destinados a producir efectos jurídicos frente a ellos.*

*Los recursos previstos en el presente artículo deberán interponerse en el plazo de dos meses a partir, según los casos, de la publicación del acto, de su notificación al recurrente o, a falta de ello, desde el día en que éste haya tenido conocimiento del mismo.”*

El artículo 265 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prevé la posibilidad de presentar recursos directos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los casos en los que una institución de la Unión Europea debiera realizar una determinada actuación o emitir una determinada disposición y no lo hubiera realizado.

Los artículos 264 y 266 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea disponen los efectos que tienen las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este tipo de recursos, puesto que, por un lado, establecen que *“si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado”* aunque, también se prevé la posibilidad de que el Tribunal indique, *“si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos”*.

Y por otro lado, preceptúan que *“la institución, órgano u organismo del que emane el acto anulado, o cuya abstención haya sido declarada contraria a los Tratados,*

---

<sup>58</sup> El artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 230 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 173 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

estarán obligados a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”.

Según las reglas de atribución de asuntos entre el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, una gran parte de los recursos directos o de los recursos de anulación se interponen ante el Tribunal General en primera instancia, siendo susceptibles sus resoluciones del oportuno recurso de casación ante el Tribunal de Justicia.

Como decíamos, este tipo de procedimientos se utiliza habitualmente en relación con las decisiones de la Comisión Europea en materia de ayudas estatales, y como podremos analizar en la Parte III de este trabajo, los pronunciamientos tanto del Tribunal General como del Tribunal de Justicia en esta labor de control de la adecuación al Derecho de la Unión Europea de las decisiones de la Comisión Europea han permitido alumbrar una doctrina asentada sobre los límites a la capacidad normativa de los Estados miembros en el ámbito tributario que se derivan de la normativa sobre ayudas estatales contenida en los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en las disposiciones del Derecho derivado que los desarrollan.

El segundo cauce por el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se va a pronunciar sobre cuestiones relevantes de la interpretación y aplicación del Derecho de la Unión Europea en el ámbito tributario es el de los recursos de incumplimiento que puede presentar la Comisión Europea, como hemos mencionado en el apartado anterior, ante el Tribunal de Justicia cuando aprecia que un Estado miembro no está respetando adecuadamente las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión Europea.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea disciplina un procedimiento con dos fases: una declarativa y otra sancionadora, puesto que se reserva al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la facultad para determinar que un Estado miembro no está cumpliendo las obligaciones que le corresponden y, en su caso, para extraer las consecuencias jurídicas del incumplimiento.

Por ello, el artículo 258<sup>59</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone lo siguiente:

*“Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.*

---

<sup>59</sup> El artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 226 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 169 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

*Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea."*

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea está estableciendo un procedimiento, en el que la iniciativa se reserva a la Comisión Europea, y que tiene dos componentes principales: una fase administrativa ante la propia Comisión Europea, en la que el Estado tiene el derecho de conocer plenamente las razones por las que la Comisión entiende que su comportamiento no respeta el Derecho de la Unión Europea (dictamen motivado), así como el derecho a formular todas las observaciones que estime pertinentes, que deben ser valoradas y tenidas en cuenta por parte de la Comisión para establecer la conclusión correspondiente sobre la adecuación al Derecho de la Unión Europea de su comportamiento.

Esta fase administrativa concluye con el dictamen motivado en el que la Comisión expone sus conclusiones sobre el incumplimiento que imputa al Estado miembro de sus obligaciones conforme a lo previsto en el Derecho de la Unión Europea, y le da un plazo para poner solución al incumplimiento.

Pero el Tratado no le permite a la Comisión declarar ese incumplimiento con efectos jurídicos vinculantes, porque lo que le permite en caso de que el Estado miembro no se ajuste a lo que la Comisión haya considerado en el dictamen motivado, es acudir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio del recurso de incumplimiento regulado en ese artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para que sea el Tribunal de Justicia el que determine si se produce ese incumplimiento o no, con lo que, en realidad, lo que va a hacer el Tribunal de Justicia es determinar el alcance de las prescripciones del Derecho de la Unión Europea, puesto que éste es el elemento básico para contrastar si el Estado miembro de que se trate ha incumplido o no el Derecho de la Unión.

En este procedimiento, solamente son partes la Comisión y el Estado miembro de que se trate, aunque el incumplimiento no sea imputable a las autoridades centrales del Estado sino a las de sus subdivisiones territoriales, puesto que los sujetos de Derecho internacional que se obligan por medio de los tratados son los Estados miembros.

En este tipo de procedimientos sí van a poder tomar parte, además, en apoyo de las pretensiones de las partes principales, otros Estados miembros u otras instituciones de la Unión Europea, pero no se admite la personación de ningún otro interesado, aunque se encuentre directamente afectado por el incumplimiento que se está analizando.

El apartado 1 del artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que "si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarare que un Estado

miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal”.

Vemos, por tanto, cómo se plasma este principio de atribución de la competencia exclusiva para determinar el incumplimiento de un Estado de las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en el Derecho de la Unión Europea, así como que los Tratados, consecuentemente, atribuyen fuerza vinculante y el nacimiento de obligaciones de adecuación de su normativa o de la situación jurídica de que se trate por parte del Estado miembro exclusivamente a esa sentencia declarativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Estos recursos declarativos de incumplimiento también va a poder interponerlos un Estado miembro contra otro, cuando considere que este segundo Estado no está cumpliendo las obligaciones que le corresponden en virtud del Derecho de la Unión Europea, pero en estos casos, el artículo 259 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece un procedimiento en el que toma parte la Comisión Europea, que emitirá el correspondiente dictamen motivado y analizará las observaciones de los dos Estados miembros involucrados en la controversia, aunque, ante la posibilidad de que la Comisión Europea no haya emitido el dictamen motivado en el plazo de tres meses desde la solicitud recibida del Estado miembro, se habilita a que en ese supuesto el recurso lo pueda plantear directamente ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el mencionado Estado.

En realidad, la mayoría de los recursos de incumplimiento que se han interpuesto en relación con el ámbito fiscal, han sido presentados por la Comisión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declara el incumplimiento de un Estado miembro de las obligaciones que le incumben en virtud de lo establecido en los Tratados, genera, como hemos dicho, la obligación jurídica de que el Estado miembro en cuestión subsane el incumplimiento declarado, y el propio Tratado establece un procedimiento sancionador ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para lograr coercitivamente el cumplimiento de la propia sentencia del Tribunal de Justicia.

Así, el artículo 260<sup>60</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone lo siguiente:

---

<sup>60</sup> El artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 228 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 171

*"Si la Comisión estimare que el Estado miembro afectado no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal, podrá someter el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. La Comisión indicará el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias.*

*Si el Tribunal declarare que el Estado miembro afectado ha incumplido su sentencia, podrá imponerle el pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva."*

En este segundo procedimiento, lo que la Comisión debe hacer, como garante del cumplimiento y ejecución del Derecho de la Unión, es comprobar que el Estado miembro afectado ha realizado todo aquello a lo que estaba obligado para dar cumplimiento a la sentencia y eliminar la contradicción con el Derecho de la Unión Europea que había sido constatada por el Tribunal de Justicia.

También este procedimiento tiene una fase administrativa, en el que la Comisión tiene que dar un plazo al Estado miembro para que pueda presentar sus observaciones sobre el cumplimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en caso de no considerar satisfactoria la ejecución de la misma o las explicaciones dadas por el Estado miembro, la Comisión deberá acudir al Tribunal de Justicia para solicitar que se declare el incumplimiento de las obligaciones que le incumben a ese Estado miembro en virtud de la primera sentencia del Tribunal de Justicia y que se imponga al Estado de que se trate una sanción.

Esa sanción además va a dividirse en dos partes claramente diferenciadas: por un lado, una sanción a tanto alzado para castigar el incumplimiento, que se valora en función de la situación en la que se encontrara el mencionado incumplimiento en el momento en el que expirase el plazo otorgado por la Comisión al Estado miembro para justificar el cumplimiento de la sentencia; y por otro lado, una multa coercitiva, que se fijará normalmente mediante un importe por cada día que transcurra desde el pronunciamiento de la segunda sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la que declara el incumplimiento de la primera sentencia e impone la sanción, hasta que se haya constatado la completa ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia.

En este tipo de recursos de incumplimiento de sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con la posibilidad de imponer las correspondientes sanciones, también solamente van a ser partes principales la Comisión y el Estado miembro de que se trate, y también van a poder intervenir en apoyo de las pretensiones de alguna de las partes otros Estados miembros u otras instituciones de la Unión Europea.

La responsabilidad, por tanto, por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea se va a exigir exclusivamente al Estado miembro, y será una cuestión del Derecho interno de ese Estado la manera en la que se repercuta o asuma dentro de él el coste de esas sanciones.

En el Derecho español el procedimiento de repercusión de responsabilidades a las Administraciones públicas diferentes a la Administración General del Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, se ha regulado en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y en el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, de los que ya nos hemos ocupado al analizar la autonomía normativa de los Territorios Históricos vascos.

El artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su apartado 3, establece un procedimiento simplificado de declaración de incumplimiento de un Estado miembro y de imposición de sanciones para los supuestos en los que la Comisión entienda que un Estado miembro no le ha informado de las medidas adoptadas para trasponer una directiva aprobada por las instituciones de la Unión Europea, en los siguientes términos:

*“Cuando la Comisión presente un recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud del artículo 258 por considerar que el Estado miembro afectado ha incumplido la obligación de informar sobre las medidas de transposición de una directiva adoptada con arreglo a un procedimiento legislativo, podrá, si lo considera oportuno, indicar el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por dicho Estado y que considere adaptado a las circunstancias.*

*Si el Tribunal comprueba la existencia del incumplimiento, podrá imponer al Estado miembro afectado el pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva dentro del límite del importe indicado por la Comisión. La obligación de pago surtirá efecto en la fecha fijada por el Tribunal en la sentencia.”*

En estos casos, se agrupan en un único procedimiento judicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea las fases declarativa y sancionadora, pero solamente resulta aplicable en el concreto supuesto previsto en el precepto transcrito, con lo que no tiene especial relevancia práctica en relación con la materia que nos ocupa.

Todos los recursos de incumplimiento, sean declarativos en base a lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, o sancionadores al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se sustancian en un procedimiento en única instancia ante el Tribunal de Justicia, sin que tenga participación alguna en los mismos el Tribunal General.



Y el último cauce que puede llevar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a pronunciarse sobre la interpretación del Derecho de la Unión en materias que tengan incidencia en el régimen tributario es el previsto para la remisión de cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales nacionales de los Estados miembros, cuando requieran la colaboración del Tribunal de Justicia para interpretar conceptos de los Tratados o del Derecho derivado que sean relevantes para la resolución del pleito que estén conociendo.

Así, el artículo 267<sup>61</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece lo siguiente:

*"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:*

*a) sobre la interpretación de los Tratados;*

*b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;*

*Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.*

*Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.*

*Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad."*

Este precepto establece la posibilidad de que los tribunales nacionales remitan una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que les aclare cómo debe interpretarse en su caso concreto algún precepto del Derecho de la Unión, pero esta posibilidad se convierte en obligación cuando el órgano jurisdiccional nacional que conozca del conflicto interno sea un órgano contra cuyas resoluciones no quepa recurso ordinario alguno.

Esta obligación de planteamiento de una cuestión prejudicial es consecuencia de la primacía del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la interpretación del Derecho de la Unión, establecida en los Tratados precisamente para garantizar la coherencia en la interpretación uniforme de los preceptos del Derecho de la Unión en todos los Estados miembros.

De hecho, el Tribunal Constitucional español ha determinado que la omisión de la remisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es un defecto procesal

---

<sup>61</sup> El artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 234 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 177 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

susceptible de amparo constitucional por violación del derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley.

El procedimiento prejudicial se sustancia también en única instancia de forma exclusiva ante el Tribunal de Justicia, no ante el Tribunal General, y en él serán partes todas las que lo sean en el procedimiento principal que se sustancia ante el tribunal nacional, además de la Comisión y los Estados miembros que lo consideren oportuno.

Hay que tener presente que la cuestión prejudicial es un incidente en el procedimiento principal ante el tribunal nacional, y por tanto, se suspenderá la tramitación del mismo hasta que se pronuncie el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que lo único que tiene que hacer es responder a las dudas interpretativas que le plantee el tribunal nacional sobre el Derecho de la Unión Europea, aplicando el mencionado derecho a las circunstancias del caso de que se trate, pero sin conocer en plenitud de la controversia interna, puesto que la valoración de los elementos de prueba incumbe al tribunal nacional, y la cooperación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se limita a decir cómo se debe interpretar el Derecho de la Unión.

En esto se diferencian las cuestiones prejudiciales de los recursos directos o los recursos de incumplimiento, porque en estos dos últimos casos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es el único órgano judicial implicado en el proceso y el que va a resolver con plenitud de jurisdicción todas las cuestiones que se planteen en los mismos.

En las cuestiones prejudiciales, por el contrario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se limita a fijar los criterios para la interpretación del Derecho de la Unión, pero no actúa con plenitud de jurisdicción, porque el órgano que va a tener que resolver la cuestión principal y el que va a tener que valorar todos los elementos de prueba que se den en el mismo es el tribunal nacional, que no obstante, quedará vinculado en la resolución del procedimiento a los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En cualquier caso, los criterios interpretativos que establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tanto al resolver cuestiones prejudiciales como en los recursos directos o en los recursos de incumplimiento, resultan de obligada aplicación por todos los poderes públicos de todos los Estados miembros, aunque no hayan sido los directamente involucrados en el procedimiento de que se trate, y deberán adecuar su actuación a la interpretación que realice el Tribunal de Justicia de las previsiones del Derecho de la Unión que haya interpretado en cada supuesto.

Todas las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tienen fuerza ejecutiva en todo el ámbito de la Unión Europea como dispone el artículo 280 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Los recursos que se interpongan ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no tienen eficacia suspensiva de los actos recurridos, es decir, que se admiten, como regla general, en un solo efecto, el devolutivo, pero no impiden que los actos recurridos sigan desplegando su eficacia.

Así lo establece el artículo 278 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que, no obstante, reconoce la facultad al Tribunal de Justicia de suspender la eficacia de los actos sometidos a su revisión cuando las circunstancias así lo aconsejen, e incluso el artículo 279 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea le permite al Tribunal de Justicia que adopte medidas provisionales en relación con los asuntos que esté conociendo.

En ambos casos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es muy estricto a la hora de apreciar la concurrencia de circunstancias que le lleven a adoptar estas medidas, realizando una valoración de los elementos concurrentes en cada caso y exigiendo que las peticiones revistan los tradicionales requisitos de la concurrencia del *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho y del *periculum in mora* o la posibilidad de que se produzcan perjuicios de imposible o difícil reparación si no se suspende la ejecución del acto recurrido o no se adoptan las medidas provisionales solicitadas.

Para concluir esta exposición resumida del papel que adopta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la interpretación y cumplimiento del Derecho de la Unión, tenemos que hacer referencia a la composición del Tribunal y a la estructura ordinaria de procedimiento del mismo, lo que va a ser relevante conocer para poder entender posteriormente la importancia y la fuerza jurídica de los distintos pronunciamientos que emanan del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, así como las diferentes consecuencias de unos y otros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea estaba formado por jueces designados por el Consejo, a razón de un juez por cada Estado miembro para el Tribunal de Justicia y otro para el Tribunal General. Tal y como disponen los artículos 19 del Tratado de la Unión Europea y 253 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los jueces del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son "*elegidos entre personalidades que ofrezcan absolutas garantías de independencia y que reúnan las condiciones requeridas para el ejercicio, en sus respectivos países, de las más altas funciones jurisdiccionales o que sean*

*jurisconsultos de reconocida competencia, serán designados de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados miembros por un período de seis años".*

Los jueces pueden ser reelegidos, y actúan en formaciones de salas de jueces de tres, cinco o siete miembros, con carácter ordinario. En el caso del Tribunal de Justicia, existe una composición específica, denominada Gran Sala, que está formada por trece jueces, y que tiene una misión relevante porque su doctrina vincula a todas las formaciones del Tribunal, debiendo resolverse un asunto en Gran Sala cuando lo solicite un Estado miembro, una institución de la Unión o cuando lo considere oportuno el Tribunal.

Tanto el Tribunal de Justicia como el Tribunal General pueden resolver en pleno los asuntos que entiendan más relevantes, aunque no suele ser habitual este tipo de formación del tribunal.

El Tribunal de Justicia, además, está asistido por Abogados Generales, que se eligen con las mismas condiciones y procedimiento que los jueces, en número de once, y cuya función consiste, tal y como establece el artículo 252 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en *"presentar públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos que, de conformidad con el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, requieran su intervención"*.

Teniendo en cuenta estas cuestiones relativas a la composición del Tribunal de Justicia, nos queda solamente por mencionar la estructura básica de un procedimiento ante el Tribunal, conforme al protocolo por el que se aprueba el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a los Reglamentos de procedimiento del Tribunal de Justicia y del Tribunal General.

En este sentido, el procedimiento consta siempre y necesariamente de una fase escrita, que va a tener la misma estructura en los recursos directos y en los recursos de incumplimiento, con la presentación del escrito de demanda por parte de quien interpone el recurso, la contestación a la demanda por parte de la parte frente a la que se recurre y, en su caso, los escritos de intervención en apoyo de las pretensiones de alguna de las partes de quienes tienen derecho a ello.

El recurrente puede solicitar al Tribunal permiso para presentar un escrito de réplica a los efectos de argumentar aquellos aspectos que considere precisos en relación con el escrito de contestación a la demanda, significando la importancia que para la resolución del pleito tenga su análisis. Si el Tribunal acepta la presentación del escrito de réplica, se concede también a la otra parte la posibilidad de presentar un escrito de

dúplica, en el que alegue cuanto corresponda a su derecho en relación con la réplica planteada.

En el caso de las cuestiones prejudiciales, la fase escrita consiste en un único trámite conjunto para que presenten sus observaciones escritas todas las partes que se hayan personado en el procedimiento, en atención a la resolución judicial del órgano jurisdiccional nacional que haya planteado la remisión prejudicial, y sin que exista contradicción entre las diferentes partes, pues el único propósito que tiene esta fase del procedimiento es ilustrar al Tribunal con el criterio de cada una de las partes sobre la manera en la que se debe responder a la cuestión prejudicial sometida a conocimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Eventualmente, tanto en los recursos directos o de incumplimiento como en las cuestiones prejudiciales, puede solicitarse del Tribunal la apertura de la fase oral, cuando se considere adecuado la celebración de una vista para aclarar o profundizar en las cuestiones controvertidas, aunque está expresamente regulado que la vista nunca debe servir para reiterar los argumentos que se hayan presentado ante el Tribunal de Justicia por escrito, sino que debe servir para tratar cuestiones que no lo hayan sido en esa fase.

Es más, el Tribunal de Justicia, cuando decide abrir la fase oral y convocar la vista, puede y suele determinar los aspectos a los que deban contraerse los informes orales que las partes deben presentar en la vista.

En las vistas se suele arbitrar un primer turno de intervenciones para todas las partes personadas, al que puede seguir un turno de réplica para cada una de ellas, cuando el Tribunal lo considere procedente, y que suele complementarse con preguntas que formulen los jueces o el abogado general asignado al procedimiento para mejor centrar la cuestión jurídica que debe resolverse.

Las preguntas del Tribunal pueden realizarse oralmente en la vista, o pueden formularse en cualquier momento del procedimiento, por escrito, arbitrando un plazo para que las partes aporten sus respuestas, sin que se establezca contradicción en relación con las mismas.

También pueden las partes solicitar el permiso para presentar un escrito recogiendo hechos nuevos, que se hayan producido con posterioridad a los plazos de que disponen las partes para presentar sus escritos, y que se entienda que tienen una relevancia destacada para la resolución de la controversia.

En los procedimientos ante el Tribunal de Justicia, que no en los que se sustancian ante el Tribunal General, los jueces están asistidos de un abogado general, que asiste a la

vista y tiene la posibilidad de dar su parecer al Tribunal, en forma de conclusiones escritas, sobre la forma en la que, a su juicio, debería resolverse el recurso o responder al tribunal nacional remitente en el caso de las cuestiones prejudiciales.

Actualmente el Reglamento de procedimiento del Tribunal de Justicia establece que el Tribunal podrá decidir, oído el abogado general, que el asunto se resuelva sin conclusiones, cuando no existan cuestiones novedosas o cuando no se considere oportuna su emisión.

Por tanto, las conclusiones del abogado general son un trámite eventual, pero que si se produce, son presentadas en audiencia pública en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y publicadas a texto completo a través de los medios habituales de publicidad de las resoluciones del Tribunal (fundamentalmente por medio de su página de Internet en estos momentos), y en ellas se contiene la opinión del abogado general, fundada en derecho, de cómo debería el Tribunal de Justicia resolver el asunto que tiene encomendado en ese procedimiento.

Las conclusiones del abogado general representan, por tanto, una opinión técnica imparcial sobre la manera de interpretar el Derecho de la Unión Europea y de resolver la controversia de que se trate, pero no tienen fuerza vinculante sobre los jueces, que son los que van a tener en su mano la resolución del asunto, pudiendo guiarse por lo que indique el abogado general, o apartándose de lo que éste proponga.

Por lo tanto, las conclusiones de los abogados generales tienen una fuerza doctrinal de primera magnitud y se emiten por expertos de reconocido prestigio e imparcialidad contrastada en el asunto de que se trate, pero carecen de normatividad y no se pueden considerar como interpretación vinculante del Derecho de la Unión Europea, la cual solamente resulta de las sentencias y autos que emita el Tribunal.

Ésta es la fase final del procedimiento, la publicación y lectura en audiencia pública de la sentencia, o del auto, que ponga fin al procedimiento, que será la que tenga fuerza ejecutiva conforme a lo previsto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la que obligue a todos los Estados miembros y a todas las instituciones de la Unión Europea en la interpretación y aplicación del Derecho originario y del Derecho derivado.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por tanto, va a tener un papel destacado tanto en la interpretación y aplicación de las directivas aprobadas por el Consejo al amparo de lo previsto en los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la armonización fiscal o con la aproximación de las

legislaciones de los Estados miembros en ese ámbito, como en delimitar el alcance de las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o de la disciplina europea de las ayudas estatales, ámbitos todos ellos con proyección relevante sobre la fiscalidad de los Estados miembros, y en consecuencia, sobre el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

#### ix) La armonización tributaria europea en relación con los Territorios Históricos.

Pasamos, por último y para concluir esta parte, a analizar las disposiciones de Derecho derivado con incidencia directa en la fiscalidad y, por tanto, en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos, y vamos a hacerlo comenzando por la armonización en el ámbito de la imposición indirecta, la que está expresamente prevista y reclamada en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y luego nos ocuparemos de las normas de armonización que se han aprobado en el resto de ámbitos fiscales, normas de procedimiento e imposición directa, porque ellas han sido aprobadas en ejecución de la competencia establecida en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

También haremos referencia a algunos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de especial importancia en estos ámbitos o que han tenido una especial incidencia en los Territorios Históricos, si bien, son pronunciamientos generales para el conjunto de la Unión Europea, e incluso dejaremos simplemente indicadas las propuestas legislativas de la Comisión Europea que están en estos momentos encima de la mesa del ECOFIN.

Por seguir la sistemática del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el artículo 113 del mismo es el que dispone que el Consejo, por unanimidad y por un procedimiento legislativo especial, establecerá disposiciones para la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales y otros impuestos indirectos cuando tengan una incidencia destacada en el mercado interior o en las posibilidades de competencia empresarial.

Éste es el ámbito en el que más avances se han producido en las disposiciones de armonización fiscal dentro de la Unión Europea, puesto que desde antiguo se ha considerado que la armonización de esos impuestos indirectos es un elemento esencial para el mercado común primero, y para la consecución del mercado interior a partir del 1 de enero de 1993.

Comencemos, por tanto, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, que probablemente es el impuesto más armonizado en el ámbito de la Unión Europea, e incluso, como hemos comentado, que nutre en una parte los recursos propios de la Unión Europea mediante la transferencia de un porcentaje de la recaudación de todos y cada uno de los Estados miembros.

Las disposiciones fundamentales de Derecho derivado actualmente vigentes en relación con este impuesto son las siguientes:

- DIRECTIVA 2006/112/CE, DEL CONSEJO, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

- REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N° 282/2011, DEL CONSEJO, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

- REGLAMENTO (CE) N° 1798/2003, DEL CONSEJO, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92.

Los Estados miembros deben, por tanto, establecer su regulación interna respetando, en todo caso, las disposiciones armonizadoras que se contienen en esa regulación, y en caso de que no la respeten es cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puede acabar determinando el incumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud de lo establecido en los Tratados.

Dentro de cada Estado miembro, serán las autoridades competentes en función de la estructura constitucional de los mismos, las que tengan que adaptar su regulación a las disposiciones que acabamos de exponer, y en último extremo, las responsables del cumplimiento o del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, si bien los procedimientos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para determinar estas cuestiones se sustancian exclusivamente en relación con el Estado miembro, con independencia de cuál de sus autoridades sea la responsable del incumplimiento.

La Comisión Europea, como hemos dicho, vigila permanentemente que las regulaciones de los Estados miembros se ajusten a lo dispuesto en las directivas y reglamentos que en cada momento se encuentren en vigor, y en caso de encontrar discrepancias entre esas normas, interpone los correspondientes recursos de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que hemos mencionado.



Pero también pueden someterse a control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea las disposiciones nacionales de trasposición de esas directivas y reglamentos europeos como consecuencia de pleitos que surjan en la aplicación de las normas nacionales reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, en este caso, en los que las partes invoquen que la normativa del Estado de que se trate no respeta o es contraria a lo dispuesto en la directiva, y en este caso, la cuestión se planteará ante el Tribunal de Justicia por el mecanismo de la remisión prejudicial.

Por destacar algunos de los supuestos más importantes en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha analizado la normativa vigente en España en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido en los últimos quince años, podemos destacar seis asuntos que han llegado al Tribunal de Justicia y que han dado lugar a importantes pronunciamientos de ese Tribunal.

En este sentido, podemos recordar el tema de las reglas precisas para la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en que consista la actividad del obligado tributario, analizadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de los asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa y otros, que llegaron al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que estaba analizando las reglas que hasta aquel momento establecía la normativa española del Impuesto sobre el Valor Añadido y que no permitían la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con anterioridad al inicio de la actividad salvo que se cumplieran unos requisitos.

En el curso de este procedimiento, se hicieron públicas las conclusiones del Abogado General Saggio de 7 de octubre de 1999 (ECLI:EU:C:1999:489) y la posterior sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 21 de marzo de 2000 (ECLI:EU:C:2000:145), en virtud de la que fue necesario modificar la regulación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en que consiste el desarrollo de la actividad económica del contribuyente para adecuarla a lo que marcaba la directiva.

En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido entonces vigente:

*“se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entredicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el*

*retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas”.*

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea basaba su razonamiento en que la directiva europea del Impuesto sobre el Valor Añadido no facultaba a los Estados miembros para retrasar sistemáticamente el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en función del cumplimiento de unos requisitos formales de control de los contribuyentes, como los que establecía la normativa española, teniendo presente además la importancia que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas implicaba en relación con el principio de neutralidad del impuesto que se establece como un elemento básico de la armonización que realiza la directiva.

Como consecuencia de esta sentencia, resultó necesario adaptar la regulación española del Impuesto sobre el Valor Añadido para hacerla compatible con la directiva, y en consecuencia, con las obligaciones que resultan de lo dispuesto en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Como un segundo ejemplo, podemos recordar igualmente el asunto de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio, y la reducción del derecho a la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido que producía la percepción de este tipo de subvenciones, puesto que la normativa española hacía aplicar la regla de prorrata para la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en caso de que se percibieran ese tipo de subvenciones.

En este caso, el asunto llegó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de un recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al entender la Comisión Europea que la directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido no facultaba a un Estado miembro a aplicar la regla de prorrata para la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el sujeto pasivo cuando percibía subvenciones no vinculadas al precio (asunto C-204/03).

El asunto dio lugar a las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro de 10 de marzo de 2005 (ECLI:EU:C:2005:146) y a la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2005 (ECLI:EU:C:2005:588), que también forzó la modificación de la normativa española al no considerar que la directiva permitiera esa regulación.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió como sigue:

*“Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el*

*volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones".*

El Tribunal de Justicia vino a determinar que la directiva no preveía que un sujeto pasivo incurriese en los supuestos que limitan su derecho a deducción por aplicación de la regla de prorrata por el mero hecho de percibir subvenciones no vinculadas al precio, y por tanto, que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en consecuencia, en la medida en que la normativa española anudaba ese efecto a la percepción de ese tipo de subvenciones, estaba vulnerando lo dispuesto en la directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Obviamente fue preciso modificar la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero en este supuesto se planteó qué sucedía con los contribuyentes que habían visto en los años anteriores limitado su derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por este motivo, al menos, en lo que se refiere a los ejercicios no prescritos, por cuanto si la normativa española era contraria a la Directiva, lo era desde su aprobación y no desde que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarase el incumplimiento.

España solicitó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que limitase en el tiempo los efectos de su sentencia para no tener que hacer frente a las reclamaciones correspondientes a los ejercicios anteriores no prescritos que pudieran realizar los contribuyentes, pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no atendió esa petición en base a lo siguiente:

*“29 Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.*

*30 Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia”.*

Y las administraciones tributarias competentes dentro del Estado español tuvieron que hacer frente a las reclamaciones de los sujetos pasivos afectados por esta sentencia, para cuya aplicación práctica, por ejemplo, en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia se dictaron la Instrucción 11/2005, de 28 de noviembre, de la Dirección General de

Hacienda, por la que se establecen criterios de interpretación respecto a los efectos de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2005 en relación con la percepción de subvenciones y el derecho a deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Instrucción 13/2005, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Hacienda, sobre procedimiento para la aplicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2005, con la pretensión de aclarar las reglas sustantivas y de procedimiento a seguir para obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción se había restringido indebidamente en los años anteriores por aplicación de una normativa que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea encontró incompatible con el Derecho de la Unión.

Un tercer ejemplo de procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido lo encontramos respecto al sometimiento a gravamen de las actividades de los Registradores de la Propiedad al cargo de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, por medio de las cuales colaboran con la Administración tributaria en la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El asunto llegó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la mano de otro recurso de incumplimiento presentado por la Comisión al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que la regulación española consideraba no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido esos servicios que prestaban los Registradores de la Propiedad a la Administración tributaria de que se tratase y la Comisión entendía que, conforme a la directiva, estas prestaciones de servicios estaban sometidas al impuesto (asunto C-154/08).

El asunto se resolvió por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 12 de noviembre de 2009 (ECLI:EU:C:2009:695), puesto que el Tribunal, oído el abogado general, entendió que no era preciso que se emitieran conclusiones para poder resolver la controversia, lo que hizo estimando las pretensiones de la Comisión al declarar que:

*“el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido”.*

Aunque España trató de suscitar en este asunto diversas cuestiones como las relativas a su capacidad de autoorganización para percibir los impuestos que se recaudaban con la colaboración de los Registradores de la Propiedad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reconoce plenamente esa competencia pero establece que la directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido no permite a un Estado miembro decidir si esa prestación de servicios que le realizan los Registradores de la Propiedad al recaudar esos impuestos está o no sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido, toda vez que para ellos tiene la naturaleza clara de una actividad económica independiente, por la que perciben una retribución.

Esta sentencia, obviamente, ha obligado también a modificar la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y someter a gravamen estas prestaciones de servicios.

El cuarto ejemplo nos lleva a uno de los regímenes especiales regulados en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el régimen especial de las agencias de viajes, que establece unas reglas simplificadas de determinación de la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de determinadas operaciones realizadas en ese ámbito económico.

En este caso, el asunto se sometió al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a iniciativa de la Comisión Europea mediante el correspondiente recurso de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (asunto C-189/11), y es un ejemplo en el que puede comprobarse cómo, además de las partes principales, han intervenido otros varios Estados miembros de la Unión Europea en apoyo de las pretensiones de las partes principales, en este caso, la República Checa, la República Francesa, la República de Polonia, la República Portuguesa y la República de Finlandia, que intervenían todas ellas en apoyo de las pretensiones del Reino de España.

La razón de ser fundamental por la que se permite la intervención de otros Estados miembros tanto en las cuestiones prejudiciales como en los recursos directos o en los recursos de incumplimiento, estriba en que la doctrina que establezca en sus sentencias o autos el Tribunal de Justicia de la Unión Europea va a ser vinculante en todos los Estados miembros y no solamente en relación con el concernido en el litigio, precisamente porque la labor del Tribunal de Justicia consiste en la interpretación del Derecho de la Unión Europea, el cual resulta aplicable en todos los Estados miembros.

En el presente procedimiento, se hicieron públicas las conclusiones de la Abogada General Sharpston de 6 de junio de 2013 (ECLI:EU:C:2013:365) y la sentencia del

Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 26 de septiembre de 2013 (ECLI:EU:C:2013:587), que estimó parcialmente el recurso interpuesto por la Comisión Europea decidiendo lo que sigue:

“1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en los artículos 168, 226 y 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido:

– al excluir de la aplicación de dicho régimen especial las ventas al público, por parte de las agencias minoristas que actúan en su propio nombre, de viajes organizados por las agencias mayoristas;

– al autorizar a las agencias de viajes, bajo determinadas circunstancias, a consignar en la factura una cuota global que no guarda relación con el impuesto sobre el valor añadido efectivo repercutido al cliente, y al autorizar a este último, siempre que sea sujeto pasivo, a deducir esa cuota global del IVA pagadero, y

– al autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo;

2) Desestimar el recurso en todo lo demás”.

La estimación del recurso no ha comprendido todas las impugnaciones que realizaba la Comisión Europea, puesto que el Tribunal de Justicia ha entendido que algunas características del régimen especial de las agencias de viaje de la regulación española del Impuesto sobre el Valor Añadido cuestionadas por la Comisión sí tenían encaje en la directiva sobre el mencionado gravamen, pero no así las cuestiones que en el fallo de la sentencia se declaran contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Citaremos dos ejemplos más de la labor que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desarrollado en los últimos años en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reino de España, comenzando por el asunto C-360/11, que tiene nuevamente por objeto un recurso de incumplimiento instado por la Comisión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y que tiene que ver con el tipo de gravamen aplicado en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la entrega de determinados productos farmacéuticos y equipos médicos.

En este asunto, se han publicado las conclusiones del Abogado General Jääskinen de 25 de octubre de 2012 (ECLI:EU:C:2012:667) y la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 17 de enero de 2013 (ECLI:EU:C:2013:17), que también ha estimado el recurso de la Comisión.

En este supuesto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha determinado lo siguiente:

“Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98, en relación con el anexo III, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo,

de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido a:

- *las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos;*
- *los productos sanitarios, el material, los equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos;*
- *los aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales;*
- *los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados".*

Una de las reglas de oro del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido es que todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios estén sometidos a un único tipo general de gravamen, si bien, en atención a consideraciones históricas y a la existencia de determinados bienes o servicios que se considera que tienen una importancia estratégica desde un punto de vista social, la directiva permite a los Estados miembros aplicar tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, y en muchos casos, los Estados miembros tratan de ensanchar el ámbito material al que son aplicables esos tipos reducidos, con lo que suele estar especialmente vigilante la Comisión, puesto que no se puede extender su ámbito de aplicación al constituir una excepción al principio general por el que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tanto en este caso, como en el anterior y en los demás que hemos mencionado, ha sido preciso modificar la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para cumplir la sentencia del Tribunal de Justicia, puesto que si no lo hubiera hecho dentro de un plazo de tiempo razonable, la Comisión podría haber presentado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea un recurso de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con la consiguiente petición de sanciones y multas coercitivas para el Estado miembro que no hubiera adecuado su regulación a lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha determinado que debe ser la correcta interpretación del Derecho de la Unión.

El último ejemplo que vamos a mencionar en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, es el relativo a la compatibilidad con la directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido del gravamen de determinadas operaciones con valores negociables que se establece en el Decreto Foral Normativo 6/2012, de 4 de diciembre, por el que se establece el tratamiento tributario de la transmisión de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre el

Valor Añadido, que en territorio de régimen común se encuentra regulado en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (asunto C-139/12).

En este caso, el asunto se remite al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte del Tribunal Supremo, mediante la correspondiente cuestión prejudicial, tratando de desentrañar si el sometimiento a gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de determinadas transmisiones de valores podría ser contradictorio con la directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y también se le planteaba al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si la normativa española podía tener una incidencia en relación con la libertad de movimiento de capitales o con la libertad de establecimiento, lo que pone de manifiesto que muchas veces no solamente se cuestionan las normas nacionales en función del respeto a las normas de armonización fiscal establecidas en el Derecho de la Unión, sino también en relación con otras normas europeas contenidas en los Tratados como las libertades fundamentales o las ayudas estatales, puesto que en muchos casos una misma regulación puede tener incidencia en varios ámbitos del Derecho de la Unión Europea.

Este asunto se resolvió sin conclusiones del Abogado General, por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Décima) de 20 de marzo de 2014 (ECLI:EU:C:2014:174), en un procedimiento prejudicial en el que tomaron parte los involucrados en el conflicto principal ante el Tribunal Supremo, la Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona y la Generalitat de Catalunya, así como la Comisión Europea, el Reino de España y Finlandia.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea determinó que "la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que grava la adquisición de la mayoría del capital de una sociedad cuyo activo está constituido esencialmente por inmuebles con un impuesto indirecto distinto del IVA, como el que es objeto del procedimiento principal".

Por su parte, no se pronunció respecto a las cuestiones relativas a las libertades fundamentales que hemos mencionado porque, a criterio del Tribunal:



*“en el caso de autos, resulta obligado observar, al igual que lo hace el Gobierno español, que todos los elementos del litigio principal se circunscriben al interior de un solo Estado miembro, puesto que dicho litigio trata sobre la adquisición de una participación significativa en una sociedad inmobiliaria domiciliada en España por otra sociedad también domiciliada en ese Estado miembro, a la que se grava con un impuesto por el hecho de que el activo de la sociedad inmobiliaria que ha adquirido está constituido al menos en un 50 % por inmuebles situados en territorio español.*

46 *Pues bien, de la petición de decisión prejudicial no se desprende que el órgano jurisdiccional remitente deba conceder a las partes del litigio principal, en virtud del Derecho nacional, un trato que se determine en función del concedido, en virtud del Derecho de la Unión, a un operador económico de otro Estado miembro que se encuentre en la misma situación. Tampoco parece que dicho órgano jurisdiccional haya de basarse en una interpretación de las normas del Derecho de la Unión para determinar el contenido del Derecho nacional aplicable en el caso de autos.*

47 *En definitiva, dado que la resolución de remisión no proporciona datos concretos suficientes acerca de la relación existente entre las disposiciones del Tratado FUE citadas en el marco de la tercera cuestión y la normativa nacional aplicable al litigio principal, resulta que, en circunstancias como las del litigio principal, cuyos elementos se circunscriben todos al interior del Estado miembro de que se trata, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a la tercera pregunta planteada por el Tribunal Supremo.*

48 *Habida cuenta de lo anterior, procede considerar que la tercera cuestión es inadmisibile”.*

Aunque luego profundizaremos en el ámbito de las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, podemos resaltar en este punto cómo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se considera competente para decir nada en relación con esta cuestión respecto al gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de determinadas transmisiones de valores porque no estamos en presencia de una situación transfronteriza sino puramente interna, y las libertades fundamentales no despliegan su eficacia en esas situaciones, sino solamente cuando se está en presencia de un asunto que tenga una dimensión europea, en el sentido de involucrar a más de un Estado miembro o de tener influencia en más de un Estado miembro.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido interesa, el Tribunal de Justicia confirma la validez de la normativa establecida en España en la Ley del Mercado de Valores y, consecuentemente, en el Decreto Foral Normativo 6/2012, de 4 de diciembre, mencionado, en cuanto que no supone una extralimitación respecto a las normas de armonización fiscal establecidas en el Derecho derivado, lo que permite al Tribunal Supremo resolver el litigio atendiendo exclusivamente al Derecho interno.

Obviamente, los fundamentos jurídicos de las sentencias que estamos comentando son los que establecen el razonamiento hermenéutico por el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea llega a la conclusión de si una determinada normativa nacional se excede o no del marco establecido por el Derecho derivado en relación con estos impuestos, y serán esas razones las que haya que tener en cuenta para determinar

realmente el alcance de los preceptos del Derecho derivado o de los tratados que se encuentren en discusión en cada caso.

También hemos podido comprobar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en las cuestiones prejudiciales, decide determinando cómo se debe interpretar el Derecho de la Unión Europea, porque precisamente no está resolviendo el litigio concreto, sino que está comunicando al tribunal nacional la manera en la que deben interpretarse los preceptos del Derecho de la Unión que sea aplicables en cada caso, mientras que en los demás recursos, el Tribunal de Justicia está decidiendo con plena jurisdicción, y por tanto, está determinando definitivamente si la normativa o la actuación del Estado miembro es contraria o no lo es al Derecho de la Unión Europea.

Para concluir nuestro análisis de la armonización fiscal en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, tenemos que prestar atención a una de las dimensiones que ya anticipamos, cual es, la que incumbe a la Comisión en su papel de realizar estudios y presentar iniciativas para que el Consejo modifique las normas de armonización.

En este sentido, el actual modelo de Impuesto sobre el Valor Añadido dentro de la Unión Europea se alumbró en 1993 como consecuencia de la realización del mercado interior, otorgándole la consideración de un sistema provisional, que tendría que evolucionar, para estar ante un verdadero mercado interior, hacia un gravamen de todas las operaciones en origen, atendiendo a la fórmula que se ha determinado para la aplicación del gravamen, que, aunque lo soportan los consumidores, su exacción se realiza en sede del prestador del servicio o de quien realiza la entrega de bienes.

Este principio de gravamen en origen, que es el mismo que se utiliza en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la hora de diseñar los puntos de conexión que reparten las competencias normativas y de exacción del tributo, se respeta plenamente en las operaciones interiores, las que se realizan dentro del territorio de un Estado miembro, y en la idea de la Comisión y de quienes diseñaron el modelo, es el mismo principio que tendría que aplicarse en todas las operaciones intracomunitarias, las que se realizan por parte de un empresario o profesional establecido en un Estado miembro a un destinatario establecido en otro Estado miembro diferente.

No obstante, el modelo actual no respeta ese principio para las operaciones intracomunitarias, sino que ahí se mantiene el gravamen en destino, lo que hace que quien realiza la entrega o presta el servicio esté exento del Impuesto sobre el Valor Añadido por esas operaciones, cuando el destinatario sea un empresario o profesional identificado a estos efectos, exención plena que le garantiza el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, y se produce una inversión del sujeto pasivo del impuesto

porque el adquirente de los bienes o servicios es quien tiene que autorrepercutirse las cuotas del impuesto correspondientes a esas adquisiciones.

La razón fundamental de este régimen provisional tiene que ver con el reparto de los ingresos tributarios entre los diferentes Estados miembros, puesto que el modelo anterior a 1992 se basaba fundamentalmente en la imposición siempre en el Estado de destino al considerar de igual forma a las adquisiciones intracomunitarias que a las importaciones. No se han puesto de acuerdo todavía, y ya han pasado más de veinte años, los distintos Estados en unas reglas que permitan un equilibrio financiero en relación con esas operaciones, sobre todo, porque los países que realizan más entregas intracomunitarias que adquisiciones defienden el modelo definitivo, cosa que no hacen los que realizan más adquisiciones intracomunitarias que entregas.

No obstante, la Comisión Europea sigue trabajando en este ámbito, desde la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, con la idea de posibilitar que el futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido pase por un régimen de imposición de las operaciones intracomunitarias que no dé lugar a los desajustes que aquejan al actual, máxime teniendo presente que el actual régimen provisional ha posibilitado la existencia de operaciones y tramitas de fraude que se han tratado de aprovechar de las debilidades que plantea el sistema.

Los trabajos de la Comisión se han plasmado en su Libro verde sobre el futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido, hacia un sistema más simple, robusto y eficiente, que se presentó en 2010<sup>62</sup>, que publicó junto con un documento de trabajo de los servicios de la Comisión, a saber:

- GREEN PAPER On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system (COM (2010) 695 final).

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Accompanying document to the GREEN PAPER on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system (SEC (2010) 1455).

A estos documentos, siguió una Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social, en la que plasmaba sus conclusiones y las líneas maestras a seguir en relación a ese futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se publicó como:

---

<sup>62</sup> Las lenguas de trabajo de la Comisión son el francés, el inglés y el alemán, y por eso, muchos documentos preparatorios solamente se publican en esas tres lenguas.

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market (COM (2011) 851 final).

Tres son las principales líneas de trabajo que se han iniciado como consecuencia de este análisis de la Comisión y del impulso que quiere darse al sistema definitivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para tratar de facilitar el desarrollo del mercado interior y de reducir las posibilidades de fraude intracomunitario.

Por un lado, se ha desarrollado un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y para los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales, se encuentren o no establecidos dentro del ámbito de la Unión Europea.

La Comisión realizó una propuesta de directiva en este sentido, que dio lugar a la aprobación de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, y del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 967/2012, del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, lo que ha llevado a establecer unas nuevas normas de localización de esas operaciones y un régimen especial para los contribuyentes no establecidos en el que prevalece para este tipo de servicios la localización en destino en todo caso, tanto en operaciones internas como en operaciones internacionales, y que ha entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2015, habiéndose adaptado la normativa española a esa regulación.

La segunda propuesta todavía no ha pasado a convertirse en un acto legislativo de la Unión Europea porque se está discutiendo en los grupos de trabajo preparatorios del ECOFIN, y tiene que ver con la posibilidad de establecer un modelo de impreso de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido común para todos los Estados miembros de la Unión Europea, o al menos, que comparta unas reglas comunes, para facilitar la actuación de las empresas que operan dentro del mercado interior.

En este sentido, en 2013, la Comisión hizo pública una propuesta de Directiva del Consejo, un documento de trabajo de sus servicios y un plan de implementación de esta medida:

- Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return (COM (2013) 721 final).

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return (SWD (2013) 427).

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPLEMENTATION PLAN Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return (SWD (2013) 428).

Y el tercer ámbito en el que la Comisión ha desarrollado su Libro verde ha sido con la publicación de un documento de trabajo de sus servicios en el que se plasman las ideas fundamentales de un nuevo modelo definitivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones intracomunitarias, que ha visto la luz en 2014, y que todavía no ha dado lugar a propuesta normativa de ninguna clase, sino que está siendo objeto de análisis por parte de los Estados miembros y de la propia Comisión:

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade (SWD (2014) 338).

Junto con estas tres medidas concretas, el Libro verde dio lugar a que se constituyera en 2012 un grupo de trabajo formado por expertos en la materia, conocido como Grupo del Impuesto sobre el Valor Añadido, e integrado por representantes de la Comisión, de los Estados miembros y del sector empresarial, que tiene como misión avanzar en la propuesta de medidas para orientar el futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este tipo de iniciativas pretenden ayudar a reducir las diferencias de criterio y de enfoque que existen entre la Comisión y los Estados miembros y se basan en la idea de que si se involucran todas las partes desde un primer momento a un nivel técnico para la propuesta de medidas o para el análisis de las modificaciones que haya que hacer, eso va a facilitar que luego en los órganos políticos donde tienen que adoptarse esas decisiones, el camino esté mucho más allanado.

Probablemente la experiencia, que posteriormente comentaremos, en relación con la imposición directa, donde se ha seguido esta práctica con relativo éxito en cuestiones tales como las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, lo que ha permitido avanzar en cuestiones que anteriormente estaban bloqueadas, ha

persuadido a la Comisión de que puede ser un elemento muy valioso para eliminar los bloqueos que han persistido sobre cuestiones muy polémicas entre los diferentes Estados miembros, como la cuestión del régimen definitivo del Impuesto sobre el Valor Añadido intracomunitario.

A veces, estas dinámicas que involucran a todas las partes en el análisis y en la búsqueda de soluciones no dan lugar a propuestas normativas vinculantes, pero sin embargo permiten alumbrar instrumentos de *soft law* que acaban produciendo una armonización *de facto* y dando una solución práctica satisfactoria a problemas que habían quedado enquistados en los mecanismos ordinarios de elaboración de disposiciones normativas.

Es lógico este efecto si tenemos en cuenta que estamos siempre dentro de la pulsión entre la autonomía y la armonización, y por tanto, la mejor manera de buscar puntos de equilibrio entre ambos vectores siempre pasa porque todas las partes se encuentren identificadas e involucradas con el proceso que debe llevar a ese resultado.

Antes de pasar a analizar el alcance de la armonización fiscal en el ámbito de los demás impuestos indirectos, creo importante destacar que, como hemos podido comprobar, tanto la labor de iniciativa normativa de la Comisión Europea como el papel de máximo órgano de interpretación del Derecho de la Unión Europea del Tribunal de Justicia, bien sea como consecuencia de la labor de control del cumplimiento del Derecho de la Unión que incumbe a la Comisión (recursos de incumplimiento) o como resultado de las controversias judiciales que se plantean ante los tribunales de los Estados miembros (cuestiones prejudiciales), implica el establecimiento de un marco limitador de la autonomía normativa de todas las autoridades tributarias de los Estados miembros.

Ahora bien, en lo que afecta al Concierto Económico, no creo que se pueda decir que estas limitaciones derivadas de la armonización fiscal tengan una incidencia relevante, por cuanto que estamos ante un impuesto concertado de normativa común, en el que las instituciones forales no pueden sino reproducir en cada momento las mismas normas sustantivas y formales, con alguna excepción en cuestión de modelos y plazos de declaración, que las establecidas en cada momento por el Estado.

Por lo tanto, deberíamos concluir que estas normas de armonización y la labor de la Comisión Europea o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este ámbito, no suponen un límite a la autonomía normativa de los Territorios Históricos, puesto que el límite de su autonomía deriva de las propias normas de reconocimiento de las competencias normativas del Concierto Económico. Todas estas disposiciones y resoluciones vinculan al Estado, a las Cortes Generales o al Gobierno central, porque indudablemente modulan la

forma en la que pueda establecer la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero no a los Territorios Históricos, por cuanto no se reconoce a los mismos autonomía normativa en este ámbito.

Obviamente si se produce una afectación mediata de las competencias forales, puesto que si un precepto de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no respeta el Derecho de la Unión Europea, como por ejemplo, el que establecía que la percepción de subvenciones no vinculadas al precio podía hacer incurrir en la aplicación de la regla de prorata para la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos, tal y como hemos comentado, tampoco lo respetará el precepto equivalente de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero es evidente que no podemos imputar ese incumplimiento del Derecho de la Unión Europea a las autoridades forales, puesto que su normativa solamente puede reproducir en este ámbito la decisión del legislador estatal, que es quien verdaderamente está vinculado en este sentido.

Una prueba evidente de que esto es así la tenemos en relación con la atribución de responsabilidad por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea en el ámbito interno. Como es evidente, si el legislador ha aprobado una regulación que no respeta lo dispuesto en el Derecho de la Unión Europea, y concurren en el caso concreto todos los requisitos que establece la jurisprudencia al respecto, podrá intentarse por parte de los contribuyentes afectados en sus derechos e intereses legítimos un procedimiento de reclamación de responsabilidad patrimonial frente a la Administración, o en su caso, frente al Estado legislador, que, como decimos, para prosperar deberá cumplir una serie de requisitos, incluido el que la regulación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya declarado no compatible con el Derecho de la Unión fuera patente y manifiestamente contraria al mismo.

Los contribuyentes que no pueden obtener una reparación por otra vía, por ejemplo, por haber prescrito administrativamente su derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en muchos casos, intentan la vía de la responsabilidad patrimonial frente al Estado legislador, y en el caso de los Territorios Históricos, cuando la contradicción estaba regulada en las Normas Forales del Impuesto sobre el Valor Añadido, las reclamaciones se presentan ante las correspondientes instituciones forales, autoras formales de la disposición contraria al Derecho de la Unión Europea, pero de las que no se puede predicar una autoría material debido a las limitaciones establecidas a su poder normativo en relación con este impuesto en el Concierto Económico.

Esta cuestión se ha planteado ya en la práctica de nuestros tribunales en un caso relativo a la Tasa fiscal sobre el Juego, en un aspecto en el que la regulación fue declarada inconstitucional, y en la que se pretendía la declaración de responsabilidad

del Estado legislador, en relación con un tributo en el que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco también imponía a los Territorios Históricos la obligación de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que el Estado.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 10 de marzo de 1997, dictada en el recurso 1013/92, marcaba una línea clara en la distinción de los diferentes niveles de autonomía normativa que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos en los siguientes términos, lo cual no es sino una concreción del análisis realizado en el apartado dedicado a la autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico a los territorios forales:

*"Hay que distinguir entre "régimen tributario" y "normativa", autonómica o común. La normativa está vinculada a la competencia tributaria en relación con el sujeto pasivo, sea persona física o jurídica, y los puntos de conexión, y así se mencionan en la Ley 12/1981, del Concierto Económico, a los tributos concertados de normativa autónoma (artículos 7.1, 16 párrafo primero, 17.1, 26 y 27.3), o común (artículos 17.2, 26.2 y 27.3). El régimen tributario aparece mencionado en el Estatuto de Autonomía, confiriendo a los Territorios Históricos, su "mantenimiento, establecimiento y regulación" (artículo 41.2.a), e igualmente en la Ley 12/1981 (artículo 2.1); pero sin tener el carácter absoluto que supondría la coincidencia de la normativa autónoma con el régimen tributario propio, especialmente en cuanto a la regulación y, por eso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto concertado de normativa autónoma, el régimen tributario de mantenimiento, establecimiento y regulación se limita a ciertos supuestos (artículo 7.5), e igualmente en otros tributos (artículos 16, párrafo segundo, 27.1 y 33.2), produciéndose una coexistencia con normas estatales que, por aplicar directamente, no les afecta lo dispuesto para las fiscales de carácter excepcional y coyuntural (artículos 47.2.c de la LO 3/1979; y 4.10 de la Ley 12/1981), que tienen su ámbito propio de aplicación al régimen tributario propio."*

Teniendo presentes estos principios, y por lo que a la responsabilidad patrimonial en relación con la Tasa Fiscal sobre el Juego se refiere, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Vitoria-Gasteiz declaró en su Sentencia de 10 de junio de 2008 que *"los órganos forales del Territorio Histórico, carentes de competencias sustantivas y normativas respecto de la Tasa Fiscal sobre el Juego y su gravamen complementario, se limitaron siempre (...) a reproducir la legislación del Estado (...), por lo que no pueden considerarse en ningún caso "legisladores", pues ni podían variar la normativa estatal ni tampoco, como es obvio, dejar de aplicarla (por ejemplo, no instituyendo el gravamen complementario o alterando su cuantía"*.

Esta Sentencia dio lugar a que el contribuyente presentara la reclamación de responsabilidad patrimonial correspondiente al Estado legislador ante la Administración General del Estado, solicitando una indemnización como consecuencia de esa regulación declarada inconstitucional, y pretendiendo que en todo caso se declarara la responsabilidad solidaria respecto de la indemnización de la Diputación Foral del Territorio Histórico correspondiente.

Esa reclamación fue objeto de análisis en el Dictamen del Consejo de Estado número 2010/2009 de 14 de enero de 2010, en el que, por unanimidad, se realiza expresa



mención a la ausencia de responsabilidad solidaria de la Diputación Foral correspondiente junto con la Administración General del Estado en tal cuestión, puesto que el Territorio Histórico no disponía de “competencias normativas sustantivas”.

En consecuencia en el punto III.A del Dictamen, el Consejo de Estado manifiesta respecto a la legitimación pasiva:

*“aún cuando los daños invocados por la reclamante derivan de un acto de aplicación de una norma foral (el artículo 11 del Decreto Foral Normativo 1130/1990, de 24 de julio), no debe ignorarse que tal norma se limita a reproducir lo dispuesto en la normativa estatal (esto es la Ley 5/1990, de 29 de junio, ya citada). Y es que de conformidad con lo impuesto en el Convenio Económico vigente entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, si bien es cierto que el Territorio Histórico de Álava dispone de su propio sistema tributario y tiene atribuidas las competencias para regular y gestionar los impuestos que lo integran (artículo 2), también lo es que tal sistema ha de respetar los principios de “coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado” (artículo 3). En atención a ello, el artículo 33.2 de la referida Ley 12/1981, tras declarar que “la gestión, inspección, revisión y recaudación de la tasa sobre el juego en el Territorio Vasco corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales”, precisa que tales funciones deberán ejercerse “aplicando la misma normativa tributaria que en el territorio común”. De ahí que los preceptos de la Norma Foral que reguló el gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o azar, se limitará a reproducir lo establecido en la normativa estatal. Y de ahí también que sea ésta la que está en el origen de los daños supuestamente sufridos por la reclamante”.*

La razón de ser por la que el Consejo de Estado entiende que no hay que imputar responsabilidad patrimonial como Estado legislador a los Territorios Históricos en el caso de tributos concertados de normativa común es que realmente no tienen la capacidad normativa para determinar los términos de la regulación, y por tanto, el responsable de ello es la Administración del Estado.

Teniendo presente este mismo razonamiento, se puede concluir que, a día de hoy, las reglas de armonización fiscal de la Unión Europea en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido no suponen una limitación de la competencia de los Territorios Históricos, puesto que esa limitación deriva del propio Concierto Económico y no del Derecho de la Unión Europea que, a quien limita, en este punto, es a la normativa estatal.

Es más, defendemos que las normas de armonización en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, con las salvedades que expondremos a continuación, no son un límite a la potestad normativa de los Territorios Históricos porque ellos no pueden regular de manera diferente a como lo hagan las Cortes Generales este impuesto, lo que implica que, aun cuando las Cortes Generales no estén respetando la normativa europea armonizadora del Impuesto sobre el Valor Añadido, y aunque las instituciones forales sean plenamente conscientes de ello, no tienen más remedio que reproducir la normativa estatal, y por lo tanto, incumplir igualmente el ordenamiento de la Unión Europea.

En este sentido, la limitación a la capacidad normativa de los Territorios Históricos que resulta de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico para el reparto de la misma es de tal intensidad que anula la eficacia que pudiera tener sobre la capacidad normativa de los Territorios Históricos la normativa europea de armonización fiscal, pues nada pueden decidir al respecto los territorios forales en el plano normativo.

No obstante, este principio debe matizarse en dos sentidos, puesto que, por un lado, nada obstaría a que en una modificación del Concierto Económico se ampliara la autonomía normativa de los Territorios Históricos en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los demás impuestos en los que a día de hoy deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el territorio de régimen común, y en tal caso, las normas de armonización fiscal de la Unión Europea y la interpretación de las mismas que ha hecho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resultarían igual y directamente aplicables a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esta eventualidad no es descartable, aunque haya existido una resistencia numantina hasta la fecha por parte de la Administración del Estado a reconocer autonomía normativa a los Territorios Históricos en este ámbito, e incluso es una reivindicación constante por parte de la representación vasca en las negociaciones del Concierto Económico, habiendo sido expresado el sentir mayoritario de las Juntas Generales y del Parlamento Vasco en esta dirección a través de proposiciones no de norma y proposiciones no de ley que han sido aprobadas respectivamente con el objeto de reclamar autonomía normativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los demás impuestos en los que se encuentra limitada en estos momentos.

En tal caso, lo que sucedería es que las Juntas Generales, al aprobar su regulación autónoma del Impuesto sobre el Valor Añadido, vendrían directamente obligadas a respetar el contenido de las directivas y a no contravenir los reglamentos europeos en vigor, así como a respetar la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dado al Derecho originario y al Derecho derivado en este ámbito.

Por lo tanto, el principio enunciado tiene una aplicación restringida al ámbito actual de la limitación de competencias normativas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que se encuentra vinculado al alcance de la autonomía foral según lo establecido en el Concierto Económico, pero además, y en segundo lugar, también debemos precisar que no es absoluto puesto que depende en todo momento del alcance de la autonomía normativa que tienen los Territorios Históricos en relación con el impuesto de que se trate.

Hoy por hoy, la autonomía normativa de los Territorios Históricos se limita en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la aprobación de sus propios plazos y modelos de declaración, que no pueden diferir excesivamente de los vigentes en territorio de régimen común, y que deben contener, al menos, los mismos elementos, pero ello implica que no tienen que ser idénticos, por lo que en este sentido sí existe un ámbito, reducido, pero existe, en el que los Territorios Históricos no mantienen las mismas normas que el Estado.

Y aquí es donde entra en juego la aplicación de la normativa europea. Si prospera la propuesta de directiva que quiere modificar la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con el modelo de declaración uniforme dentro de la Unión Europea, evidentemente esta cuestión afectará a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y por lo tanto, en este sentido sí puede establecerse una aplicación directa y no mediata de ese Derecho en los sistemas tributarios forales.

Y en el mismo sentido puede suceder con las normas europeas que traten de coordinar la actuación administrativa o la cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, puesto que el Concierto Económico, como vimos, reconoce a los Territorios Históricos competencias propias en materia de procedimientos de aplicación de los tributos y les inviste a las Haciendas Forales de las mismas prerrogativas y facultades que a la Administración del Estado, por lo que los instrumentos de armonización que dicten las instituciones europeas en este ámbito, sí van a suponer una limitación al ejercicio de las competencias de los Territorios Históricos, lo mismo y en igualdad de condiciones que respecto a las Administraciones tributarias de los demás Estados miembros o a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Estas últimas consideraciones van a ser igualmente extrapolables a los demás impuestos, indirectos o no, en los que el Concierto Económico obligue a las instituciones forales a mantener en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las que estén vigentes en territorio de régimen común, como sucede con los Impuestos Especiales.

Si nos ocupamos ahora de estos impuestos, hay que recordar que el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea incluía a los impuestos sobre consumos específicos entre los que iban a ser objeto de armonización por parte del Consejo por unanimidad y a través de un procedimiento legislativo especial.

En este sentido, la armonización de los Impuestos Especiales se ha realizado a través de diversas directivas a lo largo del tiempo, pero en la actualidad la regulación básica se contiene en la siguiente disposición:

- DIRECTIVA 2008/118/CE, DEL CONSEJO, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

Los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva son los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación:

a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE;

b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE;

c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE.

En el ordenamiento interno del Estado español, estos impuestos se regulan en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siendo, como hemos comentado con anterioridad, impuestos concertados de normativa común. De hecho, en el Territorio Histórico de Bizkaia no se ha producido una regulación específica de estos impuestos (son los únicos impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia cuya regulación no se ha instrumentado a través de una Norma Foral), salvo por lo que se refiere al régimen sancionador en relación con estos impuestos, que se ha regulado en la disposición adicional vigésima de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, sino que les resulta de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional única de la Norma Foral 2/2003, de 3 de febrero, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia al nuevo Concierto Económico, en virtud de la que se establece lo siguiente:

*“La normativa que en materia de Impuestos Especiales esté establecida o se establezca para el territorio de régimen común, será aplicable en el Territorio Histórico de Bizkaia, con los mismos efectos y entrada en vigor, en tanto no se proceda a su regulación específica por parte de las Instituciones competentes del mismo.*

*La normativa estatal se aplicará teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 33 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo”.*

En relación con los Impuestos Especiales, también se ha producido una labor de control de la adecuación de la normativa de los Estados miembros a lo dispuesto en las normas de armonización, porque una de las cuestiones que establece la directiva es que los Estados miembros no pueden gravar los productos sujetos a impuestos especiales por otros gravámenes indirectos diferentes, a excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos que cumplan determinadas condiciones, ya que la directiva permite que *“los Estados miembros [impongan] a los productos sujetos a impuestos especiales*

*otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto”.*

A este respecto, en el caso de los sistemas tributarios españoles, entre 2002 y 2013 estuvo vigente el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, un gravamen que sometía a tributación los combustibles en el momento de su transmisión, habiendo declarado la afectación de la recaudación de ese impuesto a la financiación del sistema sanitario o de la protección del medio ambiente.

La compatibilidad de este gravamen, que se superpone al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Hidrocarburos, con la Directiva relativa al régimen general de los impuestos especiales ha sido cuestionada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-82/12).

En este caso, se trata de una cuestión prejudicial planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso planteado por la mercantil Transportes Jordi Besora, S.L. contra la Generalitat de Catalunya en relación con la exacción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, pero también la Comisión Europea había iniciado un expediente de infracción contra España por mantener ese impuesto en lo que la Comisión entendía que suponía una contradicción con el Derecho derivado.

En este asunto, además de las partes en el litigio principal, presentaron sus observaciones ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la Comisión Europea y los Gobiernos de España, Grecia, Francia y Portugal, y tras hacerse públicas las conclusiones del Abogado General Wahl de 24 de octubre de 2013 (ECLI:EU:C:2013:694), fue resuelto por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014 (ECLI:EU:C:2014:108).

En esta sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respondía a la cuestión prejudicial declarando lo siguiente:

*“El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente”.*

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea entendió que España no había respetado la regla establecida en la Directiva relativa al régimen general de los impuestos especiales porque el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se configuraba como un impuesto adicional, pero del que no se podía predicar una finalidad específica, por lo que no respetaba la regla que impedía gravar por otros impuestos indirectos los productos sometidos a impuestos especiales.

Dada la amplitud temporal de vigencia del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el Gobierno español solicitó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que limitara en el tiempo los efectos de la sentencia, por los graves perjuicios recaudatorios que podía implicar la necesidad de devolver a los contribuyentes que lo reclamaran las cantidades ingresadas por este impuesto al determinar el Tribunal de Justicia que su establecimiento es contrario al Derecho de la Unión Europea.

En esta ocasión, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea también rechazó la pretensión articulada para que limitara en el tiempo los efectos de la sentencia, al entender que las autoridades españolas no obraron de buena fe por haber mantenido durante más de diez años en vigor un impuesto sobre el que existían dudas razonables en cuanto a su compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea, y porque no puede ser relevante a efectos de esta circunstancia que la devolución de las cantidades cobradas pueda implicar relevantes dificultades financieras para el Estado de que se trate.

El razonamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este sentido es especialmente clarificador, a la vez que contundente, cuando afirma lo siguiente:

*"ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68; Kalinchev, antes citada, apartado 52, y Santander Asset Management SGIIIC y otros, antes citada, apartado 62).*

49 *Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 48)".*

La declaración de incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ha hecho que se haya derogado con efectos a partir del 1 de enero de 2014, integrando su carga tributaria dentro del Impuesto sobre Hidrocarburos, con el beneplácito de la Comisión, lo

que, por su parte, ha obligado a adaptar el Concierto Económico para regular los efectos de la eliminación de ese gravamen y revisar los aspectos financieros y tributarios de la concertación del Impuesto sobre Hidrocarburos, reforma que se ha incluido en la modificación del Concierto Económico operada por medio de la Ley 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Lo que también ha provocado esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido una relevante cantidad de reclamaciones de contribuyentes del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que han conservado las facturas y la documentación soporte de haber satisfecho el impuesto, y que, por tanto, reclaman a la Administración la devolución de las cantidades correspondientes, siempre dentro del plazo de prescripción de las mismas, e incluso, para las cantidades prescritas, se han presentado también un gran número de reclamaciones de responsabilidad patrimonial, si bien, estas últimas tienen menos visos de poder prosperar, por cuanto es difícil afirmar que nos encontremos ante una vulneración patente y clara del Derecho de la Unión Europea, que se imponga sin necesidad de mayor argumentación, porque lo cierto es que muchos otros Tribunales de Justicia habían desestimado las pretensiones de muchos contribuyentes con anterioridad a que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña elevara la cuestión prejudicial que estamos comentando ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En relación, por tanto, con los Impuestos Especiales, podemos dar por reproducidas las consideraciones y principios que hemos extraído a la hora de analizar el Impuesto sobre el Valor Añadido, de cara a la vertebración del régimen de Concierto Económico en el ámbito de la Unión Europea, porque también nos encontramos ante un tributo concertado de normativa común.

Y lo mismo se puede decir del tercer y último ámbito en el que, hasta la fecha, el Consejo ha ejercitado la competencia que le reconoce el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el relativo a los impuestos que gravan la concentración de capitales, que en el caso de los sistemas tributarios españoles, está constituido por una parte de los hechos imposables que configuran la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La directiva que actualmente armoniza en el ámbito de la Unión Europea este tipo de gravámenes es la siguiente:

- DIRECTIVA 2008/7/CE, DEL CONSEJO, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

En este caso, el principio general que establece la directiva es que no podrán exigirse impuestos que gravan la concentración de capitales, es decir, las operaciones de constitución de sociedades, ampliación de capital y de reestructuración empresarial, puesto que se entiende que suponen obstáculos para la realización del mercado interior al dificultar la creación de personas jurídicas de mayor dimensión y entidad, lo que se revela como un elemento esencial para poder disponer de empresas con una dimensión suficiente como para actuar en más de un Estado miembro de la Unión Europea, y en un escenario ideal, en la totalidad de la misma.

Ahora bien, el Consejo era consciente de que muchos Estados miembros tenían en sus sistemas tributarios con anterioridad a su incorporación a la Unión Europea o a la adopción de esta medida de armonización, que se produjo por vez primera en 1969, impuestos que gravaban estas operaciones de concentración de capitales, por lo que la regla general de no poder establecerlos se matizaba en el sentido de no impedir que los que se vinieran exigiendo por los Estados miembros pudieran permanecer, pero sujetos a dos condiciones claras.

Por un lado, el umbral máximo de gravamen se establecía en el 1 por 100, y por otro lado, se disponía que aquellos Estados que en un determinado momento decidieran eliminar el gravamen o exonerar del mismo determinadas operaciones, ya no podrían recuperarlo en el futuro, tratando con ello de conseguir el cumplimiento del objetivo planteado en la Directiva.

En el caso de España, ya hemos comentado que este gravamen está constituido por una parte de los hechos imposables de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que, en principio, es un impuesto concertado de normativa autónoma, precisamente menos en lo que se refiere a esta modalidad de gravamen (y a las letras de cambio y demás instrumentos que realicen una función de giro), y por lo tanto, también aquí los Territorios Históricos tienen que aplicar las mismas reglas sustantivas y formales que estén vigentes en cada momento en territorio de régimen común, por lo que resultan de aplicación las consideraciones que al respecto hemos realizado al tratar del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La única cuestión relevante que se ha planteado en relación con este impuesto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene relación con las normas para la tributación de determinadas operaciones que se realizan sobre valores negociables, a las



que se refiere el ya mencionado Decreto Foral Normativo 6/2012, de 4 de diciembre, por el que se establece el tratamiento tributario de la transmisión de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores).

Hay que tener presente que la mencionada disposición no solamente somete a gravamen la transmisión de valores de sociedades cuyo activo esté principalmente constituido por inmuebles, sino que también grava las operaciones en las que se ha producido una constitución o una ampliación de capital de una sociedad mediante la aportación de inmuebles a la misma, que se somete al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o al Impuesto sobre el Valor Añadido como medida de lucha contra la elusión en las operaciones inmobiliarias.

Si antes analizábamos el supuesto en el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se había tenido que pronunciar en relación con la compatibilidad de ese gravamen con la Directiva por la que se establece un sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, también hay que recordar que ha llegado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea otra cuestión prejudicial, planteada por el Tribunal Supremo (asunto C-487/09), en la que la cuestión a debatir era la compatibilidad de ese gravamen con la Directiva que regula los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

En este caso, además de las partes en el litigio principal, que eran la mercantil Inmogolf, S.A. y la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la Comisión y los Gobiernos de España, Holanda y Hungría, y el Tribunal de Justicia ha decidido resolver el asunto mediante auto motivado, por permitirlo el Reglamento de procedimiento del Tribunal, y sin necesidad de conclusiones del abogado general.

El Auto del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 6 de octubre de 2010 (ECLI:EU:C:2010:586) ha resuelto la controversia rechazando que la normativa española vulnerase lo dispuesto en la Directiva declarando lo que sigue:

*“La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y, más concretamente, sus artículos 11, letra a), y 12, apartado 1, letra a), no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el artículo 108, apartado 2, de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/91, de 6 de junio, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al impuesto sobre transmisiones patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 % por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden dissociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades”.*

Como vemos, el Tribunal entiende que un Estado miembro puede gravar esas operaciones para tratar de evitar operaciones fraudulentas, y siempre que la operación revista caracteres que permitan apreciar ese fraude, por lo que convalida la normativa española respondiendo de esa manera al Tribunal Supremo, que queda vinculado en cuanto a la cuestión del Derecho de la Unión Europea a este pronunciamiento, y por lo tanto, debe resolver el pleito nacional interpretando el resto del ordenamiento interno, pero siempre bajo la premisa de respetar la manera en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha interpretado el Derecho de la Unión.

En este auto, de todas formas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea vuelve a advertir la necesidad de analizar las disposiciones fiscales nacionales desde una perspectiva más amplia, no reduciéndola al análisis del respeto a las normas de armonización fiscal, sino que también debe enfocarse la cuestión desde el análisis del respeto a las libertades fundamentales previstas en el Tratado.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea razona lo siguiente al respecto:

*"20 Por último, aun cuando el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva no se oponga, como tal, a un impuesto como el controvertido en el litigio principal, es preciso añadir, no obstante, que, como observa acertadamente la Comisión, los Estados miembros deben ejercer la competencia establecida en dicha disposición respetando las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (véase concretamente, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2009, UTECA, C-222/07, Rec. p. 1-1407, apartado 18 y jurisprudencia citada). Sin embargo, toda vez que la petición de decisión prejudicial no tiene por objeto la interpretación de las libertades fundamentales y que, por otra parte, el auto de remisión no contiene precisiones en cuanto a una eventual aplicación de las normas que consagran dichas libertades a una situación como la del litigio principal, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre una interpretación de dichas libertades en el marco de la presente remisión prejudicial.*

*21 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que la Directiva y, más concretamente, sus artículos 11, letra a), y 12, apartado 1, letra a), no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el artículo 108, apartado 2, de la Ley 24/1988, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al impuesto sobre transmisiones patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 % por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades".*

Posteriormente nos ocuparemos en detalle de la cuestión de las libertades fundamentales, pero de estos dos párrafos ya puede deducirse claramente que la Comisión Europea se muestra muy beligerante ante el Tribunal de Justicia en que se garantice el respeto a esas disposiciones del Derecho originario.

Por otro lado, no hay que olvidar que en la sentencia del asunto C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, a la que hemos hecho referencia con anterioridad, el

Tribunal de Justicia de la Unión Europea se planteó la cuestión de la compatibilidad del gravamen establecido en ese Decreto Foral Normativo con las libertades fundamentales, y aunque no profundizó mucho en la cuestión, sí concluía que estábamos ante situaciones puramente internas, en las que no entran en juego esos preceptos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Hasta la fecha, solamente se ha desarrollado lo dispuesto en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con las tres cuestiones que hemos tratado, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y los impuestos que gravan la concentración de capitales, quizás en gran medida por el freno que supone que el Consejo solamente puede acordar disposiciones de armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros por unanimidad.

En los últimos tiempos ha adquirido una importancia relevante en el debate tributario la oportunidad de someter a un gravamen las transacciones financieras, a partir de las propuestas de la denominada *Tasa Tobin*, y teniendo presente además la relevante implicación del sector financiero en las dificultades económicas de la crisis que se inició en 2007-2008 a partir del estallido de la burbuja correspondiente a las hipotecas *sub-prime* en los Estados Unidos de América.

Por ello, varios países miembros de la Unión Europea se han mostrado claramente a favor de establecer un impuesto sobre las transacciones financieras, de forma que se pueda implementar una medida de este tipo para mejorar las finanzas públicas, conseguir de mejor forma el equilibrio presupuestario, evitar los movimientos financieros especulativos y hacer recaer en mayor medida el coste fiscal de la recuperación en quienes han tenido un papel muy determinante de la contracción del ciclo económico.

Pero otros Estados miembros se han mostrado ciertamente reacios a cualquier tipo de avance en esta línea, lo que imposibilitaba de entrada la aplicación de las normas del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pese a que nos encontremos en un ámbito de imposición indirecta con clara incidencia en el establecimiento y la profundización del mercado interior.

Desde la aprobación del Tratado de Lisboa se cuenta con un instrumento, como ya hemos comentado antes, para superar estos problemas, el de la cooperación reforzada entre, al menos, nueve Estados miembros, con lo que se da carta de naturaleza a la posibilidad de que Europa avance a dos claras velocidades en la integración entre los diferentes Estados.

Y el primer ejemplo en el ámbito fiscal en el que se está intentando aplicar el mecanismo de la cooperación reforzada es, precisamente, el del establecimiento de un impuesto sobre las transacciones financieras.

Después de que se cumplieran los requisitos establecidos en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para poder poner en marcha una cooperación reforzada, la Comisión llevó adelante su papel en este sentido y puso en 2013 encima de la mesa una propuesta de directiva del Consejo para establecer esa cooperación reforzada y un documento de trabajo de sus servicios que acompañaba y explicaba la mencionada propuesta:

- Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax (COM (2013) 71 final).

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax. Analysis of policy options and impacts (SWD (2013) 28 final).

Desde entonces, esta propuesta está siendo objeto de análisis detallado en el grupo de trabajo D-4 de cuestiones fiscales del ECOFIN, y aunque sigue habiendo una intención decidida por varios Estados para participar en esa cooperación reforzada, todavía no ha sido posible alcanzar un acuerdo sobre el texto que pueda ser objeto de aprobación, lo que pone de manifiesto las dificultades que se encuentran incluso los Estados que están decididos a aprobar una medida de estas características y a aplicarla, precisamente porque parten desde posiciones y ópticas diferentes.

Por lo tanto, de momento no forma parte del Derecho derivado y sigue su camino de análisis y perfeccionamiento en el seno del ECOFIN, y en el momento en que se apruebe tendrá los mismos efectos obligatorios que las demás disposiciones del Derecho de la Unión Europea para aquellos Estados que han decidido participar en la cooperación reforzada, estando invitados los demás a sumarse a la misma en el momento en el que lo consideren oportuno.

Obviamente, en el momento en el que se apruebe esa Directiva y se cree el correspondiente tributo en el ordenamiento español, será preciso proceder a su concertación en los términos establecidos por la disposición adicional segunda del Concierto Económico, y en la medida en que se reconozca o no autonomía normativa a los Territorios Históricos en relación con ese gravamen, nos encontraremos con la aplicación de los principios que hemos venido comentando en relación con el Impuesto

sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (si se configura como un tributo concertado de normativa común), o de los que hablaremos a continuación al referirnos a la armonización que afecta a los impuestos directos o a las cuestiones de procedimiento, ámbitos todos ellos en los que el Concierto Económico reconoce una amplísima autonomía normativa a los Territorios Históricos vascos.

En el ámbito de los impuestos directos, no estamos propiamente ante una armonización de las legislaciones de los Estados miembros, sino ante medidas que puede aprobar el Consejo, por unanimidad también y por un procedimiento legislativo especial, para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en aplicación de lo dispuesto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y siempre que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

Y si el camino recorrido en el ámbito de la imposición indirecta ha sido relativo, en el ámbito de la imposición directa los esfuerzos han sido muchos pero los resultados más bien pocos, porque en este ámbito, cuya importancia para el mercado interior es claramente menor que la de la imposición indirecta, las reticencias de los Estados miembros han sido mucho más destacadas.

En las décadas de los años setenta y ochenta del siglo XX, la Comisión fue muy proactiva presentando muchas propuestas para aproximar las legislaciones de los Estados miembros del Impuesto sobre Sociedades, en cuestiones tales como la compensación transfronteriza de pérdidas y en distintos elementos relacionados con la determinación de la base imponible y con otras cuestiones de importancia del mencionado impuesto, al ser consciente de que la tributación diferenciada de las entidades en los distintos Estados puede implicar un obstáculo para la realización del mercado interior.

Pero también hay que ser conscientes de que la tributación de las sociedades es el elemento más característico de la política fiscal que queda en manos de los Estados miembros, por lo que su deseo de armonización o de aproximación de legislaciones se ve sensiblemente frenado<sup>63</sup>.

Prueba de ello es que la gran mayoría de estas propuestas de la Comisión acabaron olvidadas al no progresar para nada en el ECOFIN, lo que llevó en un

---

<sup>63</sup> Un estudio comprensivo de la evolución de la armonización fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades dentro de la Unión Europea hasta finales de la primera década del siglo XXI lo encontramos en MAGRANER MORENO, F.J. **La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

determinado momento a la Comisión a volver la mirada a la política de pequeños pasos si quería conseguir avances armonizadores en este aspecto.

Los primeros resultados de la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros no se produjeron hasta el año 1990, es decir, con muchísimo más retraso que el que se había producido en el ejercicio de las competencias que el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea atribuye al Consejo en relación con los impuestos indirectos.

Y desde un primer momento tenemos que poner en valor que las disposiciones de Derecho derivado que se han desarrollado en este ámbito sí tienen una incidencia directa sobre el sistema tributario que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco regulan en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico, puesto que nos encontramos ante tributos en los que el Concierto Económico reconoce competencia normativa autónoma, casi absoluta, a las instituciones competentes de los Territorios Históricos, y, por lo tanto, en este ámbito sí va a tener una importancia destacada la aplicación del principio general del Concierto Económico de sometimiento a los tratados y acuerdos internacionales y a las normas del Derecho de la Unión Europea, como un límite específico al ejercicio de las competencias forales.

Como decíamos, en el ámbito de la imposición directa, hubo que esperar al mes de julio de 1990 para que se aprobaran los primeros instrumentos de armonización de las legislaciones de los Estados miembros respecto al Impuesto sobre Sociedades, pero, como vamos a destacar a continuación, se aplicaban exclusivamente en dos (o tres) ámbitos concretos en los que el Consejo fue consciente de que existían importantes obstáculos fiscales al desarrollo del mercado interior.

El 23 de julio de 1990 se aprobaban por el Consejo dos directivas al amparo de lo dispuesto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dedicadas a establecer un régimen fiscal común en el ámbito de la Unión en dos concretos aspectos de la regulación del Impuesto sobre Sociedades, a saber:

- DIRECTIVA 90/434/CEE, DEL CONSEJO, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

- DIRECTIVA 90/435/CEE, DEL CONSEJO, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

La primera de estas directivas establecía un régimen de neutralidad fiscal para las operaciones de reorganización empresarial que pudieran realizarse entre entidades de

distintos Estados miembros de la Unión Europea, obligando a los Estados a establecer un régimen de diferimiento del gravamen de las plusvalías tácitas que se pusieran de manifiesto en esas operaciones hasta el momento en el que se explicitaran las mismas o hasta la siguiente transmisión de los valores que no pudiera acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal.

Era evidente para el Consejo que el gravamen de todas las plusvalías tácitas existentes en las entidades en el momento en el que decidían acometer una fusión u otra operación de reestructuración empresarial suponía un freno destacado a la realización de esas operaciones, imprescindible para que se pudieran crear empresas de dimensión europea, partiendo de un escenario en el que las entidades se encontraban fragmentadas en diferentes sociedades dentro de cada uno de los Estados miembros.

En la normativa interna, ya se había sido consciente desde 1980 de la necesidad de no obstaculizar fiscalmente el desarrollo de estas operaciones, y se había establecido la posibilidad de que la Administración tributaria declarara exentas del Impuesto sobre Sociedades hasta el 99 por 100 de las rentas correspondientes a esas operaciones, dejando un margen de discrecionalidad relevante en este punto a la Administración.

Este sistema establecía un procedimiento de reconocimiento previo de los incentivos fiscales de los que iba a gozar la operación de reestructuración empresarial, que hizo que en el Concierto Económico se estableciera un artículo, el que hoy es el artículo 47 del Concierto Económico de 2002, que establecía que cuando fuera necesario reconocer estos incentivos fiscales por más de una Administración común y foral, las forales aplicarían la misma normativa que la vigente en territorio de régimen común.

El modelo hubo de modificarse, por tanto, cuando entró en vigor la directiva y se pasó de ese escenario de reconocimiento de una exención parcial de mayor o menor intensidad a esas plusvalías tácitas a un régimen de diferimiento como el previsto en la directiva, lo que comportó, además, la innecesidad del reconocimiento del derecho a aplicar ese tratamiento fiscal, que ahora derivada de la propia regulación si se cumplían todos los requisitos para ello, y que, en consecuencia, dejó vacío de contenido el artículo 47 del Concierto Económico, si bien todavía no ha sido derogado porque las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico no han llegado a un entendimiento sobre cómo hacerlo.

Es más, la Administración del Estado sigue mostrando su preferencia porque los Territorios Históricos no tengan autonomía para decidir cómo aplicar el régimen de diferimiento en este tipo de operaciones, tal y como ha puesto de manifiesto la última reforma del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, puesto que la Ley

14/2015, de 24 de junio, ha modificado el precepto de contenido equivalente en el sentido de exigir que el régimen de neutralidad fiscal de este tipo de operaciones de la Comunidad Foral de Navarra siga en cada momento las mismas normas que las que se encuentren vigentes en territorio de régimen común.

En el caso del Concierto Económico no se ha llegado a ningún acuerdo similar, entre otras razones, por la oposición frontal de los representantes de las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco a reducir el ámbito de su autonomía normativa en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que no están dispuestos a aceptar una limitación como la que se ha establecido en Navarra, lo que ha provocado la persistencia en el ordenamiento jurídico de un precepto que no resulta de aplicación, porque ya no es necesario reconocer este régimen fiscal a los contribuyentes, puesto que la Administración del Estado siempre se ha mostrado contraria a su eliminación.

La segunda directiva que se aprobó el 23 de julio de 1990, también conocida como Directiva matriz-filial<sup>64</sup>, lo que pretendía era establecer un mecanismo de eliminación de la doble imposición respecto a los dividendos que repartiera una sociedad filial establecida en un Estado miembro de la Unión Europea a su matriz residente en otro Estado miembro de la Unión, optando por exigir que la Administración del Estado de residencia de la matriz le permitiera eliminar la doble imposición por el método de exención a condición de que se cumplieran unos determinados requisitos.

Por otro lado, esta directiva se ocupaba también de poner limitaciones a las retenciones en la fuente que podrían practicarse en relación con el pago de esos dividendos amparados por la Directiva, con lo que, la suma de ambas medidas, tenía como objetivo permitir el establecimiento de grupos de empresas paneuropeos, eliminando las dos dificultades principales que se habían identificado para su establecimiento y operativa posterior.

Ya comentamos con anterioridad, al hablar de la conflictividad judicial en torno al Concierto Económico, que estas dos directivas fueron incorporadas al ordenamiento tributario del Territorio Histórico de Bizkaia por medio de la Norma Foral 9/1992, de 23 de junio, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, con lo que en el Territorio Histórico de Bizkaia se ejercitó la autonomía normativa que le reconocía el Concierto Económico con pleno respeto al contenido de las Directivas aprobadas por el Consejo.

---

<sup>64</sup> Un desarrollo interesante de la importancia de la Directiva matriz-filial en el ámbito del Derecho de la Unión Europea y de su importancia en relación con la prevención del abuso y de una planificación fiscal agresiva lo encontramos en ENGLISH, J. **Curbing 'Abusive' International Tax Planning Under EU Law: The Case of the Merger Directive**, CISS, Valencia, 2012.



Decíamos hace un momento que eran dos o tres casos concretos los que se habían abordado en este primer paquete fiscal que aprobó el Consejo, y decimos que son dos o tres, porque realmente solamente se abordaron las dos cuestiones que acabamos de comentar dentro de los esquemas jurídicos del Derecho de la Unión Europea, es decir, a través de directivas que forman parte del acervo jurídico de la Unión y que pueden ser coercibles ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por los medios que hemos comentado con anterioridad.

Pero un tercer problema también fue objeto de consideración por los Estados miembros de la Unión Europea en aquel momento, el resultante de los supuestos de doble imposición que pueden derivarse de los ajustes que la Administración de un Estado miembro puede practicar en las operaciones que hayan realizado los contribuyentes sobre los que tiene competencias con otros con los que se encuentren vinculados, que pueden residir en otro Estado miembro y estar sometidos, por tanto, a las competencias tributarias de otra Administración.

Ya hemos comentado al hablar de las relaciones internacionales y de los procedimientos amistosos establecidos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal que uno de los problemas más básicos que pueden encontrarse en este ámbito es que una Administración determine el valor de mercado de una operación en base a un criterio que no sea aceptado por la otra Administración, lo que implicaría un supuesto de doble imposición en ausencia de mecanismos correctores de la misma, teniendo presente que no existen relaciones de jerarquía entre la actuación de distintas Administraciones tributarias.

Por lo tanto, en caso de que se produzcan ese tipo de problemas, los Estados involucrados tienen que instrumentar mecanismos para solucionarlos so pena de dificultar el desarrollo de ese tipo de operaciones, y por lo tanto, del mercado interior, y para ello existen posibilidades tanto de establecer mecanismos bilaterales amistosos de resolución de la controversia entre las dos Administraciones, como, en caso de discrepancia, establecer algún tipo de procedimiento arbitral, sometiendo a un tercero la resolución de la controversia.

Este análisis fue realizado en el seno del Consejo, y lo lógico es que se hubiera incorporado en una tercera Directiva que planteara los mecanismos de solución de estos problemas de doble imposición, pero las reticencias de algunos Estados lo hicieron imposible, no aceptaron de ninguna manera que formara parte del Derecho de la Unión Europea un nuevo instrumento jurídico de estas características, pero fueron plenamente conscientes de la problemática planteada y de las dificultades que derivaban de la misma, y como eran partidarios de establecer soluciones acordadas para todos los

Estados miembros de la Unión Europea, se encontró una tercera vía para cubrir todas las expectativas.

En lugar de aprobar una disposición de Derecho derivado, todos los Estados miembros de la Unión Europea suscribieron un convenio internacional multilateral con este objetivo, fuera de las instituciones de la Unión Europea, y sin su participación, pero entre todos los Estados miembros, lo que dio lugar al CONVENIO 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Esto implica una diferencia fundamental con respecto a las disposiciones del Derecho derivado, porque no forma parte del Derecho de la Unión Europea ni es coercible ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con lo que queda en un ámbito de la colaboración entre los Estados miembros, donde es obligatorio de conformidad con las normas internas de cada Estado sobre la posición en su ordenamiento jurídico de los tratados internacionales, pero sin que tengan participación en su gestión las instituciones de la Unión Europea.

Las Directivas sobre operaciones de reestructuración empresarial y sobre pago de dividendos entre matrices y filiales han sido modificadas para adaptarlas a la evolución de la economía y a la experiencia acumulada en el ámbito de la Unión Europea y hoy en día las que se encuentran vigentes son las siguientes:

- DIRECTIVA 2009/133/CE, DEL CONSEJO, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

- DIRECTIVA 2011/96/UE, DEL CONSEJO, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Hubo que esperar trece años desde la aprobación de las primeras directivas en materia de fiscalidad directa para que el siguiente paquete fiscal pudiera llegar a buen puerto en el seno del ECOFIN, y en 2003 se regularon otras dos cuestiones singulares y específicas en ese ámbito por medio de estas dos Directivas:

- DIRECTIVA 2003/48/CE, DEL CONSEJO, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

- DIRECTIVA 2003/49/CE, DEL CONSEJO, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

La segunda de estas directivas complementaba la regulación de la Directiva matriz-filial de 1990 al establecer reglas que trataban también de paliar los problemas de doble imposición y de retenciones en la fuente en relación con otros dos tipos de rendimientos que puede percibir una entidad matriz de una filial establecida en otro Estado miembro de la Unión Europea, los pagos de intereses por los préstamos que les haya realizado y los cánones que puedan percibir por la cesión del derecho a explotar la propiedad intelectual o industrial de la entidad.

Y la Directiva de fiscalidad del ahorro<sup>65</sup> se aprobó en relación con los problemas de evasión fiscal que se daban en el seno de la Unión Europea, porque, teniendo presente la libertad de movimiento de capitales y la supresión de las fronteras interiores dentro de la Unión, los contribuyentes podían remansar capitales en el ámbito de otros Estados miembros, sin que fueran conocidos por parte de las autoridades fiscales de su Estado de residencia.

Para dificultar estas prácticas, la Directiva sobre fiscalidad del ahorro estableció un sistema de intercambio de información entre los diferentes Estados miembros respecto a los rendimientos satisfechos a residentes de otros Estados miembros, que podía sustituirse por una retención en la fuente de un importe relevante, creciente a lo largo del tiempo hasta llegar a un tipo del 35 por 100 para garantizar un nivel suficiente de imposición en relación con ese tipo de rendimientos, retenciones que además debían transferirse a los Estados miembros de residencia de los contribuyentes de una forma global, sin identificación de los mismos.

Esta Directiva supuso un hito muy importante en el ámbito de la Unión Europea porque fue la primera vez que el Consejo consintió el establecimiento de medidas de armonización entre los diferentes Estados miembros para evitar la evasión de capitales y para garantizar tanto un adecuado control fiscal de las rentas obtenidas por los contribuyentes como un reparto equitativo de la recaudación mínima correspondiente a esos capitales.

---

<sup>65</sup> La Asociación Europea de Profesores de Derecho tributario dedicó su congreso de 2006, celebrado en Budapest, a analizar este importante instrumento de Derecho derivado de la Unión Europea, de una importancia destacadísima no solamente por el alcance de sus disposiciones sino por el consenso político alcanzado en una cuestión que hasta entonces había sido considerada como una inmisión injustificada en la autonomía fiscal de los Estados miembros, porque en este sentido la afectación al mercado interior tiene una dimensión mucho más reducida que en los demás supuestos que hemos estado considerando, siendo preponderante el objetivo de luchar contra la evasión fiscal en el ámbito de la Unión Europea, es decir, contra la posibilidad de que se utilice la fragmentación política de los Estados miembros para eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las ponencias que se presentaron en aquel Congreso se han publicado en AA.VV. **The EC Interest Savings Directive. EATLP Annual Congress**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2015.

Y hasta aquí es lo máximo que se ha avanzado en la armonización europea en el ámbito de la fiscalidad directa mediante instrumentos vinculantes de Derecho derivado, ya que el Consejo no se ha puesto de acuerdo para adoptar más medidas de armonización.

Es importante tener en cuenta que el control del cumplimiento de la trasposición de las disposiciones contenidas en las directivas se realiza tanto por la Comisión Europea como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y por los tribunales nacionales, en colaboración con el de Luxemburgo por los mismos medios que los que hemos comentado a la hora de analizar la armonización en el ámbito de los impuestos indirectos, por lo que el alcance de las reglas de armonización fiscal también va a ser establecido por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al resolver recursos de incumplimiento y cuestiones prejudiciales.

Y en este caso, el control va a afectar tanto a las disposiciones que aprueben las Cortes Generales en el ámbito del territorio común como a las que se establezcan por parte de las Juntas Generales de los Territorios Históricos o por el Parlamento Foral de Navarra en el ejercicio de su autonomía normativa, por lo que el Tribunal de Luxemburgo podrá determinar un incumplimiento de las obligaciones que le corresponden al Reino de España en virtud del Derecho de la Unión Europea tanto cuando el incumplimiento se produzca en el ámbito de la Administración del Estado como cuando lo sea en el ámbito de las instituciones forales.

Es más, la importancia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar estas directivas va más allá de lo que puede afectar a los ámbitos de aplicación del Derecho de la Unión, porque, por ejemplo, la Directiva sobre fusiones establece la obligación de fijar un régimen de diferimiento exclusivamente para las operaciones en las que tomen parte empresas de distintos Estados miembros, pero puede suceder, y de hecho, así ha sucedido, que los Estados miembros, al trasponer la directiva, establezcan el régimen previsto en la misma no solamente para las operaciones transfronterizas, que son las únicas respecto a las que se encuentran obligados a hacerlo, sino también para las operaciones de la misma naturaleza que sean puramente internas, lo cual va a ser probablemente un requerimiento del principio de igualdad desde el punto de vista del Derecho interno.

De hecho, en el Territorio Histórico de Bizkaia, por ejemplo, el régimen fiscal especial de las reorganizaciones empresariales en el Impuesto sobre Sociedades, regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece el mismo tratamiento de diferimiento de rentas para todas las operaciones sometidas al mismo, con independencia de la residencia de

las entidades que tomen parte en la operación, habiendo decidido aplicar el régimen establecido en la Directiva tanto a las operaciones a las que estaba obligado a hacerlo como a todas las demás que sean iguales, aunque no tomen parte en ellas empresas residentes en diferentes Estados miembros de la Unión Europea.

Esto, que en principio, es una opción voluntaria por parte de la autoridad tributaria del Estado de que se trate competente en cada caso, va a tener una trascendencia fundamental porque la interpretación de la Directiva que realice el Tribunal de Justicia de la Unión Europea va a vincular al Estado miembro tanto en lo que se refiere a las operaciones cubiertas por la Directiva como a todas las demás a las que el Estado miembro haya extendido la aplicación del mismo régimen establecido en la Directiva.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha concluido que un Estado miembro no está obligado a aplicar el régimen previsto en la Directiva más que en los supuestos en los que resulta obligatorio en función de la misma, pero que, si en el ejercicio de sus competencias, decide aplicar a más supuestos el régimen previsto en la Directiva, entonces va a venir vinculado a aplicar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a todos los supuestos a los que resulte de aplicación la normativa.

La Comisión Europea ha sido muy consciente de las dificultades para avanzar en el ámbito de la armonización fiscal mediante instrumentos de Derecho derivado jurídicamente vinculantes, y solamente hace falta contrastar lo limitado del alcance de las directivas aprobadas para darse cuenta de este extremo, pero también ha entendido que debía poner en marcha todos los mecanismos posibles para conseguir una mayor armonización en el ámbito de los impuestos directos, y sobre todo, en el Impuesto sobre Sociedades, para reducir los obstáculos existentes para la realización del mercado interior.

Por ello, entendió desde muy pronto, máxime a la vista de los resultados de los paquetes fiscales, que necesitaba explorar otras vías paralelas para conseguir avances en este ámbito, que igual no iban a ser jurídicamente vinculantes, pero que pudieran materializarse mediante el consenso entre los Estados miembros o mediante la persuasión de las bondades de las medidas planteadas, que lleva a los Estados miembros a adaptar sus legislaciones a esos principios que se acordasen entre todos, pero sin que estuvieran obligados a ello, y sin que luego la Comisión o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pudiera imponerles una forma de interpretar y aplicar esos principios.

La Convención de Arbitraje de 23 de julio de 1990 fue un primer ejemplo de solución alternativa para llegar a resultados entre todos los Estados miembros, pero al ser

un tratado internacional, su fuerza vinculante era evidente, si bien es cierto que como todo tratado, podía ser objeto de denuncia por algún Estado miembro en el momento en el que no quisiera seguir aplicándolo.

Pero incluso vías menos jurídicamente vinculantes que un tratado fueron entendidas como mecanismos adecuados para profundizar en ese camino, partiendo de la posibilidad de aprobar instrumentos de *soft law*, como ya hemos apuntado, y sobre todo, estableciendo foros menos formalizados que los grupos de trabajo en las instituciones de la Unión Europea en los que se involucraran todos los afectados en el estudio y elaboración de propuestas o de documentos de consenso para avanzar en la solución de los problemas que la falta de armonización en el ámbito de la fiscalidad directa podía implicar para el mercado interior.

El ámbito de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas y las consecuencias que las regulaciones que al respecto existen en los distintos Estados miembros implican para el desenvolvimiento de las operaciones transfronterizas, se encontró desde un primer momento como uno de los ámbitos en los que iba a ser necesario avanzar por estas vías.

Los precios de transferencia, es decir, los precios diferentes al valor de mercado que pueden pactarse entre personas o entidades vinculadas, y que difieren de los que serían acordados en condiciones normales de mercado por dos sujetos independientes entre sí, pueden implicar transferencias de bases imponibles entre diferentes Estados y una erosión de aquéllas en los Estados que tienen una mayor carga tributaria para las actividades empresariales, y las normas que tratan de evitar esta erosión de bases imponibles pueden implicar también supuestos en los que se produzcan situaciones de doble imposición, como hemos mencionado, o sin llegar a ello, por lo menos, generan ámbitos de incertidumbre que ponen en riesgo la adecuada estabilidad y certeza de las previsiones económicas de los operadores, en claro demérito de su actividad en cuanto aparecen involucradas autoridades de varios Estados diferentes.

Prueba de ello es que en foros internacionales como la OCDE se ha venido trabajando desde hace muchos años en establecer directrices<sup>66</sup> y reglas que puedan servir para homogeneizar las regulaciones de los diferentes Estados en relación con las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas, con el doble objetivo de permitir a los Estados garantizar la adecuada localización de las bases imponibles, y por otro lado, establecer un clima de estabilidad en el que las empresas sepan a qué atenerse y qué mecanismos van a estar a su alcance tanto para determinar el valor de

---

<sup>66</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OCDE, París, 2006.

mercado de sus operaciones como para solucionar los problemas de doble imposición que puedan plantearse.

La Convención de Arbitraje de 1990 fue el primer paso que daba la Unión Europea en este ámbito de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, pero quedan muchas cuestiones pendientes, porque no solamente había que solucionar los problemas de doble imposición, sino que había que llevar a la práctica la propia Convención de Arbitraje, con las dificultades que ello implicaba por cuanto había quedado extramuros de la competencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, por ello, para interpretar sus preceptos tenían que ponerse de acuerdo los Estados signatarios de la Convención, sino también aclarar reglas sobre requisitos de documentación de las operaciones vinculadas, sobre el método de cálculo del valor de mercado, las sanciones que podrían imponerse en esta materia o el propio cálculo de los intereses de demora en las regularizaciones que puedan realizarse por los diferentes Estados a las entidades vinculadas cuyas operaciones sean objeto de análisis y de modificaciones en su valoración por parte de las Administraciones tributarias.

Como la Comisión era consciente de que no iba a poder obligar a los Estados miembros a acordar en el Consejo medidas que solventaran estas cuestiones y problemas, prefirió lanzar la idea de que se constituyera un Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia, integrado por representantes de la Comisión, de los Estados miembros y de las entidades afectadas por este tipo de operaciones, de forma que entre todos desbrozaran los problemas que se planteaban y acabaran proponiendo soluciones, soluciones que no iban a incorporarse a medidas normativas de Derecho derivado sino que se plasmarían en documentos sin valor normativo pero con la finalidad de trasladar recomendaciones a los Estados miembros para que adapten sus regulaciones en el sentido propuesto, entre otros, por los propios Estados, que estaban representados en el Foro Conjunto y que han participado en sus debates.

Un ejemplo más de la política de pequeños pasos que ha estado en la base de la construcción de la Unión Europea, basando los avances en la convicción alcanzada por los propios participantes en los foros de debate sobre la cuestión, para que sea la fuerza de la razón más que la razón de la normativa la que lleve a los Estados a modificar sus regulaciones.

Además, este mecanismo plantea una indudable ventaja en términos de soberanía tributaria o de mantenimiento de la competencia para regular estas cuestiones, puesto que no supone merma alguna de la autonomía de los Estados miembros, no otorga papel alguno a las instituciones europeas y no presenta problemas a la hora de modificar posteriormente la regulación en los aspectos que el Estado considere

precisos, no entrega la competencia a la Unión, como sí hace cuando se aprueba una directiva de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros al amparo de lo previsto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia se constituyó por medio de una decisión del Consejo y comenzó a desarrollar su labor analizando todos los problemas que hemos comentado, y aunque en un principio se le dio un mandato de dos años, se ha ido prorrogando y extendiendo ese mandato paulatinamente a la vista del éxito de su trabajo.

Del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia no surgen ni han surgido iniciativas normativas que hayan innovado el Derecho de la Unión Europea, pero sí recomendaciones y compromisos que asumen voluntariamente los Estados miembros para adaptar sus regulaciones a las soluciones que se pactan en su seno.

Podemos destacar entre sus resultados dos Códigos de Conducta, que, como su propio nombre indica, no son más que compromisos que asumen desde una perspectiva moralmente vinculante pero no jurídicamente coercible los Estados miembros y que luego les sirven de punto de partida para la regulación de esas cuestiones en su Derecho interno, máxime a la vista de que el Código recoge fundamentalmente los compromisos de consenso alcanzados entre todos los participantes en el Foro Conjunto.

El primer instrumento que se aprobó fue un Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, que posteriormente ha sido objeto de revisión por parte del propio Foro Conjunto para mejorarlo, y que tiene como finalidad acordar entre los distintos Estados miembros cómo se aplica la Convención de Arbitraje.

El Convenio de Bruselas de 23 de julio de 1990, como hemos comentado, establecía un procedimiento amistoso entre los dos Estados miembros afectados y, si no se ponían de acuerdo para corregir la doble imposición por esa vía, trasladaba la cuestión a un procedimiento arbitral, pero, por ejemplo, no quedaba claro cuándo comenzaba el plazo a partir del cual podía someterse al procedimiento arbitral la cuestión, lo que había imposibilitado en la práctica que se pusieran en marcha los procedimientos arbitrales, porque no había forma de establecer cuándo comenzaba a contar el plazo establecido en el Convenio, y si no podíamos establecer cuándo comenzaba, nunca se podía determinar su conclusión para el inicio del procedimiento arbitral.



Uno de los objetivos fundamentales de este Código de Conducta ha sido fijar los criterios comunes que aceptan todos los Estados para poner en marcha los procedimientos establecidos en la Convención, pero es evidente que no es una cuestión sencilla alcanzar un consenso en estas cuestiones porque el Código de Conducta ha tenido que ser objeto de una revisión al de unos años de su primera adopción.

No son normas vinculantes, con lo que no limitan jurídicamente la capacidad normativa de los Estados miembros, y en lo que a nosotros nos afecta, tampoco limitan la autonomía normativa que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a los Territorios Históricos en este ámbito, pero su eficacia reside precisamente en su fuerza de convicción, en la profundidad de los argumentos que sustenten la solución propuesta en cada caso.

El otro Código de Conducta que ha visto la luz es el que tiene que ver con los requisitos de documentación en materia de precios de transferencia, que ha establecido un modelo europeo de requisitos documentales, basado en un *master file* a nivel de grupo y en una documentación específica por país, que pretende unificar los requerimientos documentales sobre operaciones vinculadas de todos los Estados miembros.

De hecho, las instituciones forales han seguido sus recomendaciones para diseñar este apartado de su normativa y tanto la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 43) como el desarrollo de la misma contenido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, se inspiran en el Código de Conducta para exigir la documentación correspondiente al grupo y la de cada entidad, así como para exonerar de determinados requisitos de documentación a las pequeñas y medianas empresas, conforme a las recomendaciones realizadas por el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Estos Códigos de Conducta se aprueban como Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, con lo que les dan el respaldo político de primera magnitud que implica esa forma de aprobación, pero como decimos, son instrumentos no vinculantes, y por tanto, no forman parte *stricto sensu* del Derecho derivado ni son coercibles ante los tribunales.

Así como ya hemos visto que las instituciones del País Vasco participan en los grupos de trabajo del ECOFIN, al menos, desde el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 22 de noviembre de 2010, no sucede lo mismo con este tipo de grupos informales, no asisten representantes del País Vasco al Foro Conjunto de la Unión

Europea sobre Precios de Transferencia en el seno de la delegación española, sin que ello implique una contravención de las reglas establecidas en el artículo 4 del Concierto Económico porque en realidad no nos encontramos ante un acuerdo o tratado internacional que despliegue su eficacia jurídica en el ámbito de la fiscalidad foral, y por lo tanto, no se puede defender que los resultados del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia impliquen limitación alguna de la autonomía normativa foral, pero también es cierto que las mismas razones que avalan la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN sirven para justificar que su integración en la delegación española ante el Foro Conjunto sería un elemento más de normalización de la asunción del esquema de reparto constitucional de las competencias tributarias en el Estado español, además de corresponderse plenamente con la filosofía de este tipo de foros<sup>67</sup>.

Además de explorar estas vías de colaboración entre los diferentes Estados miembros, la Comisión consiguió el 1 de diciembre de 1997 un respaldo muy importante del Consejo respecto a la labor que tenía que realizar en relación con la política fiscal.

Las Conclusiones del ECOFIN de esa fecha, que recogía los resultados de la reunión informal que se había celebrado un año antes en la ciudad italiana de Verona, eran el resultado de un debate, que se centró en la necesidad de una actuación coordinada en la Unión Europea para combatir la competencia fiscal perniciosa a fin de lograr objetivos como la reducción de las distorsiones que todavía existen en el mercado único, evitar pérdidas demasiado importantes de ingresos fiscales u orientar las estructuras fiscales de modo que favorezcan el empleo.

A la vista de dicho debate, y con intención de definir un planteamiento global, se hizo especial hincapié en tres aspectos, a saber, la fiscalidad de las empresas, la fiscalidad de las rentas del ahorro y los problemas de la retención fiscal en origen en los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas.

Al concluir el debate, el Consejo y los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo dieron su aprobación a la Resolución relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, además de avanzar en lo que luego serían las Directivas sobre fiscalidad del ahorro y sobre intereses y cánones que hemos mencionado con anterioridad, e incluso, se dio un respaldo explícito al compromiso de la Comisión sobre las ayudas de Estado de tipo fiscal y su mayor beligerancia con las mismas a partir de ese momento.

---

<sup>67</sup> RUBÍ ha planteado de una manera más global la necesidad de tener en cuenta los distintos elementos que tenemos que considerar en relación con el Concierto Económico en un entorno cada vez más internacionalizado, en RUBÍ CASSINELLO, J.G. "El encaje del Concierto Económico en el nuevo orden tributario internacional", *Boletín de Estudios Económicos de la Universidad Comercial de Deusto*, núm. 201, 2010, p. 465-491.

El Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial fue el resultado de un compromiso entre todos los Estados miembros para tratar de dismantelar la competencia fiscal perniciosa dentro de la Unión, además de extender la lucha contra el fraude y la evasión fiscal a un contexto geográfico lo más amplio posible.

En lo que se refiere a la reducción de la competencia fiscal perniciosa en el seno de la Unión Europea, el Código de Conducta aprobado en el ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 establecía lo siguiente:

*“A. Sin perjuicio de las competencias respectivas de los Estados miembros y de la Comunidad, el presente Código de conducta, que atañe a la fiscalidad de las empresas, se refiere a las medidas que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad.*

*El concepto de actividad empresarial incluye todas las actividades desarrolladas dentro de un grupo de empresas.*

*Las medidas fiscales a que se refiere el presente Código son disposiciones legislativas o reglamentarias y prácticas administrativas.*

*B. Dentro del ámbito de aplicación especificado en la letra A, deben considerarse potencialmente perniciosas y, por consiguiente, afectadas por el presente Código las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate.*

*Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente.*

*En la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos,*

*1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o*

*2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o*

*3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o*

*4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o*

*5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.*

*Mantenimiento del statu quo y dismantelamiento*

*Mantenimiento del statu quo*

*C. Los Estados miembros se comprometen a no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas en el sentido del presente Código. En consecuencia, respetarán los principios subyacentes del Código en la elaboración de su política futura y tendrán debidamente en cuenta la evaluación a que se refieren las letras E a I siguientes, en la valoración que hagan del posible carácter pernicioso de cualquier nueva medida fiscal.*

*Dismantelamiento*

*D. Los Estados miembros se comprometen a revisar las disposiciones y las prácticas vigentes en sus respectivos países en función de los principios subyacentes del Código y de la evaluación descrita en las letras E a I siguientes. En caso necesario, los Estados miembros modificarán dichas disposiciones y prácticas con objeto de eliminar cualquier medida perniciosa lo antes posible, teniendo en cuenta las deliberaciones del Consejo tras el procedimiento de evaluación.*

## Evaluación

### Comunicación de la información pertinente

E. De conformidad con los principios de transparencia y apertura, los Estados miembros se informarán recíprocamente de las medidas fiscales vigentes o que se propongan adoptar, que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del presente Código. En particular, todo Estado miembro deberá facilitar al Estado miembro que lo solicite la información relativa a cualquier medida fiscal que pudiera entrar en el ámbito de aplicación del Código. Cuando las medidas fiscales previstas tengan que ser votadas por el Parlamento, la citada información sólo podrá facilitarse una vez que se haya comunicado al Parlamento.

### Evaluación de las medidas perniciosas

F. Todo Estado miembro podrá solicitar que se le dé la oportunidad de debatir y opinar sobre las medidas fiscales de otro Estado miembro que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código. Esta evaluación permitirá determinar si las medidas fiscales en estudio son o no medidas perniciosas, en función de las consecuencias que puedan tener para la Comunidad. En dicha evaluación deberán tenerse en cuenta todos los factores expresados en la letra B.

G. El Consejo destaca asimismo la necesidad de ponderar cuidadosamente, al evaluar las medidas fiscales, las consecuencias que puedan tener para otros Estados miembros, a la luz, entre otras cosas, de la imposición efectiva de las actividades de que se trate en toda la Comunidad.

Cuando esas medidas fiscales se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones, se analizará hasta qué punto son proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados. En el marco de dicha evaluación, se prestará especial atención a las características y a las dificultades particulares de las regiones ultraperiféricas y de las islas de poca superficie, sin perjuicio de la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, en especial en lo que respecta al mercado interior y a las políticas comunes.

### Procedimiento

H. El Consejo creará un Grupo para que evalúe las medidas fiscales que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del presente Código y supervise la comunicación de información relativa a dichas medidas. El Consejo pide a los Estados miembros y a la Comisión que designen un representante de alto nivel y un suplente que les representen en el Grupo, que estará presidido por el representante de un Estado miembro. El Grupo, que se reunirá periódicamente, seleccionará y evaluará las medidas fiscales de conformidad con lo dispuesto en las letras E a G. El Grupo elaborará informes periódicos sobre las medidas evaluadas y los remitirá al Consejo para su consideración y, si éste lo juzga oportuno, para su publicación.

I. El Consejo pide a la Comisión que asista al Grupo en la realización del trabajo de preparación necesario y facilite la transmisión de información y el desarrollo del procedimiento de evaluación. Con esta finalidad, el Consejo pide a los Estados miembros que proporcionen a la Comisión la información prevista en la letra E, para que ésta pueda coordinar el intercambio de información entre los Estados miembros".

El resultado inicial de este acuerdo fue la constitución de un grupo de trabajo en el seno del ECOFIN, conocido en un primer momento como Grupo Primarolo, por estar dirigido por quien había sido *Paymaster General*<sup>68</sup> del Gobierno británico, Dawn Primarolo, encargado de llevar adelante las medidas acordadas entre los Estados miembros, tanto para controlar el desmantelamiento como para evitar la proliferación de medidas fiscales perniciosas.

De hecho, en su primer informe, identificaron 66 regímenes tributarios en todos los Estados miembros que encajaban, en un principio, en el concepto de competencia fiscal

---

<sup>68</sup> Responsable del Presupuesto público.

perniciosa y estaban sometidos a los acuerdos del Código de Conducta, por lo que en relación con ellos resultaban de plena aplicación la cláusula de mantenimiento y de desmantelamiento progresivo.

En lo que a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco solamente se consideró como medida que podía incurrir en competencia fiscal perniciosa el régimen especial de los centros de coordinación, de dirección y financieros que estaban regulados en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, régimen que fue derogado en 2000 como consecuencia de su identificación como régimen fiscal pernicioso.

También analizó el grupo Primarolo la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para entidades de nueva creación de 1993 (vacaciones fiscales), de la que posteriormente hablaremos en más detalle al tratar de las ayudas estatales, pero no consideró que encajase dentro de las medidas que debía analizar el grupo de trabajo.

Este grupo de trabajo ha quedado establecido con carácter permanente en el ECOFIN, es el grupo D-5, de Código de Conducta de fiscalidad empresarial, y sigue realizando su labor de control de estas medidas conforme a los principios del mandato que recibió del Consejo, aunque sus resoluciones no tienen fuerza jurídica vinculante, sino que quedan también dentro de la convicción técnica o moral resultante de este tipo de instrumentos.

Como comentamos al tratar de la participación de las instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN, éste es uno de los grupos en los que se ha dado participación a un representante dentro de la delegación española, y de hecho, fue el primer grupo de trabajo al que acudió un representante foral.

No solamente la Unión Europea trabaja en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, sino que también la OCDE está desarrollando últimamente una acción muy decidida, una vez recibido el impulso del G-20 para ello, a través del proyecto BEPS, al que también ya hemos hecho referencia, y aunque muchas veces el análisis y el trabajo en el seno de esa organización se entrecruza con el que se realiza por parte de las instituciones europeas, es claro que son dos ámbitos jurídicos completamente diferentes y por eso nosotros nos vamos a limitar a lo que encaje dentro del Derecho de la Unión Europea.

A partir del ECOFIN de Verona, como decimos, el Consejo es consciente de la necesidad de articular mecanismos para coordinar las políticas fiscales en materia de

imposición directa de los Estados miembros y mandata a la Comisión para que realice los estudios y propuestas necesarios para avanzar en este camino.

En base a ese mandato, la Comisión comienza a realizar su labor, y en el año 2001 emite una Comunicación:

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL Política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años (COM (2001) 260 final).

Esta comunicación de la Comisión resume los problemas que ha detectado con una incidencia fundamental en relación con los obstáculos para la realización del mercado interior desde un punto de vista fiscal, y plantea tres áreas en las que debe profundizar su acción la Unión Europea.

Por un lado, la Comisión plantea la necesidad de desarrollar una aproximación de las legislaciones de los Estados miembros para establecer unas normas comunes que permitan determinar una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades a nivel de la Unión Europea, que pudiera servir para que los grupos empresariales que operan en el ámbito de varios Estados miembros puedan utilizar unas mismas normas para determinar su base imponible consolidada.

En segundo lugar, centra su análisis también en la posibilidad de establecer un esquema de tributación conforme a la normativa del Estado de origen para pequeñas y medianas empresas que operen en más de un Estado miembro de la Unión Europea,

Y por último, la Comisión plantea cuestiones diversas como las relativas a la compensación transfronteriza de pérdidas, los problemas que plantea la existencia de impuestos de salida en las transferencias de sociedades dentro de la Unión Europea de un Estado a otro y otras cuestiones específicas similares.

La Comunicación de la Comisión fue acompañada de un importante estudio sobre la tributación empresarial en el seno del mercado interior que era el que servía de apoyo al análisis realizado por la Comisión y a las propuestas formuladas por ella:

- COMMISSION STAFF WORKING PAPER Company Taxation in the Internal Market (SEC (2001) 1681).

Cada una de las tres áreas en las que se han planteado iniciativas conforme a esa Comunicación de la Comisión ha tenido una evolución diferente, pero en ninguno de los casos estamos todavía en presencia de normas de Derecho derivado aprobadas por

el Consejo, pues incluso en los aspectos en los que más se ha avanzado, todavía siguen las propuestas de la Comisión su tramitación en los grupos de trabajo del ECOFIN.

Los mayores avances se han producido en el área de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades, puesto que en el propio año 2001, tras publicar la comunicación marco sobre la política fiscal de los próximos años y el estudio sobre la fiscalidad empresarial en el mercado interior, la Comisión hacía pública esta otra comunicación:

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria (COM (2001) 582 final).

Esta comunicación pretendía sentar las ideas maestras en base a las cuales desarrollar una propuesta de directiva para armonizar la base imponible de las entidades que operasen en varios Estados miembros y que optaran por la tributación conforme a su base imponible común consolidada. No es un ámbito menor, ni mucho menos, es quizás uno de los aspectos más sensibles de la regulación del Impuesto sobre Sociedades, puesto que la determinación de su base imponible es un elemento clave para determinar la forma en la que se van a gravar los rendimientos empresariales, teniendo presente además que cada Estado miembro tiene una regulación diferente en este sentido.

De hecho, la Comisión tardaría diez años en dar a luz la propuesta de directiva, ya formalmente para remitirla al Consejo, lo que se produciría en 2011 por medio de la siguiente:

- Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) (COM (2011) 121 final).

Y desde entonces se encuentra esta propuesta en trámite ante el grupo de trabajo D-4 de cuestiones fiscales, subgrupo relativo al ámbito de la imposición directa, y aunque se mantiene un ritmo constante de trabajo sobre la misma, son muchas las cuestiones en las que es difícil llegar a un consenso entre los Estados miembros.

Y eso que la propuesta de Directiva solamente pretende instaurar un régimen tributario opcional, al que solamente se acogerían las empresas que quisieran, que se basaría en unas reglas comunes para determinar la base imponible a nivel europeo, y luego esa base imponible se atribuiría a cada uno de los Estados en los que opere el grupo conforme a un triple criterio basado en el volumen de operaciones realizado en

cada territorio, en los activos que tiene en cada uno de ellos y en el personal empleado en cada Estado.

A partir de esa atribución de una porción de la base imponible a cada Estado, luego se aplicaría el tipo de gravamen y las deducciones propias de la normativa de cada Estado, pero llegar a un entendimiento en esos dos elementos: la determinación de la base imponible y la de los criterios de territorialización de la parte de base que debe corresponder a cada Estado se está presentando como una cuestión controvertida, nada sencilla, tanto por la discrepancia de criterios en cuanto a cómo articular ese reparto entre los diferentes Estados como, y esto ha sido lo más importante hasta la fecha, como consecuencia de la necesidad de unificar criterios para la determinación de la base imponible a partir de regímenes fiscales muy diferentes en este aspecto.

El segundo ámbito en el que puso el acento la Comisión fue el de crear para las pequeñas y medianas empresas que operen en más de un Estado miembro un esquema de tributación en función de la normativa del Estado de residencia, con un reparto posterior de la recaudación entre los diferentes Estados en los que operen las empresas.

En este caso, la propuesta inicial de la Comisión no se produjo hasta 2005, en que publicó una Comunicación y un documento de trabajo de los servicios de la Comisión que la acompaña:

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL Superación de los obstáculos con que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas en el mercado interior en materia de impuesto de sociedades – Esbozo de una posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen (COM (2005) 702 final).

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Annex to the COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme [...] Impact Assessment (SEC (2005) 1785).

Si vemos, en este caso, ni tan siquiera tenemos ideas tan avanzadas como en el de la base imponible común consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, porque la Comisión solamente se ha planteado poner en marcha un proyecto piloto para ver cómo se puede desarrollar un proyecto de estas características.



No obstante, no se han producido relevantes avances desde entonces, puesto que no se ha llevado adelante ninguna propuesta formal ante el ECOFIN, ni para un esquema de proyecto piloto, ni para una regulación más definitiva.

En cualquiera de los dos supuestos, si nos damos cuenta, estamos tratando de establecer mecanismos para que los contribuyentes operen en el seno de diversas jurisdicciones tributarias con una única normativa y un reparto de la tributación entre las diferentes Administraciones, para lo que podría servir de modelo también el propio régimen de Concierto Económico, puesto que se basa en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere en esos mismos parámetros.

La tercera línea de cuestiones sobre las que ha trabajado la Comisión es mucho más heterogénea, y tampoco se puede decir que haya dado lugar a propuestas normativas concretas que hayan llegado a tratarse en el ECOFIN, sino más bien está constituida por ideas diversas que ha trasladado la Comisión a los Estados miembros para tratar de superar obstáculos concretos al mercado interior.

Podemos citar como más destacadas las siguientes iniciativas:

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations (COM (2006) 824 final).

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies (COM (2006) 825 final).

- COMMISSION RECOMMENDATION of 19.10.2009 on withholding tax relief procedures (COM (2009) 7924 final).

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT The Economic Impact of the Commission Recommendation on Withholding Tax Relief Procedures and the FISCO Proposals.

Podemos ver claramente que las propuestas afectan a cuestiones concretas como el tratamiento de las pérdidas de ejercicios anteriores en situaciones transfronterizas, el impuesto de salida que se cobra en diversos Estados miembros a las entidades que abandonan su soberanía tributaria (lo que implica un gravamen de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la transmisión) o mecanismos para poder recuperar retenciones practicadas sobre rendimientos percibidos en otros Estados miembros.

En ninguna de estas cuestiones se han producido avances relevantes por la vía de la armonización fiscal, pero como ya hemos comentado al tratar de los impuestos indirectos, la armonización fiscal no es la única perspectiva del Derecho de la Unión Europea que resulta aplicable a las normas internas de los diferentes Estados miembros, sino que otros preceptos del Derecho originario como los relativos a las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea inciden también de una manera destacada en el ámbito fiscal, preceptos que además no requieren del consenso de los Estados miembros para desarrollarse, porque forman parte integrante de los Tratados y la Comisión y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ejercen de manera directa sus competencias sobre esas materias.

Por ello, por ejemplo, el asunto de los impuestos de salida ha encontrado otro camino de solución a través precisamente de la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que, como veremos en más detalle en la Parte II, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado incompatibles con el Derecho de la Unión los impuestos de salida de varios Estados miembros, entre ellos, el de la normativa del Impuesto sobre Sociedades vigente en territorio de régimen común, lo que ha obligado a muchos Estados miembros a adaptar su regulación para hacerla compatible con ese precepto, cuestión que también ha debido abordarse en el ámbito de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como por ejemplo, se ha hecho en el Territorio Histórico de Bizkaia a través del artículo 41 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si la primera década del siglo XXI se puede considerar caracterizada en el aspecto de la armonización fiscal por el objetivo de eliminar obstáculos a la realización del mercado interior, pulsión en la que se insertan las propuestas y comunicaciones de la Comisión Europea que acabamos de comentar, a partir del año 2010 adquiere una importancia destacada la cuestión de la cooperación entre las Administraciones de los Estados miembros para ser más eficaces en la lucha contra el fraude fiscal y reducir las posibilidades de elusión fiscal al alcance de los contribuyentes.

De hecho, la Comisión Europea que ha tomado posesión de sus cargos el 1 de noviembre de 2014, bajo la presidencia de Jean Claude Juncker, se ha marcado dentro de sus prioridades, por lo que se refiere al mercado interior, tanto impulsar la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales nacionales como velar por la adopción, a nivel de la Unión Europea, de una base consolidada común del impuesto de sociedades y un impuesto sobre las transacciones financieras.

El plan de trabajo aprobado por la Comisión incluye entre sus objetivos un enfoque más equitativo en materia fiscal: un plan de acción para combatir la evasión y el fraude fiscales, que incluye medidas de la Unión Europea para evolucionar hacia un sistema por el cual el país en el que se generen los beneficios sea también el país de tributación, así como el intercambio automático de información sobre resoluciones fiscales y la estabilización de las bases del impuesto de sociedades.

La transparencia, la colaboración entre las Administraciones de los distintos Estados y la lucha contra la deslocalización de bases imponibles son los elementos esenciales de esa línea de trabajo que ha abierto la Comisión, y puede ser, aunque todavía es pronto para saberlo, que debido a las consecuencias de la crisis económica que comenzó en 2007-2008, se dé un nuevo impulso a la armonización fiscal en base a estos parámetros, mucho más que lo que se ha conseguido hasta la fecha simplemente invocando la necesidad de eliminar obstáculos para la realización del mercado interior.

La colaboración administrativa, tanto para intercambiar información y prestarse asistencia entre las Administraciones tributarias para la correcta determinación de las deudas tributarias de los contribuyentes, como para poder garantizar el cobro de las deudas liquidadas en colaboración entre los diferentes Estados miembros, ha sido algo que ha estado presente en el ámbito de la Unión Europea desde hace tiempo, puesto que las primeras directivas en este sentido datan de 1977.

Pero ha sido en esta década cuando se ha abordado la necesidad de actualizar y profundizar en estos mecanismos de colaboración y cooperación, lo que parece que además va a profundizarse en los tiempos venideros.

Así, por lo que al ámbito de la cooperación en materia de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los diferentes Estados miembros se refiere, se han aprobado las siguientes directivas:

- DIRECTIVA 2011/16/UE, DEL CONSEJO, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

- DIRECTIVA 2014/107/UE, DEL CONSEJO, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Estas directivas<sup>69</sup> han modificado sustancialmente el alcance de la cooperación entre los Estados miembros, que, en un principio, se había limitado al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque posteriormente se fue ampliando su ámbito de aplicación, y ahora se generaliza, profundizando en la aplicación de mecanismos automatizados de intercambio de información entre los Estados miembros, que van a ampliarse notoriamente a partir del 1 de enero de 2017, y que van a suponer replicar a nivel europeo los mecanismos de intercambio de información que existen desde hace años entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las Haciendas Forales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Hacienda Tributaria de Navarra.

Estas disposiciones son directivas, es decir, forman parte del Derecho derivado y son coercibles en base a los medios y procedimientos que hemos comentado anteriormente, lo mismo que las cuatro directivas que se han aprobado en materia de imposición directa o las que hemos comentado en materia de impuestos indirectos, y por lo tanto, influyen directamente en la capacidad normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en este caso, en su capacidad para regular las normas generales y de procedimiento de sus respectivos sistemas tributarios.

Incluso la Comisión ha hecho pública una comunicación el 18 de marzo de 2015, dirigida al Parlamento Europeo y al Consejo, sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales (COM (2015) 136 final), que pretende sentar la bases de una evolución en este sentido de la armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea por la importancia que ha adquirido en los últimos tiempos la necesidad de que se produzca un reparto equitativo de los ingresos fiscales entre los distintos Estados.

Además, el 17 de junio de 2015, la Comisión ha presentado una nueva comunicación que establece un Plan de Acción para un Impuesto sobre Sociedades más equitativo y más eficiente en la Unión Europea. En realidad, esta Comunicación incorpora un anexo en el que identifica los treinta territorios menos cooperadores en materia de transparencia fiscal y se acompaña de un documento de trabajo de los servicios de la Comisión en el que se justifican las propuestas que realiza la Comisión dentro de este Plan de Acción.

Los tres documentos que la Comisión ha hecho públicos son los siguientes:

---

<sup>69</sup> Un interesante trabajo que aborda las cuestiones relativas a la cooperación entre las distintas autoridades de los Estados miembros de la Unión Europea es la obra colectiva AA.VV. **Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea**, CISS, Valencia, 2012.

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action (COM(2015) 302 final).

- ANNEX to the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.

- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Corporate Income Taxation in the European Union Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action (SWD(2015) 121 final).

En palabras de la Comisión, este plan de acción tiene como objetivo reformar de manera fundamental el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Este Plan de Acción expone una serie de iniciativas para hacer frente a la elusión fiscal, garantizar unos ingresos sostenibles y reforzar el mercado único para las empresas. En conjunto, estas medidas mejorarán significativamente el entorno del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, haciéndolo más equitativo, más eficiente y más favorable al crecimiento.

Las acciones clave son una estrategia para relanzar la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS), cuya negociación se encuentra paralizada en el ECOFIN, aunque se pretende reorientar como un régimen obligatorio para las empresas y no opcional, como se había establecido en 2011, y un marco para garantizar la imposición efectiva allí donde se generen los beneficios. La Comisión publica también una primera lista paneuropea de jurisdicciones de terceros países no cooperativas en materia fiscal y pone en marcha una consulta pública para evaluar si las empresas deberían estar obligadas a revelar determinada información fiscal.

En realidad, esta comunicación certifica la defunción de la propuesta de Directiva sobre base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea de 2011, puesto que reconoce que el Consejo ha encontrado diferencias insalvables, al menos, hasta el momento, sobre todo en relación con los mecanismos de consolidación, aunque ha podido avanzar de manera más adecuada en relación con cuestiones como la propia determinación de la base imponible o la compensación de pérdidas obtenidas en diferentes Estados miembros de la Unión Europea.

Por ello, la Comisión se da el plazo de un año para presentar una nueva propuesta de Directiva, que tenga en cuenta los trabajos realizados en el Consejo y que posibilite la aprobación de la misma, por lo que se limitará, en un principio, a los aspectos

en los que sea más fácil llegar a un acuerdo, dejando para una fase posterior las cuestiones más controvertidas, como las relativas a la consolidación fiscal. De hecho, este nuevo enfoque de la cuestión nos recuerda, una vez más, la práctica histórica de la Comisión en materia fiscal de trocear las propuestas para implementarlas gradualmente, paso a paso, en función de los consensos que puedan alcanzarse.

Ahora bien, la Comisión tiene claro que las normas de base imponible común consolidada están llamadas a cumplir un papel determinante para realizar el principio de que los beneficios puedan someterse a tributación en el territorio en el que se desarrolla la actividad económica que los genera, y por tanto, va a proponer un cambio de enfoque, como hemos dicho, abandonando la idea de que el modelo de base común sea opcional, puesto que entonces no cumpliría con este objetivo.

Pero siendo consciente del tiempo que va a requerir aprobar una propuesta de Directiva de estas características también se plantea la posibilidad de adelantar algunas medidas, como las relativas a la compensación de pérdidas entre diferentes Estados miembros de la Unión Europea para los grupos que operen en varios Estados miembros, si bien, garantizando que cuando el grupo vuelva a tener beneficios, éstos se tienen en consideración en el Estado en el que se aplicaron las pérdidas que se habían generado en otros Estados miembros para equilibrar las potestades de tributación de todos los Estados miembros, respecto a lo que también se propone llevar al Consejo una propuesta normativa en este sentido.

Por otra parte, también pretende la Comisión en este plan de acción modificar, en cierta medida, el ámbito de actuación del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial, para que pueda ser más operativo en la lucha contra la deslocalización de beneficios, incluso para generar propuestas de regulación que sean vinculantes para los Estados miembros, y por lo tanto, que su mandato no se reduzca a tratar de conseguir el desmantelamiento de los regímenes fiscales perniciosos por la vía de la convicción y de la presión que pueden ejercer unos Estados miembros sobre otros en el seno del grupo preparatorio del ECOFIN destinado a evaluar la aplicación del Código de Conducta en toda la Unión Europea.

Incluso, desde esta perspectiva, plantea que la Unión Europea implemente las medidas que se consideren más adecuadas del proyecto BEPS de la OCDE, a través de instrumentos jurídicos de Derecho derivado, ya que la Unión Europea tiene la ventaja, en opinión de la Comisión, de poder dictar normas jurídicas vinculantes para conseguir los objetivos propuestos, lo que le coloca en una posición completamente diferente a la OCDE, que no tiene esa posibilidad. También es cierto que en el ámbito de la Unión Europea tienen que tenerse en consideración otros aspectos, como las libertades

fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o las normas sobre ayudas estatales, que pueden modular la forma en la que se deban implementar las medidas que está analizando la OCDE.

En esta línea, la Comisión establece la prioridad de aplicar medidas a escala europea del proyecto BEPS como las relativas a las sociedades extranjeras controladas, de las que hablaremos en mayor detalle en la Parte II de este trabajo al analizar la influencia de las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la fiscalidad directa de las empresas, o las que tienen que ver con las reducciones de la base imponible vinculadas a la explotación de la propiedad intelectual o industrial de las empresas, conocidas con el término anglosajón de *patent box regimes*, respecto a los que la OCDE en su proyecto BEPS ha recomendado aplicar un enfoque denominado *Modified Nexus Approach*, que pretende garantizar que existe una relación entre el reconocimiento de ese incentivo fiscal y el territorio donde se realiza la actividad de investigación y desarrollo con la que se han generado esos activos intangibles que ahora se explotan por parte de las empresas.

De hecho, la OCDE ha recomendado que los Estados miembros de la misma adopten este enfoque para que los sistemas de *patent box* no impliquen un riesgo de deslocalización de beneficios, y el grupo de trabajo del ECOFIN sobre Código de Conducta ha llegado a un acuerdo, no vinculante, para que los Estados miembros adapten su regulación a este enfoque antes del 1 de julio de 2016, pero la Comisión se propone llevar al Consejo alguna propuesta normativa en este sentido si en ese plazo los Estados miembros de la Unión Europea no han adecuado su regulación a este enfoque propuesto por la OCDE.

Otro aspecto al que la Comisión Europea da una gran relevancia en este plan de acción es el relativo a las normas para determinar la forma de tributación de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas, y en particular, los métodos para determinar el valor de mercado de las mismas, sobre todo, para permitir que la distribución de los beneficios entre las distintas jurisdicciones que resulta de los mismos esté vinculada a la creación de valor por parte de cada una de las personas o entidades intervinientes en la operación, y los mecanismos para evitar la doble imposición que puede producirse en ese ámbito, respecto a lo que reconoce la insuficiencia de los métodos actualmente en aplicación y la parcialidad con la que la Convención de Arbitraje de 1990 sirve al cumplimiento de estos objetivos.

Después de hacer públicas estas dos comunicaciones y el plan de acción, la Comisión se ha comprometido a presentar al ECOFIN iniciativas normativas que profundicen en el alcance de las directivas ya existentes o de otras nuevas para todas

estas cuestiones, y que por tanto, impliquen obligaciones de adaptación de la regulación de los Territorios Históricos vascos.

La preocupación por reducir las posibilidades de elusión y evasión fiscales no acaba de comenzar, porque ya en el año 2012 la Comisión había presentado una serie de iniciativas en forma de Comunicaciones para profundizar en este aspecto, teniendo presente que se ha convertido en una prioridad política de primer orden como consecuencia de los importantes ajustes para conseguir el equilibrio presupuestario en muchos Estados miembros de la Unión Europea:

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries (COM (2012) 351 final).

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion (COM (2012) 722 final).

- RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de diciembre de 2012 relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal (COM (2012) 8805 final).

- RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (COM (2012) 8806 final).

Tanto ese otro plan de acción como las recomendaciones concretas, referidas a los Estados miembros y a la capacidad de influencia de éstos sobre terceros países, son parte de la base sobre la que se han aprobado las nuevas comunicaciones de 2015 e indican el camino a seguir de conformidad con las actuales prioridades políticas en el seno de la Unión Europea.

El otro ámbito de la cooperación entre los Estados miembros en el que sí se ha producido un avance importante en el Derecho derivado ha sido el de la cooperación para el cobro de las deudas tributarias, en el que se pueden destacar las siguientes disposiciones:

- DIRECTIVA 2010/24/UE, DEL CONSEJO, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.



- REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N° 1189/2011, DE LA COMISIÓN, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas.

La asistencia mutua en materia de recaudación se ha planteado como un elemento básico de la cooperación efectiva entre los distintos Estados miembros para la correcta recaudación de las responsabilidades tributarias de los contribuyentes, y este tipo de disposiciones han planteado la necesidad de reformar las normas de los distintos Estados miembros de la Unión Europea para posibilitar el intercambio de información en el marco de la asistencia mutua en el ámbito de la Unión Europea.

De hecho, estas modificaciones también han afectado a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que han adaptado sus normas tributarias para cumplir las obligaciones que derivan de estos instrumentos jurídicos de Derecho derivado, y por ello, la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras disposiciones tributarias, dedica su Título II a realizar modificaciones en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, para incluir en sus preceptos todas las habilitaciones precisas para cumplir con las obligaciones que en materia de asistencia mutua impone el Derecho de la Unión Europea.

De hecho, se ha incorporado un apartado 2 al artículo 1 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia para precisar que esa Norma Foral es también la base jurídica en el Territorio Histórico de Bizkaia de las obligaciones en materia de asistencia mutua en los siguientes términos:

*“2. Esta Norma Foral establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.*

*A los efectos de esta Norma Foral, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que la Administración tributaria preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.*

*La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios”.*

Tanto en lo que se refiere a la asistencia mutua, como a las cuestiones relativas a los intercambios de información entre los distintos Estados miembros de la Unión Europea, hay que tener presente que aparecen involucradas actuaciones internas y actuaciones

en el ámbito de las relaciones internacionales, por lo que todos esos instrumentos determinan la existencia de una autoridad competente en cada Estado para centralizar las actuaciones que haya que realizar con otros países, y por ello, lo mismo que comentamos al tratar de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa, en estos casos también se produce un reparto de papeles entre las Haciendas Forales y la Administración del Estado en el desarrollo de las diferentes actuaciones, pues las Haciendas Forales realizan todas las operaciones internas en relación a los contribuyentes de su competencia, mientras que la autoridad competente para la remisión e intercambio de información con los otros Estados pertenece a la Administración del Estado, pero esto no implica menoscabo alguno de las competencias forales, sino simplemente un vehículo para disciplinar ordenadamente las relaciones con las autoridades de otros Estados.

Para concluir el apartado dedicado a la armonización fiscal, hemos de mencionar también que la Comisión ha desplegado su labor de estudio y propuesta de iniciativas en relación con otras cuestiones fiscales vinculadas a los ciudadanos de la Unión Europea, y no tanto a las empresas, aunque en ninguno de estos ámbitos hemos llegado a conocer todavía disposiciones de Derecho derivado vinculantes.

La Comisión hizo pública una comunicación que trataba, en general, de la necesidad de eliminar los obstáculos que pesan sobre las operaciones transfronterizas que puedan involucrar a particulares, a saber:

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Removing cross-border tax obstacles for EU citizens (COM (2010) 769 final).

En ella, se resume el estado de la cuestión respecto a los problemas que los particulares pueden encontrarse al desplazarse dentro de la Unión Europea en relación, entre otras cosas, con cuestiones fiscales.

Esta línea de actuación se ha continuado por medio de una comunicación, un estudio de los servicios de la Comisión y una recomendación dirigida a los Estados miembros en relación con los problemas que pueden derivarse de las adquisiciones hereditarias transfronterizas, a saber:

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU (COM (2011) 864 final).

- COMMISSION STAFF WORKING PAPER Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law. Accompanying the document COMMISSION RECOMMENDATION regarding relief for double taxation of inheritances (SEC (2011) 1488).

- RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN 2011/856/UE de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.

De momento, en este ámbito, nos hemos quedado en esta figura de la recomendación a los Estados miembros, sin que la Comisión haya dado el paso de pretender presentar al Consejo para su aprobación disposiciones de Derecho derivado, quizás porque no ha encontrado el eco suficiente en los Estados miembros como para poder admitir una regulación de estas características, en parte, también, porque son otras las prioridades que se han marcado en la agenda de la Unión Europea en los últimos tiempos.

No obstante, la Comisión sigue este asunto de cerca y en 2015 ha dirigido una consulta a los Estados miembros para saber cómo han implementado, si es que lo han hecho, la recomendación de la Comisión, y cuáles son sus criterios y conclusiones respecto a la manera de eliminar los supuestos de doble imposición en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Obviamente, tanto los convenios para evitar la doble imposición vigentes en relación con las adquisiciones hereditarias (Suecia, Grecia y Francia), como las propias normas internas de eliminación de la doble imposición previstas en la normativa doméstica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son mecanismos de gran virtualidad para eliminar esos supuestos de doble imposición, y por tanto, en el caso de los sistemas tributarios del Reino de España no podemos determinar que exista un problema en relación con estas cuestiones.

Como hemos podido comprobar, por tanto, en este apartado, los ritmos y los resultados de la armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea han sido muy diversos entre los impuestos indirectos y los directos, y sobre todo en estos últimos, se ve de manera evidente que existe una lucha constante entre la autonomía de los Estados miembros y los impulsos armonizadores de la Comisión Europea, claramente desequilibrada a favor de los primeros por cuanto el Tratado exige unanimidad del Consejo para poder aprobar disposiciones de Derecho derivado en el ámbito fiscal, pero que ha dado lugar a relevantes avances y frutos en función de las necesidades y prioridades políticas de cada momento.

### ***E) Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.***

Para concluir esta Parte I, consideramos relevante recapitular, en función de todo lo expuesto, cuáles son, a mi juicio, los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el ámbito de la Unión Europea por lo que se refiere a este primer pilar, constituido por las disposiciones de Derecho derivado respecto a la armonización o aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en lo que se refiere a la fiscalidad.

En primer lugar, entiendo que hay que destacar que el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra hacen que en el ámbito del Reino de España coexistan cinco sistemas tributarios generales que, pueden situarse, en términos generales, en pie de igualdad, como consecuencia del amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales que garantiza la disposición adicional primera de la Constitución, actualizados a través del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y del Amejoramiento y Reintegración del Régimen Foral de Navarra.

En segundo término, el Reino de España se ha incorporado a la Unión Europea, y fruto de esta incorporación, articulada de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 93 de la Constitución, se han cedido determinadas competencias a las instituciones de la Unión Europea y se ha incorporado a nuestro ordenamiento jurídico un ordenamiento jurídico supranacional, formado por el Derecho originario, contenido en lo fundamental en el Tratado de la Unión Europea y en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y el Derecho derivado, producido por las instituciones creadas en los Tratados, el cual goza de primacía respecto al ordenamiento jurídico interno.

En tercer lugar, hay que establecer que las relaciones entre los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Administración General del Estado y las del conjunto de las Administraciones del Estado español con las instituciones de la Unión Europea se basan en el principio de competencia, en virtud del cual no se establece una jerarquía entre los diferentes ordenamientos en función de la autoridad de la que emanen las distintas disposiciones, sino una ordenación de las disposiciones en la que es preciso considerar, en primer término, a quién corresponde la competencia y, una vez determinada esa cuestión, en segundo término, será aplicable la regulación del nivel institucional que corresponda con preferencia y exclusión de todas las demás.

En cuarto lugar, tanto la organización territorial del Estado, incluida la especificidad de los territorios forales derivada de la disposición adicional primera de la Constitución, como la articulación de las relaciones entre la Unión Europea y sus Estados miembros, se basan en la intersección de dos pulsiones en clara contradicción: por un

lado, la autonomía que se reconoce a las instancias de ámbito inferior; y por otro lado, los condicionantes de unidad y armonización sobre los que se asientan las instituciones de ámbito superior; principios ambos que se encuentran en constante contradicción, y cuya intersección va a dar lugar al punto de equilibrio en el que se neutralicen.

En quinto lugar, el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece unos principios en virtud de los que la autonomía que se reconoce a los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular su régimen tributario se ve limitada por su sometimiento a lo dispuesto en los tratados y acuerdos internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento español y a las normas de armonización dictadas por la Unión Europea.

En sexto lugar, y como consecuencia de la especificidad del reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales que hace que tengan un poder normativo equivalente al de la Administración General del Estado, calificado como originario en la propia Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos vascos, el ordenamiento establece que el Estado arbitrará los mecanismos precisos para la colaboración de las instituciones vascas en la elaboración de los tratados y acuerdos internacionales que tengan incidencia sobre el régimen de Concierto Económico.

En este sentido, el cumplimiento de este mandato se ha realizado de manera poco homogénea y no del todo satisfactoria, porque solamente se ha posibilitado la participación de representantes de las instituciones vascas en las delegaciones españolas ante los grupos de trabajo preparatorios del ECOFIN D-4 sobre cuestiones fiscales, D-5 de Código de Conducta de fiscalidad empresarial y D-8 de lucha contra el fraude, sin que se haya extendido esta participación a los órganos en los que se reside el verdadero poder de decisión, como el propio ECOFIN, ni a otros con influencia destacada en el ámbito tributario, como los que se establecen en el seno de la OCDE o las delegaciones negociadoras de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos, aunque esto último debería cambiar porque una reciente Ley obliga a dar esta participación a las instituciones vascas y navarras.

Son razones de equilibrio en el ejercicio de las competencias normativas reconocidas a los Territorios Históricos y la limitación que suponen para las mismas los acuerdos y tratados internacionales y el Derecho de la Unión Europea las que justifican sobradamente esa participación en la toma de decisiones que llevan a perfilar los contornos de esas limitaciones.

En séptimo lugar, tenemos que destacar que el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea queda confiado a la vigilancia que realiza la Comisión Europea y a la

superior autoridad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien, mediante la resolución de recursos de incumplimiento y de cuestiones prejudiciales, establece la manera en la que debe interpretarse el Derecho de la Unión de manera uniforme en todo su territorio, por lo que obliga directamente a los Territorios Históricos en el ejercicio de sus competencias.

En octavo lugar, la armonización fiscal realizada a través de instrumentos de Derecho derivado supone un límite a la potestad tributaria de los Territorios Históricos vascos de muy distinta intensidad en función de la propia autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico a los territorios forales en cada una de las figuras impositivas.

Por ello, en relación con los tributos concertados de normativa común, en los que los Territorios Históricos deben mantener en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en territorio de régimen común, salvo algunas especialidades en materia de modelos y plazos de declaración, podemos decir que las disposiciones de Derecho derivado no son un límite a la capacidad de los Territorios Históricos, en la medida en que éstos no tienen la capacidad de decidir por sí mismos la regulación aplicable en esos tributos, y por tanto, se trata de un límite que les afecta de manera mediata, a través de la normativa estatal, pero que no tiene virtualidad propia respecto a los Territorios Históricos vascos, con la salvedad de aquellas cuestiones que puedan afectar a los modelos y plazos de declaración, en los que se les reconoce autonomía.

Sin embargo, y en base a los mismos argumentos, la influencia del Derecho derivado en el ámbito de la imposición directa o en el de las normas generales y de procedimiento tiene la misma intensidad que la que despliega respecto a la normativa de territorio común o a la de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, suponiendo un límite infranqueable para el ejercicio de las competencias normativas de los Territorios Históricos, que deben trasponer a su ordenamiento las medidas incorporadas a las directivas europeas.

La única salvedad radica en que el control del cumplimiento del Derecho derivado por parte de los Territorios Históricos se realiza también por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero sin que puedan ser parte en el procedimiento las instituciones forales, en la medida en que los únicos legitimados para participar en esos procedimientos de control de la ejecución del Derecho de la Unión Europea son los Estados miembros, que son los responsables *ad extra* del cumplimiento de los Tratados, sin perjuicio de que eso obligue a establecer mecanismos de coordinación entre los representantes del Estado y las instituciones forales en el curso de esos procedimientos y en la atribución de responsabilidades por el incumplimiento del Derecho de la Unión

Europea, donde, hasta la fecha, la Administración del Estado no ha realizado un planteamiento conforme con los principios del régimen de Concierto Económico pese a que la legislación sí los respeta.

Por lo tanto, como corolario de este principio, podemos formular un principio general de que el alcance del Derecho de la Unión Europea desde la perspectiva del Derecho derivado dictado con la finalidad de la armonización fiscal de los Estados miembros depende del propio alcance de la autonomía normativa que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos en cada figura impositiva o en cada ámbito de lo tributario, desde la irrelevancia en las cuestiones sustantivas de los tributos concertados de normativa común hasta la máxima influencia en los impuestos concertados de normativa autónoma y en las normas generales y de procedimiento.

Una última cuestión a tener en consideración es que la armonización fiscal establecida en el Derecho derivado no tiene una influencia directa en el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, en el sentido de que no va a modular el reparto de competencias establecido dentro del Reino de España entre las diferentes autoridades tributarias, puesto que esa descentralización del poder tributario no tiene relación directa con las normas que derivan de las directivas o reglamentos que aprueben las instituciones de la Unión Europea en el ámbito de la armonización fiscal, que limitarán la competencia de las autoridades correspondientes de los Estados miembros, pero solamente en relación con el fondo de la regulación que realice cada institución, sin que tenga relevancia a estos efectos cuáles son los puntos de conexión establecidos para el reparto de competencias fiscales, ya que lo relevante no es quién regula, ni sobre qué contribuyentes ejerce su potestad de regulación, sino qué está regulando, y si esa regulación es conforme o no con el Derecho derivado en el ámbito de la armonización fiscal.

Este aspecto es muy relevante porque va a suponer un elemento diferencial respecto a los otros dos aspectos del Derecho originario con influencia en la fiscalidad, tanto las libertades fundamentales como el régimen de ayudas estatales, pues en ambos casos vamos a tener que analizar si el propio régimen de Concierto Económico, es decir, las propias reglas de reparto de competencias entre las distintas autoridades fiscales del Estado español implican una contradicción o plantean un problema de incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, lo que trataremos en los apartados dedicados a las libertades fundamentales y el Concierto Económico y a las ayudas estatales y el Concierto Económico, pero también si luego el ejercicio concreto de esas competencias por parte de las autoridades competentes de los Territorios Históricos supone un ejercicio compatible con las normas establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuestión que analizaremos en los apartados dedicados a las libertades

fundamentales y las Normas Forales fiscales y a las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales.

Este análisis bifronte que se impone en materia de libertades fundamentales y de ayudas estatales no es necesario en relación con la armonización fiscal y la aplicación del Derecho derivado porque, como hemos dicho, a esos efectos es irrelevante la manera en la que se estructure el reparto de competencias fiscales dentro de un Estado miembro, puesto que, por ejemplo, la Directiva sobre el régimen fiscal común de las fusiones, escisiones y demás operaciones de reestructuración empresarial va a exigir que en cada Estado miembro, las autoridades competentes establezcan un régimen de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las plusvalías tácitas que se pongan de manifiesto con ocasión de la operación de reestructuración empresarial, y ese mandato deben cumplirlo cualesquiera autoridades competentes, por lo que lo relevante será comprobar si la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades lo respeta o no, y no si el régimen de Concierto Económico tiene alguna influencia en ese régimen sustantivo concreto, que no puede tener porque el Concierto Económico no establece normas sustantivas aplicables en cada uno de los impuestos, sino solamente los puntos de conexión para determinar qué Administración va a ser competente para regular las normas concretas que se apliquen en cada uno de los impuestos respecto a los distintos contribuyentes.

Y esa necesidad de realizar un análisis bifronte de la relación entre los sistemas tributarios amparados por el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Derecho de la Unión Europea, tanto respecto al reparto de competencias en sí mismo, como en cuanto a la regulación concreta que cada autoridad tributaria realice dentro de su ámbito competencial, que vamos a tener que realizar tanto en materia de libertades fundamentales como en lo relativo a las ayudas estatales, pone de manifiesto que el análisis más crítico a realizar es el que tiene que ver con el propio régimen de Concierto Económico, puesto que si el reparto de competencias establecido en el Concierto Económico plantea problemas en relación con algunas de esas disposiciones del Derecho originario, la cuestión va a revestir una gravedad específica en la medida en que se va a cuestionar la conformidad con el ordenamiento de la Unión Europea de la propia articulación constitucional del reparto de competencias dentro del Estado español, y lo que es más importante, si pone en cuestión la pervivencia del propio régimen de Concierto Económico estaría afectando a un elemento esencial del núcleo intangible de la foralidad, en abierta contradicción con nuestro ordenamiento constitucional.

Las contradicciones entre las Normas Forales fiscales y el Derecho de la Unión Europea plantean una problemática de menor intensidad porque simplemente requieren



que las Juntas Generales adapten su regulación para que sea respetuosa con el Derecho de la Unión, como tiene que hacer cualquier Estado miembro, sin que ello implique cuestionamiento alguno del propio régimen de Concierto Económico.

## **PARTE II. LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA.**

Una vez que hemos expuesto las cuestiones relativas a las normas del Derecho de la Unión Europea, tanto del Derecho originario como del Derecho derivado, con incidencia directa en la fiscalidad, fundamentalmente las directivas, reglamentos, comunicaciones, recomendaciones y códigos de conducta que han sido aprobados por las instituciones de la Unión Europea, somos ciertamente conscientes de que la competencia para fijar la política fiscal sigue siendo una competencia de los Estados miembros de la Unión Europea, puesto que las medidas de armonización solamente pueden aprobarse por el Consejo y por unanimidad, lo cual supone dejarlas en las manos de los propios Estados miembros.

Por lo tanto, no está de más indicar que la política fiscal es una competencia exclusiva de los Estados miembros, y dentro de ella, la fiscalidad directa es la que más fielmente responde a este principio, puesto que en los grandes impuestos indirectos sí se han compartido las competencias entre los Estados miembros y la Unión a través de las directivas de armonización que se han aprobado.

Pero esa competencia de los Estados miembros debe ejercitarse, como se ha encargado muchas veces de recordar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con pleno respeto al resto de disposiciones contenidas en los Tratados, y en particular, a las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y a las normas sobre ayudas estatales.

Analizaremos, por tanto, en esta Parte las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, su régimen jurídico y su influencia en el ámbito de la fiscalidad, que no es directa como en el caso de las normas de armonización fiscal, sino indirecta, puesto que las disposiciones fiscales de los Estados miembros no pueden restringir indebidamente el ámbito de las libertades fundamentales, y esto da lugar a que la precisión de su alcance se haya realizado en su mayor parte por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dando lugar a supuestos de armonización negativa, como los que hemos comentado al tratar de las directivas de armonización fiscal.

Esto tiene una consecuencia negativa desde el punto de vista de la seguridad jurídica de los contribuyentes y de los propios sistemas tributarios de los Estados miembros porque la delimitación del alcance de las libertades fundamentales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es muy parca, se limita a enunciar unos principios, y

el perfeccionamiento de sus contornos se ha encargado al intérprete del Derecho de la Unión Europea, al Tribunal de Justicia, que, por la propia naturaleza de su función, no está encargado de elaborar unos principios generales o de marcar en positivo el ámbito en el que los Estados miembros pueden desenvolver sus competencias tributarias, sino que su función radica en determinar si una concreta medida aprobada por una autoridad de un Estado miembro respeta o no esos principios contenidos en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y por lo tanto, aunque sí vamos a poder ir extrayendo conclusiones e, incluso, reglas que pueden constituir auténticos principios, su elaboración va a ir dependiendo del análisis de las distintas situaciones que se plantean en los casos que analiza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo cual siempre implica adoptar un enfoque parcial.

Hay una total ausencia de normas de Derecho derivado que precisen el alcance de las libertades fundamentales en el ámbito de la fiscalidad, que no en otros aspectos, como la disciplina de los movimientos de capitales o incluso de la propia prestación de servicios dentro del ámbito de la Unión Europea, y el principio esencial sobre el que gravita toda esta cuestión es que la fiscalidad que aprueben los Estados miembros no puede implicar una restricción no justificada a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

#### ***A) El ámbito de las libertades fundamentales.***

Debemos comenzar, por tanto, identificando las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, definiendo sus principales contornos, tal y como los ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que nos permitirá posteriormente analizar cómo debemos articular los principios de relación entre la competencia tributaria de los Estados miembros y el respecto a esas libertades fundamentales, dentro de los límites que el Tribunal de Justicia ha perfilado.

Pero antes que nada tenemos que recordar que la formulación de las libertades fundamentales, o más bien, del mandato a los Estados miembros para que no adopten medidas que restrinjan su ejercicio, forma parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es decir, del Derecho originario, y como tales disposiciones de los Tratados, gozan de primacía sobre el ordenamiento interno conforme a lo previsto en el artículo 96 de la Constitución, y suponen un límite al ejercicio del poder normativo derivado del Concierto Económico tal y como dispone el quinto principio general establecido en el artículo 2 del mencionado Concierto.

Y aunque tal formulación de las libertades fundamentales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no establece una atribución de competencias explícitas al respecto a las instituciones de la Unión Europea, es lo cierto que la atribución general de una función de control del cumplimiento del Derecho de la Unión a la Comisión Europea y la de enjuiciamiento de ese cumplimiento al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecen unas bases competenciales muy relevantes para que estos ámbitos del Derecho de la Unión Europea desempeñen un papel muy destacado en relación con los sistemas fiscales de los Estados miembros.

La realización del mercado interior solamente es posible a partir de que se garanticen en todo el ámbito de la Unión Europea una serie de libertades a los ciudadanos y a las empresas que les permitan desenvolverse en un mercado único, sin injerencias de los Estados miembros que pretendan disuadir o dificultar ese objetivo.

No hay que olvidar que la creación de un mercado común, de una solidaridad entre los pueblos de Europa, que creara lazos entre los diferentes Estados, tenía como objetivo principal evitar la confrontación y construir unos mimbres para que Europa pudiera operar como un actor relevante en la escena internacional, y que desde un primer momento, los padres fundadores fueron conscientes de que esos lazos de solidaridad y esos intereses comunes se iban a tejer con mucha más rapidez y consistencia en lo económico que en otros ámbitos políticos o de seguridad o relaciones exteriores, como posteriormente la evidencia se ha encargado de corroborar.

Pero ya desde el Tratado de París y desde los Tratados de Roma se planteó la necesidad de establecer en los Tratados la garantía del ejercicio de cinco libertades para conseguir ese objetivo de construir un gran mercado interior en el ámbito de la Unión Europea, libertades que persisten en su formulación en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en condiciones prácticamente idénticas a las que se establecieron en los primeros Tratados.

Esas cinco libertades fundamentales son las siguientes: la libertad de movimiento de personas, la libertad de movimiento de trabajadores, la libertad de prestación de servicios, la libertad de establecimiento y la libertad de movimiento de capitales.

La libertad de movimiento de personas se encuentra recogida en el artículo 21 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, según el cual *“todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación”*.

A este respecto hay que tener presente que el artículo 20 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es el que crea la ciudadanía de la Unión, que se añade a la ciudadanía nacional que corresponda a cada uno de ellos, sin sustituirla, y por el que se establece que *“será ciudadano de la Unión toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro”*.

En realidad, esta libertad se configura como uno de los derechos básicos de todos los ciudadanos de la Unión Europea, se encuadra en el capítulo dedicado al principio de no discriminación y a la ciudadanía de la Unión, y tiene mucho más que ver con el ejercicio de esa ciudadanía que con cuestiones económicas o fiscales, puesto que se basa en la posibilidad de desplazarse y el derecho a residir en igualdad de condiciones con los propios nacionales en todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Por lo tanto, esta libertad fundamental tiene más que ver con la estructura de la propia Unión Europea, que con el desarrollo del mercado interior y con las consecuencias económicas de las otras cuatro libertades, que son las que han tenido más influencia sobre los sistemas fiscales de los Estados miembros, y por lo tanto, son las que requieren que les prestemos más atención.

Seguiremos el orden en el que se encuentran reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dentro de la tercera parte del Tratado, dedicada a las políticas y acciones de la Unión, el Título IV regula la libre circulación de personas, servicios y capitales, y en ese ámbito es donde se disciplinan los principios básicos atinentes a las cuatro libertades fundamentales que afectan de manera más clara al ámbito fiscal.

Por ello, hay que comenzar con la libertad de circulación de trabajadores, reconocida en el artículo 45<sup>70</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en virtud del cual:

*“1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.*

*2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.*

*3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:*

*a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;*

*b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;*

---

<sup>70</sup> El artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 39 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 48 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

*c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;*

*d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos establecidos por la Comisión.*

*4. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública".*

Los artículos 46 a 48 habilitan al Parlamento Europeo y al Consejo, para que, mediante el procedimiento legislativo ordinario, desarrollen disposiciones de Derecho derivado, tanto en materia laboral como de Seguridad Social, para que se garantice la libre circulación de trabajadores en los términos establecidos en el Tratado.

Es evidente que la realización del mercado interior implica la necesidad de que no existan restricciones a la libre circulación de los factores de producción, de entre los que uno de los principales es la mano de obra, y por lo tanto, garantizar que los recursos humanos pueden desplazarse libremente por el territorio de la Unión Europea, por lo que existe una razón económica subyacente para el reconocimiento de esta libertad de circulación de trabajadores, pero es preciso tener en consideración que no solamente una visión utilitarista de esta libertad es la que permite comprender su importancia en el seno de la Unión, no basta con analizarla desde la perspectiva económica.

La libre circulación de trabajadores es un derecho esencial de los ciudadanos de la Unión Europea, complementario de la libertad de movimiento de personas, porque lo que se quiere construir es una Europea unida, ciertamente a partir de una solidaridad económica, pero con un objetivo mucho mayor, y además hay que tener presente que el Tratado de la Unión Europea predica como uno de los objetivos de la Unión la realización de una cohesión económica y social entre los distintos Estados, con lo que desde esta perspectiva adquiere una dimensión mucho más profunda el reconocimiento de esta libertad.

Obviamente existe una relación entre la libertad de movimiento de personas y la libre circulación de trabajadores, puesto que realmente la segunda es una concreción de la primera, cuando los motivos del traslado dentro de la Unión Europea tienen que ver con el desempeño de un trabajo por cuenta ajena, es decir, cuando el desplazamiento tiene una razón económica relativa a la manera de ganarse la vida, y por lo tanto, vamos a ver que la protección que otorga la libertad de movimiento de trabajadores es mucho más intensa y específica que la derivada de la mera libertad de movimiento de personas, aunque desde el reconocimiento de la ciudadanía de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tendido a dar un enfoque más global a ambas libertades, dando una importancia mayor a que la libertad de movimiento de trabajadores se basa en la propia dignidad de la persona y en sus derechos, más que consistir en una libertad

instrumental para el desarrollo del mercado interior, aunque obviamente son perspectivas complementarias.

La libertad de movimiento de trabajadores implica, por tanto, un mandato a los Estados miembros para que se abstengan de establecer condiciones en su normativa interna que traten de peor manera a los ciudadanos de otros Estados de la Unión Europea que ejercitan esa libertad fundamental respecto a sus propios ciudadanos en lo que tenga que ver con el acceso y las condiciones de desempeño de un trabajo por cuenta ajena.

Es, por tanto, imprescindible que exista un elemento transfronterizo en la situación particular de cada caso para que estemos en presencia de esta libertad fundamental y para que pueda invocarse el artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a la hora de analizar la normativa de cada Estado miembro, cuestión ésta que va a ser común en todas las libertades fundamentales, que se protegen para posibilitar que los ciudadanos de un Estado las ejerciten en otro Estado, y por lo tanto, no alcanzan a situaciones puramente internas, puesto que en relación con ellas, de conformidad con el principio de subsidiariedad, la Unión Europea no tiene que desempeñar un papel al respecto, y estas cuestiones puramente internas deben resolverse conforme a la normativa interna de cada Estado, puesto que no se ven modificadas por el hecho de que ese Estado pertenezca a una entidad supranacional como la Unión Europea.

En este sentido, podemos entender que existe un elemento transfronterizo cuando un trabajador se desplaza a otro Estado miembro de la Unión Europea para desempeñar un trabajo por cuenta ajena y residir allí, pero también cuando mantiene su residencia en el Estado de origen y se desplaza a trabajar a diario al otro Estado, que es lo que se conoce en el ámbito del Derecho internacional tributario y de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta como trabajador fronterizo, o también incluso cuando regresa a su Estado de origen tras haber trabajado en otro Estado miembro de la Unión Europea, puesto que en este último caso, la libertad de movimiento de trabajadores le protege a ese trabajador como si hubiera sido un nacional del Estado miembro en el que ha estado trabajando, y le reconoce los mismos derechos en su Estado de origen, que no podrá alegar en este caso que el asunto sea puramente interno.

La libertad de movimiento de trabajadores, como todas las demás libertades fundamentales, gozan de efecto directo en todos los Estados miembros, y por tanto, pueden ser invocadas directamente ante los tribunales de justicia por cualquier ciudadano que entienda que se ha restringido indebidamente la misma, ya sea a causa

de la legislación de ese Estado miembro, de sus disposiciones reglamentarias o de sus prácticas administrativas.

Y en este sentido, hay que tener presente que el principio de igualdad de trato que preconiza el artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se extiende a todas las cuestiones que directa o indirectamente afecten al desempeño del trabajo, y por lo tanto, no se limita a cuestiones laborales o de Seguridad Social, sino que afecta a todo tipo de elementos que incidan en la relación laboral, entre los que se pueden encontrar las cuestiones fiscales.

Aquí es donde encontramos el primer punto de unión entre la libertad de movimiento de trabajadores y el efecto de la misma sobre los sistemas fiscales de los Estados miembros, puesto que no pueden establecerse normas fiscales que sean discriminatorias respecto a quien ejercita una libertad fundamental, lo que nos va a llevar a introducir en nuestro análisis los principales conceptos que vamos a tener que manejar en esta parte.

Una medida fiscal implicará una restricción a la libertad de movimiento de trabajadores (o a cualquiera de las otras libertades fundamentales) en la medida en que implique un trato diferenciado o discriminatorio respecto a los ciudadanos que ejerzan esa libertad fundamental, lo que nos debe conducir a concretar, en cada supuesto, si nos encontramos en una situación análoga entre quien ejerce la libertad fundamental y los demás nacionales del Estado miembro, puesto que solamente cuando estemos ante situaciones análogas en las que se produce un trato diferenciado podremos entender que existe una restricción al ejercicio de esa libertad.

Obviamente, de forma previa hay que determinar que existe un elemento transfronterizo en el ejercicio de la libertad fundamental porque si no, como hemos visto, nos encontraríamos ante una situación puramente interna, que queda extramuros del efecto directo del artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y una vez acreditado ese extremo y la diferencia de tratamiento entre quien ejercita la libertad fundamental y los demás, hay que concretar que el tratamiento dispensado al que ejercita la libertad fundamental es más restrictivo o le coloca en una peor posición que al resto de los nacionales de ese Estado miembro.

Todo este análisis es imprescindible porque no cualquier diferencia de trato es discriminatoria, sino solamente aquélla que trata de peor condición a quien se encuentra en una determinada situación, precisamente por ello, cuando sus circunstancias son análogas a las de los demás, que se encuentran mejor tratados, y siempre que la base de



la discriminación sea esa circunstancia, en este caso, haber ejercitado la libertad fundamental de que se trate, lo que puede verificarse de manera directa o indirecta.

Pero además, no podemos extraer la conclusión de que toda restricción a una libertad fundamental es contraria al Derecho de la Unión Europea, porque el Tratado y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han venido entendiendo que la restricción puede estar justificada en casos concretos, siempre que existan otras razones más dignas de protección que justifiquen el tratamiento diferenciado, donde tendrá un papel determinante el concepto de poderosas razones de interés general, acuñado por el Tribunal de Luxemburgo para admitir restricciones a las libertades fundamentales, que van a encontrar su justificación precisamente en esas razones de interés general.

Y en cualquier caso, para que no se produzca una vulneración del Derecho de la Unión Europea en un contexto en el que existen razones de interés general que avalan la restricción a la libertad fundamental, el Tribunal de Justicia ha incorporado el juicio de proporcionalidad para determinar la adecuación final al Derecho de la Unión Europea de la medida nacional de que se trate, porque solamente se pueden admitir las restricciones justificadas a una libertad fundamental cuando no vayan más allá de lo imprescindible para garantizar la finalidad de interés público que las justifica, y siempre que no existan medios menos lesivos de la libertad fundamental para conseguir esos mismos fines.

Estos conceptos se van a repetir en relación con las cuatro libertades fundamentales, con algunas precisiones, en su caso, pero constituyen la columna vertebral del análisis que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha realizado sobre las restricciones a las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Además, hay que tener presente que la discriminación o la restricción a la libertad fundamental puede apreciarse de forma directa, o también de forma indirecta, porque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido entendiendo, como veremos en los casos concretos que explicaremos posteriormente, que es suficiente con que la medida esté diseñada de tal forma que pueda perjudicar a quienes han ejercitado la libertad fundamental, tanto si lo hacen los requerimientos expresos que se establecen en la normativa, como si el cumplimiento de los requisitos que en cada caso se exijan hace que sea más factible que esos requisitos se cumplan por parte de los nacionales de un Estado miembro que de quienes han venido de otros Estados miembros a ejercer la libertad fundamental.

La exigencia, por tanto, de requisitos de territorialidad puede implicar una restricción a la libertad de movimiento de trabajadores que no sea compatible con el

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, si bien, cuando nos acercamos al ámbito fiscal, los contornos se desdibujan, puesto que los impuestos, tanto en su configuración como en sus elementos esenciales, se basan en un principio de territorialidad, puesto que el Derecho internacional tributario admite como principios generales que los Estados van a gravar a los residentes en su territorio conforme a la renta mundial que ellos obtengan en cualquier lugar del mundo, y a los no residentes solamente respecto a la parte de renta que hayan obtenido en ese Estado.

Por lo tanto, en muchos casos, la fiscalidad va a exigir que alguien sea residente en un Estado para aplicarle determinadas disposiciones, y lo que en términos generales podríamos entender como una restricción a la libertad fundamental, indirecta por estar basada en la residencia del contribuyente, puede ser compatible con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en la medida en que los residentes y los no residentes no se encuentran, a menudo, en una situación comparable en relación con las normas de la imposición, sobre todo, de la imposición directa.

Lo cual no quiere decir que en todos los supuestos sea razonable tratar de distinta manera a los residentes y a los no residentes, y el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido supuestos en los que esa diferencia de tratamiento no se encuentra justificada a efectos del respeto a las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que en muchas ocasiones los no residentes la mayoría de las ocasiones también son no nacionales, o nacionales de otros Estados miembros de la Unión Europea, y eso puede hacer que, según cuáles sean las circunstancias concurrentes, se pueda apreciar una discriminación indirecta, que acaba siendo una discriminación por razones de nacionalidad, y que habrá que ver en cada caso si está justificada o no por la naturaleza del sistema fiscal de que se trate, concepto que también ha sido desarrollado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del que haremos mención más adelante.

La segunda libertad fundamental que tiene especiales repercusiones en el ámbito fiscal es la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49<sup>71</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Según ese precepto:

*“en el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.*

---

<sup>71</sup> El artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 52 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

*La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales".*

Junto con ella, es igualmente relevante la libertad de prestación de servicios, que está regulada en el artículo 56<sup>72</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en los siguientes términos:

*"En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.*

*El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán extender el beneficio de las disposiciones del presente capítulo a los prestadores de servicios que sean nacionales de un tercer Estado y se hallen establecidos dentro de la Unión".*

En realidad, estas dos libertades son para los trabajadores por cuenta propia y para los empresarios el equivalente a la libertad de circulación de trabajadores para los empleados por cuenta ajena, cuyas características básicas acabamos de exponer, siendo complementarias la una de la otra y teniendo un ámbito de aplicación bastante extenso, además de revestir una importancia de primer orden respecto a los sistemas tributarios de los Estados miembros.

La libertad de establecimiento implica el reconocimiento más amplio posible del derecho a operar un negocio por cuenta propia en el territorio de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y pueden invocarlo tanto personas físicas como jurídicas, que por medio de esta libertad disponen de un ámbito protegido por el Derecho de la Unión para desarrollar una actividad en cualquier Estado miembro de la Unión, en condiciones que no pueden ser más onerosas que las que se exijan a los nacionales de ese Estado.

Es más, el Derecho de la Unión permite que una misma persona o entidad disponga de establecimientos en más de un Estado miembro de la Unión Europea, lo que lógicamente debe contribuir a la creación y mantenimiento del mercado interior y posibilitar que se desarrollen empresas de dimensión europea, un requisito necesario para poder competir en condiciones adecuadas en el contexto internacional.

La libertad de establecimiento y la libertad de prestación de servicios tienen un alcance claramente diferente, en la medida en que la libertad de establecimiento pretende garantizar que una persona o entidad de un Estado miembro pueda

---

<sup>72</sup> El artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 59 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

establecerse, pueda disponer en otro Estado miembro de una base permanente para realizar sus actividades económicas, al menos, en las mismas condiciones que el resto de operadores económicos nacionales de ese Estado miembro de la Unión, pero la libre prestación de servicios no implica la creación de una base más o menos estable en ese Estado miembro para desarrollar su actividad, sino el derecho de poder llevarla a cabo de manera transitoria, puntual y sin necesidad de abrir una sucursal o una oficina permanente o disponer de un agente en ese otro Estado miembro de la Unión Europea, manifestaciones todas ellas propias de la libertad de establecimiento.

Podemos plantearnos si es preciso distinguir si a un determinado supuesto es aplicable la libertad de establecimiento o la libertad de prestación de servicios, que radica, fundamentalmente, en la vocación de permanencia o de transitoriedad en el ejercicio de esa actividad en el otro Estado miembro de la Unión Europea, puesto que no siempre va a ser fácil deslindar ambos casos, porque la existencia de una oficina desde la que se preste el servicio no es en sí misma reveladora de la aplicación de la libertad de establecimiento, lo que, en principio, parece lógico intentar, teniendo presente que ambas libertades se regulan en preceptos diferentes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y con una regulación no exactamente coincidente.

No obstante, la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha hecho del alcance de ambas libertades se desdibuja, puesto que los Estados miembros deben abstenerse en ambos casos de establecer normas que tengan un efecto restrictivo no justificado sobre ambas libertades, lo que va a hacer que no sea preciso entrar en muchas disquisiciones a los efectos de nuestro análisis.

El artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece la libertad de establecimiento en los términos que hemos expuesto, lo que implica el reconocimiento de una serie de derechos a las personas físicas y jurídicas de un Estado miembro que quieren ejercitar esa libertad en relación con otro Estado miembro, puesto que no tenemos que olvidar que en todos los supuestos es preciso que exista un componente transnacional para que se pueda invocar este precepto, aunque la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha hecho que ese componente transnacional no tenga por qué residir exclusivamente en la actuación del afectado. Lógicamente no será invocable esta libertad en una situación puramente interna.

Esa libertad de establecimiento implica que una persona física o jurídica puede establecer su centro de actividad económica en otro Estado miembro de la Unión Europea, bien sea creando uno nuevo, trasladando uno que ya tuviera en su Estado de origen o ampliando el número de establecimientos, disponiendo de varios en diferentes

Estados miembros, pero esa persona tiene que tener garantizado que va a poder ejercitar su actividad en el otro Estado en, al menos, las mismas condiciones que se exijan para los nacionales de ese Estado.

Pero además también se puede invocar la libertad de establecimiento para discutir normas de un Estado que limiten o hagan menos atractivo el ejercicio de una actividad en otro Estado miembro, lo que hace que puedan darse también restricciones indirectas a la libertad de establecimiento, que hay que considerar igualmente contrarias al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Obviamente, al igual que en el caso de la libertad de movimiento de trabajadores y, como luego veremos, en el de las otras dos libertades, la de prestación de servicios y la de movimiento de capitales, no toda restricción a esa libertad es contraria al Derecho de la Unión Europea, porque van a existir supuestos en los que se considere justificada la restricción, y siempre con respeto al principio de proporcionalidad, en tales casos, no podremos hablar de vulneración alguna del Derecho de la Unión Europea.

La evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la libertad de establecimiento parte de una interpretación literal del artículo 49 del Tratado en los primeros momentos, pero enseguida extendió su ámbito de aplicación, y por ejemplo, aunque en un primer momento parecía que el Tribunal se decantaba porque solamente se pudiera invocar esta libertad frente al Estado miembro de la Unión Europea que no es el Estado de origen del reclamante, posteriormente, asumió plenamente que también podía invocarse frente al propio Estado miembro de la Unión Europea del que era nacional el interesado, en caso de que no quisiera reconocerle los efectos beneficiosos para él que pudieran derivarse de haber ejercido esta libertad,

Así, por ejemplo, fue relevante la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de febrero de 1979, en el asunto 115/78, Knors (ECLI:EU:C:1979:31), en la que el Tribunal razonaba como sigue:

*“Considerando que si bien las disposiciones del Tratado en materia de establecimiento y de prestación de servicios no pueden aplicarse a situaciones puramente internas de un Estado miembro, no es menos cierto que la referencia del artículo 52 a los «nacionales de un Estado miembro» que deseen establecerse «en el territorio de otro Estado miembro» no puede interpretarse de modo que se niegue la posibilidad de beneficiarse del Derecho comunitario a los propios nacionales de un determinado Estado miembro, cuando éstos, por el hecho de haber residido regularmente en el territorio de otro Estado miembro y de haber adquirido en él una capacitación profesional reconocida por las disposiciones del Derecho comunitario, se encuentran, con respecto a su Estado de origen, en una situación asimilable a la de todas las demás personas que disfrutan de los derechos y libertades garantizados por el Tratado”.*

A partir de esta sentencia, el Tribunal de Justicia vino a admitir que la libertad de establecimiento también protege a los nacionales de un Estado en relación con la regulación de ese Estado que no les reconoce los mismos derechos respecto a aquellas cuestiones en las que hubieran ejercitado la libertad de establecimiento que si hubieran permanecido dentro del mismo Estado, lo cual se impone como una necesidad para evitar que el reconocimiento de la libertad de establecimiento produzca sus consecuencias en relación a cualesquiera restricciones a la misma que puedan establecerse por parte de un Estado miembro, en un sentido o en otro.

El Tribunal de Justicia también reconoció que no se podía tratar de peor manera a quien disponía de varios establecimientos en diversos Estados miembros que a quien los tenía todos dentro del mismo Estado, y también comenzó a reconocer sin problemas que la libertad de establecimiento podía invocarse frente a las medidas que pueda adoptar el propio Estado miembro para dificultar o hacer menos atractivo el ejercicio de esa libertad en otro Estado miembro, y así, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de septiembre de 1988, dictada en el asunto 81/87, Daily Mail (ECLI:EU:C:1988:456), el Tribunal concluía lo siguiente:

*“Si bien dichas disposiciones, según su texto literal, se proponen en especial asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, las mismas se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación, y que responda por lo demás a la definición del artículo 58. Como la Comisión ha observado con razón, los derechos garantizados por el artículo 52 y los siguientes quedarían vacíos de contenido si el Estado de origen pudiera prohibir que las empresas dejen el país con miras a establecerse en otro Estado miembro”.*

Aunque el punto esencial que hay que tener en cuenta en relación con la libertad de establecimiento es que lo que prohíbe es una diferencia de tratamiento entre los nacionales de un Estado y los que ejercitan la libertad de establecimiento, pero no exige que la regulación sea de una determinada forma, puesto que la libertad de establecimiento permite que un Estado miembro establezca limitaciones al ejercicio de una determinada actividad, pero siempre que esas limitaciones se apliquen por igual a quien ejerce la libertad de establecimiento que a quien no lo hace y es nacional de ese Estado miembro.

Pese a que la Comisión Europea quería extender más allá el ámbito de la libertad de establecimiento, pretendiendo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea indicase que la libertad de establecimiento impide que los Estados establezcan regulaciones restrictivas del desarrollo de actividades económicas, el Tribunal no admitió ese argumento al poner el énfasis en el principio de igualdad de trato<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> La influencia del principio de igualdad de trato establecido en el Derecho de la Unión Europea en relación con los ordenamientos internos de los Estados miembros ha sido analizado con rigor y con detalle por

Así, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de febrero de 1987, dictada en el asunto 221/85, Comisión contra Bélgica (ECLI:EU:C:1987:81), el Tribunal concluía lo que sigue:

*“Conviene subrayar, en primer lugar, que, en virtud del apartado 2 del artículo 52 del Tratado CEE, la libertad de establecimiento comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales. De esta disposición y de su contexto se deduce que, sin perjuicio del respeto de dicha igualdad de trato, cada Estado miembro es libre, a falta de reglas comunitarias sobre la materia, de regular en su territorio la actividad de los laboratorios que efectúan prestaciones de biología clínica”.*

Pero lo que sí deja claro el Tribunal de Justicia es que para que una restricción a la libertad de establecimiento sea compatible con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es necesario que reúna una serie de características, como se encargó de enfatizar en la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de noviembre de 1995, dictada en el asunto C-55/94, Gebhard (ECLI:EU:C:1995:411), en la que estableció lo siguiente:

*“Sin embargo, según la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véase la sentencia de 31 de marzo de 1993, Kraus, C-19/92, Rec. p. I-1663, apartado 32)”.*

Quizás el punto más conflictivo que ha tratado el Tribunal de Justicia al perfilar los contornos de la libertad de establecimiento es el de entender que las normas restrictivas que establece un Estado miembro para el desarrollo de una actividad económica, en la medida en que pueden disuadir en mayor medida a empresas de otros Estados miembros que potencialmente se plantearan entrar en un determinado mercado de un Estado miembro, suponen una restricción a la libertad de establecimiento, aunque se apliquen en las mismas condiciones para nacionales de ese Estado y para los de los otros, por las mayores dificultades que pueden implicar para estos últimos en el acceso a ese mercado, restricción que solamente sería compatible con el ordenamiento de la Unión Europea en caso de que cumpla todos los requisitos establecidos en la sentencia Gebhard.

Este enfoque puede llevar a extender excesivamente el ámbito de aplicación del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, además de implicar un alto grado de incertidumbre porque el Tribunal solamente ha entendido que este tipo de medidas restrictivas tienen relevancia a los efectos de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado cuando suponen una restricción en el acceso al mercado,

---

UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. “La tutela de la igualdad de trato como cauce de expansión de la incidencia del Derecho comunitario en el ordenamiento interno”, *Revista española de Derecho constitucional*, núm. 84, 2008, p. 105-143.

pero no cuando solamente afectan al desempeño de la actividad dentro de ese mercado, y en este sentido, hay que tener presente que la jurisprudencia ha venido decidiendo los distintos asuntos que se han sometido a su conocimiento en relación con esta cuestión dando primacía a las circunstancias fácticas del caso concreto más que a unos principios generales que pudieran extrapolarse a otras situaciones con vocación de generalidad.

Un ejemplo de supuesto en el que el Tribunal de Justicia ha entendido que una restricción nacional al desarrollo de una actividad entra en el ámbito de aplicación del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es el que se contiene en la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 5 de octubre de 2004, dictada en el asunto C-442/02, *Caixabank France* (ECLI:EU:C:2004:586), en la que razona como sigue:

*“11. El artículo 43 CE exige la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento. Deben considerarse restricciones de esta índole todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véanse, en particular, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C -55/94, Rec. p. I -4165, apartado 37, de 1 de febrero de 2001, Mac Quen y otros, C -108/96, Rec. p. I -837, apartado 26, y de 17 de octubre de 2002, Payroll y otros, C -79/01, Rec. p. I -8923, apartado 26).*

*12. La prohibición de remunerar las cuentas corrientes establecida en la normativa francesa constituye para las sociedades de Estados miembros distintos de la República Francesa un obstáculo importante para el ejercicio de sus actividades por medio de una filial en este último Estado, que afecta a su acceso al mercado. En consecuencia, dicha prohibición constituye una restricción a efectos del artículo 43 CE.*

*13. En efecto, dicha prohibición obstaculiza la captación de fondos del público por parte de las entidades de crédito, filiales de sociedades extranjeras, al privarlas de la posibilidad de competir de forma más eficaz, mediante la remuneración de las cuentas corrientes, con las entidades de crédito tradicionalmente implantadas en el Estado miembro de establecimiento, dotadas de una extensa red de agencias y que disponen por tanto de mayores facilidades que dichas filiales para captar fondos del público.*

*14. En efecto, cuando unas entidades de crédito, filiales de una sociedad extranjera, intentan introducirse en el mercado de un Estado miembro, competir por medio del tipo de interés con que se remuneran las cuentas corrientes constituye uno de los métodos más eficaces para ello. Por consiguiente, una prohibición de esta índole hace más difícil el acceso al mercado de estas entidades.*

*15. Aunque en la vista el Gobierno francés ha afirmado que existen ciertos tipos de cuentas comparables a las cuentas corrientes, como las cuentas a plazo de 15 días, a las que no afecta la prohibición de remuneración y que han contribuido a que entidades de crédito como CaixaBank puedan competir con las entidades de crédito francesas en la captación de fondos del público y aumentar sus cuotas de mercado en Francia, este mismo Gobierno ha reconocido sin embargo que, a diferencia de las cuentas corrientes, tales cuentas no permiten la utilización de tarjetas bancarias o de cheques. Por tanto, la prohibición controvertida supone un obstáculo para las entidades de crédito como CaixaBank en su actividad de captación de fondos del público, obstáculo que la existencia de otros tipos de cuentas en las que se remuneran los depósitos no puede eliminar.*

*16. La restricción del ejercicio y desarrollo de las actividades de dichas filiales causada por la prohibición controvertida resulta especialmente importante si se tiene en cuenta que la recepción de depósitos del público y la concesión de créditos representan las actividades básicas de las entidades de crédito (véanse en este sentido, en particular, el artículo 1, apartado 1, y el anexo I de la Directiva 2000/12)”.*

A partir de este punto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea indaga si las justificaciones ofrecidas por el Estado miembro de que se trata cumplen todos los



requerimientos de la sentencia Gebhard para que la restricción a la libertad de establecimiento resulte compatible con el Derecho de la Unión Europea, en base al siguiente razonamiento:

*“19. Con el fin de justificar la restricción de la libertad de establecimiento derivada de la disposición controvertida, el Gobierno francés ha invocado la protección de los consumidores y el fomento del ahorro a medio y largo plazo.*

*20. En primer lugar, ha alegado que la prohibición que se discute en el litigio principal es necesaria para mantener la gratuidad de los servicios bancarios básicos. La introducción de la remuneración de las cuentas corrientes aumentaría sustancialmente las cargas de explotación soportadas por los bancos, que, para compensarlas, incrementarían las facturaciones y fijarían tarifas para los distintos servicios bancarios que en la actualidad se prestan con carácter gratuito, como, en particular, la emisión de cheques.*

*21. No obstante, procede señalar que, si bien es cierto que la protección de los consumidores figura entre las exigencias imperativas que pueden justificar restricciones a una libertad fundamental garantizada por el Tratado CE, la prohibición controvertida constituye una medida que, aun suponiendo que presente en definitiva ciertas ventajas para el consumidor, va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.*

*22. En efecto, aun suponiendo que la supresión de la prohibición de remunerar las cuentas corrientes conlleve inevitablemente para el consumidor un aumento del coste de los servicios bancarios básicos o una facturación de los cheques, podría preverse que el consumidor tuviese la posibilidad de optar, bien por una cuenta corriente no remunerada y el mantenimiento de la gratuidad de ciertos servicios bancarios básicos, bien por una cuenta corriente remunerada y la facultad de la entidad de crédito de cobrar servicios bancarios prestados hasta entonces gratuitamente, como la emisión de cheques.*

*23. En cuanto al afán de las autoridades francesas por fomentar el ahorro a largo plazo, procede señalar que, aunque la prohibición de remunerar los depósitos a la vista puede ciertamente fomentar el ahorro a medio y largo plazo, no deja de ser una medida que va más allá de lo necesario para alcanzar este objetivo”.*

En resumen, por tanto, el Tribunal entiende que una medida nacional como la controvertida en el presente asunto, aunque aparentemente se aplique con generalidad y sin discriminación para unos concretos operadores, en realidad está suponiendo una limitación a la libertad de establecimiento, y en tal caso, se impone analizar si la restricción se encuentra justificada y si es proporcional al objetivo que se pretende conseguir.

Quizás el punto más conflictivo de esta construcción, que vemos que ha llevado bastante lejos la protección que otorga la libertad de establecimiento, radica en que hay que precisar en cada caso si la normativa nacional implica una restricción de acceso al mercado o no, para lo que el Tribunal de Justicia no ha facilitado criterios generales suficientemente claros como para poder ser aplicados con generalidad.

La distinción entre la libertad de establecimiento y la de prestación de servicios radica, como hemos visto en el carácter permanente o no de la prestación de tales servicios en relación con otro Estado miembro de la Unión Europea, si bien el Tribunal de Justicia no ha precisado unos principios que permitan establecer si nos encontramos en el ámbito de una u otra libertad.

Por lo demás, podemos predicar casi las mismas conclusiones que hemos estado refiriendo respecto de la libertad de establecimiento en relación con la libre prestación de servicios, en la medida en que deben verse involucrados componentes transnacionales, entre dos Estados miembros de la Unión Europea, al menos, sin que, por lo tanto, afecte a las situaciones puramente internas, aunque sobre este particular vuelve a planear el análisis de si realmente se está produciendo una restricción indirecta del ejercicio de una libertad fundamental.

Para que sea aplicable la libre prestación de servicios es preciso que el que los presta esté establecido en un Estado miembro de la Unión Europea, por lo que no se extiende a los servicios que puedan prestar empresarios establecidos en países terceros, pero no solamente afecta a los supuestos en los que los servicios se presten a nacionales de un Estado miembro diferente a aquel en el que está establecido el prestador, sino también a los casos en los que el prestador del servicio y el receptor del mismo residen en el mismo Estado miembro, pero la prestación del servicio se realiza en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Nuevamente debemos recalcar en relación con esta libertad fundamental que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea lo que protege es el derecho a prestar el servicios en las mismas condiciones, al menos, que las que se establezcan para los nacionales del Estado miembro en el que se desarrolla la prestación de servicios.

El contenido de la libre prestación de servicios no solamente autoriza al empresario que lo ejercita a desarrollar su actividad en el ámbito de otro Estado miembro diferente a aquél en el que se encuentra establecido, sino que también le permite desplazar a sus empleados con plena libertad para desarrollar esa prestación de servicios, al menos, en las mismas condiciones que las que se exijan para los nacionales de ese Estado miembro.

Podríamos pensar si es realmente relevante distinguir en cada supuesto cuál de las tres libertades que acabamos de exponer, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento o la libertad de prestación de servicios es la que resulta aplicable, en la medida en que el Tratado no establece una misma regulación en las tres libertades, sobre todo, porque las habilitaciones para el desarrollo del Derecho derivado son diversas en cada uno de estos ámbitos.

Es más, puede ser especialmente relevante la cuestión de distinguir cuál es la libertad aplicable porque, por ejemplo, los Tratados de Adhesión de nuevos Estados a la Unión Europea suelen establecer períodos transitorios en los que no se aplica plenamente el Derecho de la Unión Europea, y en particular, sobre todo, como consecuencia de las

ampliaciones a los Estados del Este de Europa, se previeron periodos transitorios en los que se limitaba la aplicación de la libertad de movimiento de trabajadores.

Además, cuando se aprecia que una medida supone una restricción a una de estas libertades, para analizar si existen imperiosas razones de interés general que justifiquen la existencia de la mencionada disposición, así como para realizar el análisis de proporcionalidad sobre si la medida no va más allá de lo necesario para garantizar el objetivo de interés general que la justifica, si va a ser relevante distinguir cuál es la libertad que resulta aplicable, en la medida en que, por ejemplo, no va a ser lo mismo, en el ámbito fiscal, que estemos hablando de la libertad de establecimiento o de la libertad de prestación de servicios, porque el Derecho tributario se basa en diferentes principios según nos encontremos ante una persona o entidad que tiene la condición de residente en un Estado miembro o de quien no es residente.

Pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desdibujado en cierta medida las diferencias que existen entre las tres libertades y la importancia de su distinción, al entender que en lo sustancial, las tres libertades tienen un contenido similar.

Así, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de abril de 1976, dictada en el asunto 48/75, Royer (ECLI:EU:C:1976:57), el Tribunal, ante una petición de decisión prejudicial en la que el órgano jurisdiccional remitente tenía sus dudas respecto a cuál de los tres preceptos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea resultaba aplicable en el caso de autos, estableció lo siguiente:

*“Sobre las disposiciones comunitarias aplicables*

*10 Considerando que en el presente momento del procedimiento, el órgano jurisdiccional nacional todavía no ha calificado definitivamente la situación del acusado con arreglo a las disposiciones de Derecho comunitario que le son de aplicación;*

*11 que los hechos aceptados por el órgano jurisdiccional nacional y la elección de las disposiciones de Derecho comunitario cuya interpretación ha solicitado permiten vislumbrar distintas hipótesis sobre el particular, según que puedan aplicarse al acusado las disposiciones de Derecho comunitario en razón de una actividad profesional que él mismo haya desarrollado, de un empleo que él mismo haya tratado de obtener, o como cónyuge de una persona amparada por las disposiciones de Derecho comunitario debido a su actividad profesional, de modo que, alternativamente, su situación podría estar comprendida:*

*a) en el Capítulo del Tratado relativo a los trabajadores y, más concretamente, en el artículo 48, desarrollado por el Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77) y la Directiva 68/360/CEE del Consejo, o*

*b) en los Capítulos relativos al derecho de establecimiento y a los servicios, especialmente en los artículos 52, 53, 56, 62 y 66, desarrollados por la Directiva 73/148/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1973, relativa a la supresión de las restricciones al desplazamiento y a la estancia, dentro de la Comunidad de los nacionales de los Estados miembros en materia de establecimiento y de prestación de servicios (DO L 172, p. 14; EE 06/01, p. 132);*

*12 que, no obstante, al comparar dichas disposiciones se advierte que se basan en los mismos principios en lo que se refiere tanto a la entrada y residencia en el territorio de los*

Estados miembros de las personas amparadas por el Derecho comunitario, como a la prohibición de cualquier discriminación de la que puedan ser objeto por razón de nacionalidad".

Quizás la cuestión más relevante en relación con ambas libertades, la de establecimiento y la de prestación de servicios, como hemos mencionado al hablar de la primera, radica en discernir los diferentes tipos de trato de discriminatorio que pueden constituir una restricción al ejercicio de las mismas, y en segundo lugar, la manera en la que puede justificarse una restricción.

Respecto a lo primero, podemos resumir la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea atendiendo a los razonamientos que vierte en la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala), de 28 de abril de 2009, dictada en el asunto C-518/06, Comisión contra Italia (ECLI:EU:C:2009:270), en la que podemos leer lo siguiente:

*"62 Según reiterada jurisprudencia, el concepto de «restricción» en el sentido de los artículos 43 CE y 49 CE se refiere a las medidas que prohíben, obstaculizan o restan interés al ejercicio de la libertad de establecimiento o de la libre prestación de servicios (sentencias CaixaBank France, antes citada, apartado 11; de 13 de diciembre de 2007, Comisión/Italia, C-465/05, Rec. p. I-11091, apartado 17, y de 17 de julio de 2008, Comisión/Francia, C-389/05, Rec. p. I-0000, apartado 52).*

*63 En cuanto a la cuestión relativa a las circunstancias en las que una medida indistintamente aplicable, como la obligación de contratar controvertida en el caso de autos, puede estar englobada en dicho concepto, debe recordarse que una normativa de un Estado miembro no constituye una restricción en el sentido del Tratado CE por el mero hecho de que otros Estados miembros apliquen normas menos rigurosas o más interesantes desde el punto de vista económico a los prestadores de servicios similares establecidos en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de mayo de 1995, Alpine Investments, C-384/93, Rec. p. I-1141, apartado 27, y de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 45).*

*64 En cambio, el concepto de restricción abarca las medidas adoptadas por un Estado miembro que, aunque sean indistintamente aplicables, afectan al acceso al mercado de las empresas de otros Estados miembros y obstaculizan así el comercio intercomunitario (véanse, en este sentido, las sentencias citadas Alpine Investments, apartados 35 y 38, así como CaixaBank France, apartado 12).*

*65 En el caso de autos, es pacífico que la obligación de contratar no repercute en la aceptación, por las autoridades italianas, de la autorización administrativa, mencionada en el apartado 13 de la presente sentencia, que las compañías de seguros con domicilio social en un Estado miembro distinto de la República Italiana obtienen en el Estado miembro en el que tienen su domicilio. Por lo tanto, deja incólume el derecho a acceder al mercado italiano del seguro de responsabilidad civil de vehículos automóviles que se deriva de dicha autorización.*

*66 No obstante, el establecimiento por un Estado miembro de una obligación de contratar como la controvertida constituye una injerencia sustancial en la libertad de contratar de que gozan, en principio, los operadores económicos.*

*67 En un sector como el de los seguros, tal medida afecta al acceso al mercado de los operadores afectados, en particular cuando somete a las compañías de seguro no sólo a la obligación de asegurar todos los riesgos que se les proponen, sino también a exigencias de moderación tarifaria.*

*68 En efecto, en la medida en que obliga a las compañías de seguros que acceden al mercado italiano a aceptar cualquier cliente potencial, dicha obligación de contratar puede suponer, en cuanto a organización e inversión, importantes cargas adicionales para tales empresas.*

69 Si quieren poder acceder al mercado italiano en condiciones compatibles con la normativa italiana, están obligadas a replantearse su política y su estrategia comerciales, en particular, ampliando considerablemente el espectro de su oferta de servicios de seguro.

70 Dado que acarrea adaptaciones y costes de tal magnitud para dichas empresas, la obligación de contratar hace menos atractivo el acceso al mercado italiano y, en caso de acceso a dicho mercado, reduce la capacidad de las empresas afectadas de desarrollar, en principio, una competencia eficaz con las empresas tradicionalmente implantadas en Italia (véase, en este sentido, la sentencia *CaixaBank France*, antes citada, apartados 13 y 14).

71 Por consiguiente, la obligación de contratar restringe la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios".

Por su parte, en relación con la segunda cuestión, la relativa a la justificación de la restricción, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea razona que:

"72 Una restricción a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios puede aceptarse si se demuestra que responde a razones imperiosas de interés general, es adecuada para garantizar la consecución del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en particular, las sentencias de 5 de diciembre de 2006, *Cipolla y otros*, C-94/04 y C-202/04, Rec. p. I-11421, apartado 61; de 13 de diciembre de 2007, *United Pan-Europe Communications Belgium y otros*, C-250/06, Rec. p. I-11135, apartado 39, y de 1 de abril de 2008, *Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon*, C-212/06, Rec. p. I-1683, apartado 55).

73 Para justificar la obligación de contratar, la República Italiana ha alegado varios objetivos, entre los que se encuentra la protección social de las víctimas de accidentes de tráfico.

74 Este objetivo de protección social que se considera esencialmente una garantía de indemnización adecuada para dichas víctimas, puede tenerse en cuenta como razón imperiosa de interés general.

75 En efecto, como se desprende de la normativa comunitaria citada en los apartados 3 a 12 de la presente sentencia y como han señalado la República Italiana y la República de Finlandia, la finalidad misma del seguro obligatorio de responsabilidad civil del automóvil es garantizar la indemnización de las víctimas de accidentes de tráfico".

La última consideración que realiza el Tribunal de Justicia en esta sentencia tiene que ver con el análisis de la restricción a las libertades fundamentales, puesto que defiende que no es preciso comparar la regulación establecida en un Estado miembro con la que exista en otros Estados miembros de la Unión Europea, a los efectos de analizar si la restricción está justificada, porque no es una cuestión de ver qué Estado restringe menos el ejercicio de las libertades fundamentales, ya que ello llevaría a una especie de competencia armonizadora que no está prevista en el Derecho originario, sino de analizar en el caso concreto si la justificación ofrecida por el Estado miembro de que se trata es consistente con las imperiosas razones de interés general alegadas y si guarda la debida proporcionalidad en sí misma considera.

Así resulta del siguiente razonamiento con el que concluye su análisis el Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

"85 En consecuencia, el hecho de que algunos Estados miembros hayan optado por establecer un régimen distinto del instaurado por la República Italiana para garantizar que todo propietario de vehículo pueda concertar, a una tarifa no excesiva, un contrato de

*seguro de responsabilidad civil del automóvil no puede demostrar que la obligación de contratar vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. Además, las explicaciones dadas por la Comisión sobre los regímenes establecidos en algunos Estados miembros distintos de la República Italiana no permiten concluir que, in fine, tales regímenes sean menos restrictivos y más ventajosos para las compañías de seguros que la obligación de contratar establecida por el legislador italiano".*

En relación con las justificaciones a las restricciones de ambas libertades, hemos podido comprobar que los Tratados permiten expresamente que los Estados miembros establezcan restricciones al ejercicio de esas libertades por razones de orden público, de seguridad nacional o, incluso, de salud pública, pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como también hemos anticipado, ha ampliado el alcance de las restricciones justificadas a las libertades fundamentales en los supuestos en los que existan imperiosas razones de interés general.

En este sentido, nos puede resultar llamativo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya extendido más allá de los términos en los que aparece configurado en los Tratados el ámbito de las excepciones que justifican restricciones a las libertades fundamentales, sobre todo, en la medida en que la prohibición de esas restricciones se configura como un principio general en los Tratados, y por tanto, cualquier excepción a un principio general solamente puede admitirse dentro de los términos estrictos en los que aparece redactada.

Lo que sucede al respecto es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea también ha ido extendiendo el ámbito de la aplicación de las libertades fundamentales, incluyendo interpretaciones que van más allá de lo que los propios Tratados indican, por ejemplo, cuando ha construido la teoría de que el tratamiento de los no residentes puede implicar un tratamiento discriminatorio indirecto por razón de la nacionalidad, no porque esté basado directamente en la nacionalidad sino porque materialmente otro criterio, como el de la residencia, acaba llevando en la práctica a que la mayor parte de los afectados por el mismo sean también nacionales de otros Estados miembros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para no dejar en un reconocimiento formal el que realiza del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea respecto a las libertades fundamentales, ha ido extendiendo, como hemos visto, el ámbito de su aplicación a situaciones materialmente conexas, lo que le ha llevado a tener que desarrollar también extensivamente las justificaciones a las restricciones, para poder equilibrar el análisis material o de fondo que realiza de estos principios.

No sería razonable extender el ámbito de la libertad a supuestos no expresamente contemplados en el Tratado y a la vez negar la justificación de

restricciones por no encajar en la literalidad del Tratado, cuando una identidad material se aprecie entre ellas.

La evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es claramente indicativa de cómo han evolucionado ambos conceptos en su desarrollo, puesto que podemos observar cómo el Tribunal de Justicia ha desarrollado el concepto de imperiosas razones de interés general para justificar restricciones a la libertad de establecimiento al mismo ritmo que ha caracterizado como tales restricciones supuestos en los que no se producía un trato discriminatorio, sino más bien, en los que se limitaba indirectamente el ejercicio de las libertades al establecer condiciones o requerimientos que dificultaban o hacían menos atractivo el acceso a un determinado mercado para operadores establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea.

En cualquier caso, ya hemos reflejado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia Gebhard, estableció los principios en base a los cuales una restricción a una libertad fundamental puede considerarse compatible con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en base a imperiosas razones de interés general.

Posteriormente, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 1999, dictada en el asunto C-212/97, Centros (ECLU:EU:C:1999:126), el Tribunal aplicaba el razonamiento establecido en el asunto Gebhard a una restricción indirecta a la libertad de establecimiento, basada en este caso en el establecimiento de condiciones para registrar una sucursal de una sociedad de otro Estado miembro de la Unión Europea en Dinamarca.

En esa sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea razonaba lo siguiente en relación con la aplicabilidad de las normas del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea sobre libertad de establecimiento en el asunto controvertido:

*“16. Según el Gobierno danés, el artículo 52 del Tratado no resulta aplicable al caso planteado en el procedimiento principal, porque se trata de una situación puramente interna en Dinamarca. El Sr. y la Sra. Bryde, nacionales daneses, constituyeron, en efecto, una sociedad en el Reino Unido, que no ejerce allí ninguna actividad concreta, con la finalidad exclusiva de desarrollar una actividad en Dinamarca a través de una sucursal y de evitar de esta forma la aplicación de la legislación danesa relativa a la constitución de sociedades de responsabilidad limitada. En tales circunstancias, la creación por los nacionales de un Estado miembro de una sociedad en otro Estado miembro no tiene el elemento de extranjería pertinente con relación al Derecho comunitario y, en particular, a la libertad de establecimiento.*

*17. A este respecto debe destacarse que están comprendidas dentro del Derecho comunitario las situaciones en las que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro, en el que tiene su domicilio social estatutario, desee establecer una sucursal en otro Estado miembro. En este contexto, carece de importancia que la sociedad sólo haya sido constituida en el primer Estado miembro con el objeto de establecerse en el segundo, donde se ejercería lo fundamental, incluso la totalidad, de sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia Segers, antes citada, apartado 16).*

18. El hecho de que los esposos Bryde hayan constituido la sociedad Centros en el Reino Unido con la finalidad de sustraerse a la legislación danesa que impone el desembolso de un capital social mínimo, circunstancia que no fue negada ni en las observaciones escritas ni durante la vista, tampoco excluye que la creación por esta sociedad británica de una sucursal en Dinamarca esté comprendida dentro de la libertad de establecimiento de los artículos 52 y 58 del Tratado. La cuestión de la aplicación de los artículos 52 y 58 del Tratado es, en efecto, distinta de la de determinar si un Estado miembro puede adoptar medidas para impedir que, recurriendo a las posibilidades que ofrece el Tratado, algunos de sus nacionales intenten eludir de modo abusivo la aplicación de su legislación nacional".

Sentado lo anterior, el Tribunal prosigue su análisis sobre el contenido de la libertad de establecimiento en un asunto como el controvertido, en los siguientes términos:

"26. En el caso planteado en el procedimiento principal, procede destacar que las disposiciones nacionales cuya aplicación han intentado evitar los interesados son normas que regulan la constitución de sociedades y no normas relativas al ejercicio de determinadas actividades profesionales. Pues bien, las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento tienen como finalidad precisamente permitir a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, ejercer por medio de una agencia, sucursal o filial actividades en otros Estados miembros.

27. En estas circunstancias, el hecho de que un nacional de un Estado miembro que quiere crear una sociedad elija constituirlo en otro Estado miembro cuyas normas de Derecho de sociedades le parezcan las menos rigurosas y abra sucursales en otros Estados miembros no puede constituir por sí solo un uso abusivo del Derecho de establecimiento. En efecto, el derecho a constituir una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro y a crear sucursales en otros Estados miembros es inherente al ejercicio, dentro de un mercado único, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado.

28. A este respecto, no tiene relevancia que el Derecho de sociedades no haya sido armonizado por completo en la Comunidad; además, el Consejo, en todo momento, puede completar dicha armonización sobre la base de las facultades que le otorga la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CE.

29. Además, del apartado 16 de la sentencia Segers, antes citada, se desprende que el hecho de que una sociedad no ejerza ninguna actividad en el Estado miembro en que tiene su domicilio social y desarrolle sus actividades únicamente en el Estado miembro de su sucursal no es suficiente para demostrar la existencia de un comportamiento abusivo y fraudulento que permita a este último Estado miembro denegar a dicha sociedad que se beneficie de las disposiciones comunitarias relativas al Derecho de establecimiento.

30. En estas circunstancias, la denegación por un Estado miembro de la inscripción de una sucursal de una sociedad constituida con arreglo al Derecho nacional de otro Estado miembro en el que tiene su domicilio social sobre la base de que la sucursal está destinada a permitirle el ejercicio de toda su actividad económica en el Estado de acogida, con la consecuencia de que el establecimiento secundario eludiría las normas nacionales relativas a la constitución y desembolso de un capital mínimo, es incompatible con los artículos 52 y 58 del Tratado, en la medida en que obstaculiza la aplicación del Derecho de establecimiento secundario cuya observancia pretenden asegurar precisamente los artículos 52 y 58".

Las autoridades danesas alegaron que la medida estaba justificada por imperiosas razones de interés general consistentes en la protección de los acreedores de la sucursal cuyo registro en Dinamarca se estaba discutiendo, y ante este razonamiento, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea introduce un análisis de la idoneidad de la



medida para conseguir el resultado de interés general al que sirve, tal y como precisamos a continuación:

*“34. Después de haber comprobado que los motivos alegados no quedan amparados por el artículo 56 del Tratado, procede señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse las sentencias de 31 de marzo de 1993, Kraus, C-19/92, Rec. p. I-1663, apartado 32, y de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 37).*

*35. Estos requisitos no se cumplen en el caso planteado en el procedimiento principal. En primer lugar, la práctica controvertida no sirve para conseguir el objetivo de protección de los acreedores que supuestamente pretende, puesto que si la sociedad afectada hubiese ejercido una actividad en el Reino Unido, su sucursal habría sido inscrita en Dinamarca, aunque la posición de los acreedores daneses hubiera podido quedar también debilitada”.*

Y además, analiza la cuestión también desde la óptica del principio de proporcionalidad, lo que le lleva a considerar lo siguiente:

*“37. Además, contrariamente a lo que expusieron las autoridades danesas, podrían adoptarse medidas menos rigurosas o menos limitativas de las libertades fundamentales, dando, por ejemplo, la posibilidad legal a los acreedores públicos de concertar las garantías necesarias.*

*38. Por último, el hecho de que un Estado miembro no pueda denegar la inscripción de una sucursal de una sociedad constituida de conformidad con la legislación de otro Estado miembro en el que tiene su domicilio social no excluye que aquel primer Estado pueda adoptar cualquier medida apropiada para prevenir o sancionar fraudes, ya sea con relación a la propia sociedad, en su caso en cooperación con el Estado miembro en el que esté constituida, ya sea con respecto a los socios con relación a los cuales se haya demostrado que en realidad lo que pretenden, mediante la constitución de una sociedad, es eludir sus obligaciones para con los acreedores privados o públicos establecidos en el territorio del Estado miembro afectado. En cualquier caso, la lucha contra el fraude no puede justificar una práctica consistente en denegar la inscripción de una sucursal de una sociedad que tenga su domicilio social en otro Estado miembro”.*

Por todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluye que la restricción no se encuentra justificada al no ser idóneo el medio para conseguir los objetivos de las imperiosas razones de interés general que justificarían la restricción, y que en la perspectiva del Tribunal serían válidas si fueran consistentes en su aplicación, además de que nunca se podría considerar proporcionada la restricción al existir a disposición de las autoridades danesas medios menos lesivos para el contenido de la libertad fundamental concurrente que también garantizarían suficientemente el cumplimiento de los objetivos de interés general alegados.

La necesidad de que la justificación a la libertad de establecimiento se aplique de manera congruente y sistemática por parte del Estado miembro en cuestión ha sido establecida como un principio general del ordenamiento de la Unión Europea, siguiendo lo que se había iniciado en la sentencia Centros, por parte de la sentencia del Tribunal de

Justicia (Sala Tercera) de 11 de marzo de 2010, dictada en el asunto C-384/08, Attanasio (ECLI:EU:C:2010:133), cuando ha fijado la siguiente interpretación del Derecho de la Unión:

*"51 No obstante, procede recordar que, independientemente de que exista un objetivo legítimo con arreglo al Derecho de la Unión, la justificación de una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado presupone que la medida de que se trate pueda garantizar el alcance del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véanse, en ese sentido, las sentencias de 26 de noviembre de 2002, Oteiza Olazábal, C-100/01, Rec. p. I-10981, apartado 43; de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, p. I-7735, apartado 81; de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-0000, apartado 47, y de 17 de noviembre de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, Rec. p. I-0000, apartado 42). Además, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Hartlauer, apartado 55, y Presidente del Consiglio dei Ministri, apartado 42)".*

Pero en cualquier caso, lo que queda claro de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que estamos mencionando es que le corresponde realizar un análisis detallado caso por caso en función de las cuestiones fácticas que existan en cada uno de ellos a los efectos de entender que una medida nacional que implique una restricción a las libertades fundamentales está justificada conforme al Derecho de la Unión Europea, para lo que además será necesario ponderar la calidad de los intereses que se encuentren en juego, porque no va a ser lo mismo, por ejemplo, que las imperiosas razones de interés general que justifiquen la restricción se basen en la vida o la salud de los ciudadanos, o que se basen en razones económicas o de funcionamiento del mercado.

En todos los supuestos va a ser necesario realizar una labor de análisis de los elementos de hecho concurrentes en cada supuesto, pero evidentemente no va a exigirse el mismo grado de justificación de la restricción cuando lo que esté en juego sea la salud de las personas que cuando lo que se aleguen sean objetivos de naturaleza económica.

En el ámbito de la libre prestación de servicios, en el que se establecen las mismas reglas en cuanto a la necesidad de justificar las restricciones al ejercicio de tal libertad fundamental, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea realizó una labor de recopilación al identificar cuáles habían sido los supuestos en los que había admitido hasta entonces imperiosas razones de interés general para justificar las restricciones, por medio de la sentencia de 25 de julio de 1991, dictada en el asunto C-288/89, Gouda (ECLI:EU:C:1991:323) en los siguientes términos:

*"14. A este respecto, entre las razones imperativas de interés general ya reconocidas por el Tribunal de Justicia figuran las normas profesionales destinadas a proteger a los destinatarios del servicio (sentencia de 18 de enero de 1979, Van Wesemael, asuntos acumulados 110/78 y 111/78, Rec. p. 35, apartado 28), la protección de la propiedad intelectual (sentencia de 18 de marzo de 1980, Coditei, 62/79, Rec. p. 881), la de los trabajadores (sentencia de 17 de diciembre de 1981, Webb, 279/80, Rec. p. 3305, apartado*

19; sentencia de 3 de febrero de 1982, *Seco/Evi*, asuntos acumulados 62/81 y 63/81, Rec. p. 223, apartado 14; sentencia de 27 de marzo de 1990, *Rush Portuguesa*, C-1 13/89, Rec. p. 1-1417, apartado 18), la de los consumidores (sentencias de 4 de diciembre de 1986, *Comisión/Francia*, 220/83, Rec. p. 3663, apartado 20; *Comisión/Dinamarca*, 252/83, Rec. p. 3713, apartado 20; *Comisión/Alemania*, 205/84, Rec. p. 3755, apartado 30; *Comisión/Irlanda*, 206/84, Rec. p. 3817, apartado 20; sentencias de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Italia*, antes citada, apartado 20, y *Comisión/Grecia*, antes citada, apartado 21), la conservación del patrimonio histórico y artístico nacional (sentencia de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Italia*, antes citada, apartado 20), la valoración de las riquezas arqueológicas, históricas y artísticas y la mejor difusión posible de los conocimientos relativos al patrimonio artístico y cultural de un país (sentencias de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 17, y *Comisión/Grecia*, antes citada, apartado 21)".

Pero independientemente de que la razón concreta pueda justificar la restricción, el Tribunal de Justicia recordó que en todos los casos era preciso realizar un análisis de proporcionalidad, tal y como resulta de lo siguiente:

*"15. Por último, conforme a una jurisprudencia reiterada, la aplicación de las normativas nacionales a los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros debe ser apropiada para garantizar la realización del objetivo que se proponen y no ir más allá de lo necesario para su consecución; en otras palabras, es preciso que no pueda conseguirse el mismo resultado mediante normas menos rigurosas (véanse las recientes sentencias de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Francia*, antes citada, apartados 14 y 15; *Comisión/Italia*, antes citada, apartados 17 y 18, y *Comisión/Grecia*, antes citada, apartados 18 y 19)".*

La última de las libertades que nos corresponde analizar es la libertad de movimiento de capitales, que tiene un alcance bastante más amplio, en cuanto a su ámbito de aplicación, que las demás que hemos estado analizando.

El artículo 63<sup>74</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece la libertad de movimiento de capitales en los siguientes términos:

*"1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.*

*2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países".*

No obstante este principio general, en el cual destaca que, por primera vez en materia de libertades fundamentales, no solamente se está amparando el ejercicio de una libertad en el seno de la Unión Europea, sino que también se amplía su alcance a los supuestos en los que el movimiento de capitales se realice hacia o desde un país tercero, no miembro de la Unión Europea.

Esta eficacia extraterritorial de la libertad de movimiento de capitales la singulariza respecto a las demás libertades fundamentales, que solamente pueden ser

---

<sup>74</sup> El artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 56 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 73B del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

invocadas en relación a situaciones intracomunitarias, pero, sin embargo, no implica que pueda ser aplicable a situaciones puramente internas, ya que en ese ámbito el principio de atribución y el de subsidiariedad, de los que hemos hablado con anterioridad, impiden que el Derecho de la Unión discipline esas situaciones.

Es cierto que el propio artículo 64 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece algunas limitaciones en relación con la libertad de movimiento de capitales respecto a terceros Estados, que no dentro del ámbito de la Unión Europea, permitiendo que se mantengan las restricciones que estuvieran en vigor antes de 1993, pero con la idea de posibilitar que se fueran eliminando, al considerar un objetivo relevante de la Unión la liberalización de los movimientos de capitales tanto dentro de la Unión Europea como en relación con terceros Estados, y por ello, posibilita que el Consejo y el Parlamento Europeo, por medio del procedimiento legislativo ordinario, establezcan disposiciones de Derecho derivado para regular y favorecer ese tipo de movimientos de capitales con terceros Estados.

Este devenir se refuerza más aún porque la modificación de esas regulaciones respecto a los movimientos de capitales con terceros Estados solamente va a poder revertirse, en el sentido de restringir esa libertad, por parte del Consejo por medio de un procedimiento legislativo especial que requiera la unanimidad.

Por su parte, el artículo 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece también la posibilidad de que los Estados miembros establezcan medidas diferenciadoras de trato, sobre todo en el ámbito fiscal, en función de circunstancias específicas y en un contexto justificado, sin que ello implique un menoscabo de la libertad de movimiento de capitales, todo ello en los siguientes términos:

*“1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:*

*a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;*

*b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.*

*2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.*

*3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.*

*4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un período de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con*

*respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro”.*

Con la libertad de movimiento de capitales nos va a suceder, por lo demás, lo mismo que hemos estado analizando respecto a la libertad de establecimiento o a la libertad de prestación de servicios, ya que, una vez aclarado su alcance, van a estar prohibidas las restricciones a la citada libertad, salvo que se encuentren justificadas por razones que sean admitidas como tales en el Derecho de la Unión Europea, en las condiciones que para ello establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por lo tanto, son tres las cuestiones que tenemos que precisar, lo mismo que hemos hecho con anterioridad: cuál es el alcance de la libertad de movimiento de capitales en el sentido de precisar qué incluye el mencionado concepto; cuáles son las medidas que los Estados miembros pueden adoptar y que se consideren restrictivas del ejercicio de esa libertad fundamental; y cuáles son las razones que pueden justificar algunas restricciones, lo que no las haría incompatibles con el Derecho de la Unión Europea.

Dentro de la Unión Europea se ha llevado a cabo un proceso de liberalización de los movimientos de capitales, realizado de manera gradual y regulado en disposiciones del Derecho derivado, de entre las que podemos destacar la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado, y aunque esa disposición fue establecida con una finalidad diferente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la ha utilizado para dar respuesta al primer interrogante que nos hemos planteado, es decir, cuál es el ámbito objetivo de la libertad de movimiento de capitales, qué hay que entender por movimientos de capitales a estos efectos.

La mencionada Directiva incorpora en su anexo un listado no exhaustivo de trece tipos de movimientos de capitales, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha utilizado para definir el ámbito objetivo de esta libertad fundamental.

De hecho, el anexo de la Directiva, antes de definir los trece ámbitos y los correspondientes movimientos de capitales que debían ser objeto de liberalización, establece unos principios generales al respecto, a saber:

*“Los movimientos de capitales enumerados en la presente nomenclatura abarcan:*

*- El conjunto de las operaciones necesarias para efectuar los movimientos de capitales: terminación y ejecución de la transacción y transferencias correspondientes a ella. La transacción se realiza normalmente entre residentes de distintos Estados miembros; sin embargo, a veces es una única persona la que efectúa movimientos de capitales en su propio nombre (tal es el caso, por ejemplo, de las transferencias de haberes de emigrantes).*

- Las operaciones efectuadas por cualquier persona física o jurídica, incluidas las operaciones relativas a los haberes o compromisos de los Estados miembros y de las demás administraciones y organismos públicos, sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3 del artículo 68 del Tratado.

- El acceso del operador a todas las técnicas financieras disponibles en el mercado solicitado para realizar la operación. Por ejemplo, el concepto de adquisición de títulos y de otros instrumentos financieros no comprende únicamente las operaciones al contado sino todas las técnicas de negociación disponibles: operaciones a plazo, operaciones con opción o con garantía, operaciones de cambio contra otros activos, etc. Además, el concepto de operaciones en cuenta corriente y de depósito en las entidades financieras, no abarca únicamente la constitución y la provisión de cuentas sino también las operaciones a plazo en moneda extranjera, ya sea porque están destinadas a cubrir un riesgo de cambio o a tomar una postura abierta sobre una divisa.

- Las operaciones de liquidación o cesión de haberes constituidos, la repatriación del producto de esta liquidación o el empleo en el mismo lugar del producto dentro de los límites establecidos por las obligaciones comunitarias.

- Las operaciones de reembolso de créditos o préstamos.

La presente nomenclatura no introduce un límite para la noción de movimiento de capitales, como lo demuestra la presencia de una rúbrica XIII-F «Otros movimientos de capitales: Varios». Por lo tanto, en ningún caso podría interpretarse como una restricción del alcance del principio de la liberalización completa de los movimientos de capitales, tal como se define en el artículo 1 de la Directiva".

Luego recoge clasificados los diferentes supuestos que enumera en relación con los siguientes ámbitos: inversiones directas, inversiones inmobiliarias, operaciones de títulos reservados normalmente al mercado de capitales, operaciones de participaciones de organismos de inversión colectiva, operaciones sobre títulos y demás instrumentos reservados normalmente al mercado monetario, operaciones en cuentas corrientes y de depósito en entidades financieras, créditos vinculados a transacciones comerciales o a prestaciones de servicios en las que participa un residente, préstamos y créditos financieros, fianzas, otras garantías y derechos de pignoración, transferencias en ejecución de contratos de seguro, movimientos de capitales de carácter personal, importación y exportación materiales de valores y otros movimientos de capitales.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es constante, como hemos comentado, al identificar como movimientos de capitales los definidos en el mencionado anexo, como por ejemplo, podemos comprobar en la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 14 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C386/04, Centro de Musicología Walter Stauffer (ECLI:EU:C:2006:568), cuando establece que:

"22 A este respecto, cabe señalar que el Tratado no define los conceptos de «movimientos de capitales» y de «pagos». No obstante, es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), la nomenclatura de los «movimientos de capitales» que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de la entrada en vigor de dichos artículos para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 21; de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y

C-526/99 a C-540/99, Rec. p. I-2157, apartado 30, y Van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartado 39)".

Obviamente, los movimientos de capitales puramente internos, en los que no esté involucrado en absoluto ningún componente transnacional, no van a poder gozar de la protección del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, si bien, como tendremos ocasión de comprobar también al hablar de la aplicación de este precepto en el ámbito de los sistemas fiscales de los Estados miembros, el Tribunal de Justicia ha realizado una interpretación extensiva de los supuestos en los que se da un elemento transnacional o europeo, sobre todo, en base a las restricciones que ha podido identificar, tal y como por otra parte ya hemos analizado al hablar de las otras dos libertades fundamentales.

En el ámbito de la libertad de movimiento de capitales, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desarrollado ampliamente su doctrina sobre los tipos de restricciones que pueden establecerse a la misma, en una línea similar a las otras libertades, a partir de la relevante sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 23 de octubre de 2007, dictada en el asunto C-112/05), Comisión contra Alemania (ECLI:EU:C:2007:623), sobre las normas de los distintos Estado que reservaban lo que se dio a conocer como "acciones de oro", que garantizaban un ejercicio superior de derechos políticos a determinadas instituciones, generalmente públicas, sobre la proporción correspondiente de derechos económicos derivados de su participación en el capital de la entidad, lo que en realidad implicaba una restricción en los derechos políticos de quienes quisieran invertir en la entidad, que en muchos casos se vinculó a procesos de privatización de empresas públicas que habían desarrollado su actividad en sectores estratégicos.

En esta sentencia, el Tribunal de Justicia comenzó por recordar su doctrina sobre el alcance de la libertad de movimiento de capitales y sobre las posibles restricciones a la misma en los siguientes términos:

"18 Al no existir en el Tratado CE una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5). Así pues, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, en particular, las inversiones directas, esto es, tal como se deduce de esta nomenclatura y de las notas explicativas relacionadas con ella, cualquier tipo de inversión efectuada por personas físicas o jurídicas y que sirva para crear o mantener relaciones duraderas y directas entre el proveedor de fondos y la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica (en este sentido, véanse las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartados 179 a 181, y de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-0000, apartados 33 y 34). Por lo que respecta a las participaciones en empresas nuevas o existentes, como confirman dichas notas explicativas, el objetivo de crear o mantener vínculos económicos duraderos presupone que las acciones que posee el accionista le ofrecen, ya sea en virtud de las disposiciones de la legislación nacional sobre las sociedades por acciones, o de otra forma, la posibilidad de participar de manera efectiva en la gestión o el control de dicha sociedad (véanse las

sentencias, antes citadas, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, apartado 182, y *Holböck*, apartado 35; véanse asimismo las sentencias de 4 de junio de 2002, *Comisión/Portugal*, C-367/98, Rec. p. I-4731, apartado 38; *Comisión/Francia*, C-483/99, Rec. p. I-4781, apartado 37; *Comisión/Bélgica*, C-503/99, Rec. p. I-4809, apartado 38; de 13 de mayo de 2003, *Comisión/España*, C-463/00, Rec. p. I-4581, apartado 53; *Comisión/Reino Unido*, C-98/01, Rec. p. I-4641, apartado 40; de 2 de junio de 2005, *Comisión/Italia*, C-174/04, Rec. p. I-4933, apartado 28, y *Comisión/Países Bajos*, antes citada, apartado 19).

19 En relación con esta forma de inversiones, el Tribunal de Justicia ha precisado que deben calificarse como «restricciones» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, las medidas nacionales que puedan impedir o limitar la adquisición de acciones en las empresas afectadas o disuadir a los inversores de los demás Estados miembros de invertir en el capital de éstas (véanse las sentencias, antes citadas, *Comisión/Portugal*, apartado 45; *Comisión/Francia*, apartado 41; *Comisión/España*, apartado 61; *Comisión/Reino Unido*, apartado 47; *Comisión/Italia*, apartados 30 y 31, y *Comisión/Países Bajos*, apartado 20)".

La medida nacional, por tanto, implicaba un menor atractivo para invertir en ese tipo de entidades, lo que suponía, en definitiva, una disuasión para el ejercicio de la libertad de movimiento de capitales por parte de nacionales de otros Estados miembros de la Unión Europea, puesto que el Tribunal de Justicia consideró lo siguiente:

"50 De esta manera, el artículo 4, apartado 3, de la Ley Volkswagen creó un instrumento que permite a los actores públicos reservarse, con una inversión más reducida que la que exige el Derecho común de sociedades, una minoría de bloqueo para oponerse a decisiones importantes.

51 Al restringir los derechos de voto al mismo límite del 20 %, el artículo 2, apartado 1, de la Ley Volkswagen completa un marco jurídico que confiere a los referidos actores públicos la posibilidad de ejercer una influencia sustancial con una inversión más reducida.

52 En la medida en que limita la posibilidad de los demás accionistas de participar en la sociedad para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos con ésta que permitan una participación efectiva en su gestión o en su control, esta situación puede disuadir a los inversores directos de otros Estados miembros.

53 Esta conclusión no queda enervada por la alegación, formulada por la República Federal de Alemania, de que entre las acciones más compradas en Europa figuran las acciones de Volkswagen, gran número de las cuales se encuentran en manos de inversores de otros Estados miembros.

54 En efecto, como ha alegado la Comisión, las restricciones a la libre circulación de capitales objeto del presente recurso afectan a las inversiones directas en el capital de Volkswagen más que a las inversiones de cartera, efectuadas con la única intención de realizar una inversión financiera (véase la sentencia *Comisión/Países Bajos*, antes citada, apartado 19), y no son objeto del presente recurso. En el caso de los inversores directos, es preciso señalar que los artículos 2, apartado 1, y 4, apartado 3, de la Ley Volkswagen reducen el interés en adquirir una participación en el capital de Volkswagen, en la medida en que crean un instrumento que puede limitar la posibilidad de dichos inversores de participar en la sociedad para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos con ésta, que permitan participar de forma efectiva en su gestión o en su control.

55 Esta constatación no resulta menoscabada por la presencia, en el accionariado de Volkswagen, de un número de inversores directos que, según la República Federal de Alemania, es análogo al presente en el accionariado de otras grandes empresas. En efecto, esta circunstancia no puede desvirtuar la conclusión de que, debido a las disposiciones controvertidas de la Ley Volkswagen, inversores directos de otros Estados miembros, actuales o potenciales, han podido verse disuadidos de adquirir una participación en el capital de esta sociedad para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos con ésta, que permitan participar de forma efectiva en su gestión o en su control, a pesar de que el principio de la libre circulación de capitales y la protección que éste les confiere debían ampararles".



Y por último, esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que la restricción a la libertad de movimiento de capitales es claramente disuasoria para que inversores de otros Estados miembros quieran adquirir acciones de esa entidad en los siguientes términos:

*“65 El hecho de que, como afirma la República Federal de Alemania, el consejo de vigilancia no sea un órgano decisorio, sino un mero órgano de control, no menoscaba la posición y la influencia de los actores públicos interesados. En efecto, cuando el Derecho alemán de sociedades atribuye al consejo de vigilancia la misión de controlar la gestión de la sociedad y de rendir cuentas de esta gestión a los accionistas, confiere a dicho órgano competencias importantes para ejercer esta misión, como la de nombrar y revocar a los miembros del consejo de administración. Además, como ha recordado la Comisión, se requiere la aprobación del consejo de vigilancia para determinadas operaciones, entre las que se encuentran, además de la creación y el traslado de centros de producción, la creación de sucursales, la compraventa de bienes inmuebles, las inversiones y la compra de otras empresas.*

*66 Al limitar la posibilidad de los demás accionistas de participar en la sociedad para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos con ésta, que permitan una participación efectiva en su gestión o en su control, el artículo 4, apartado 1, de la Ley Volkswagen puede disuadir a los inversores directos de otros Estados miembros de invertir en el capital de esta sociedad”.*

Partiendo de las consideraciones anteriores, es evidente que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea está entendiendo como contrarias a la libertad de movimiento de capitales todas las medidas nacionales que puedan implicar una limitación a la posibilidad de realizar una inversión en otro Estado miembro de la Unión Europea, también las que impliquen una limitación o una disuasión a las inversiones a realizar en el propio Estado miembro por residentes de otro Estado e incluso aquellas medidas que supongan una limitación al control que los inversores pueden realizar sobre las inversiones que hayan realizado dentro del Estado, elemento que ha adquirido una importancia destacada en la sentencia Comisión contra Alemania que acabamos de analizar.

Las cuatro libertades fundamentales que acabamos de exponer tienen en común el efecto directo sobre los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, ya que forman parte de los Tratados, están conceptuadas como normas generales de aplicación, y no necesitan del desarrollo de disposiciones de Derecho derivado para que sean aplicables y directamente invocables.

No sucede lo mismo que lo que hemos visto en relación con la armonización fiscal, puesto que cuando el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que el Consejo, por unanimidad y por un procedimiento legislativo especial, podrá dictar normas de armonización en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios, está habilitando al legislador de la Unión Europea para que establezca esas normas de armonización, pero no será hasta que el Consejo las adopte, se publiquen en el Diario Oficial de la Unión Europea y entren en vigor, cuando produzcan efectos sobre los ordenamientos de los Estados miembros.

Sin embargo, las libertades fundamentales reguladas en los artículos 45, 49, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establecen reglas generales y prohibiciones a que los Estados miembros limiten el ejercicio de esas libertades que no requieren del desarrollo de ninguna actividad legislativa por parte de las instituciones de la Unión Europea, no hace falta que el Consejo regule cómo debe ejercitarse la libertad de establecimiento, porque el propio Tratado la consagra y ordena a los Estados miembros que no la limiten injustificadamente, por lo que el contenido de esta disposición es directamente coercible y tiene plena eficacia jurídica.

Además, hay que tener presente que estas cuatro libertades también se encuentran reguladas en el Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo, entidad que integra a los Estados miembros de la Unión Europea, a Noruega, a Suiza y a Liechtenstein, y por lo tanto, las limitaciones que establezcan los Estados miembros de la Unión Europea a las libertades consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea también pueden ser contrarias al Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo, y de hecho, en muchas ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza las cuestiones que se someten a su conocimiento desde ambas perspectivas, puesto que el contenido tanto del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea como del Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo son equiparables.

### ***B) Las libertades fundamentales y la fiscalidad.***

El efecto directo de las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea hace que desplieguen sus efectos en relación con todas las áreas normativas de los Estados miembros, aun cuando se trate de ámbitos en los que la competencia incumbe a los Estados miembros y no a las instituciones de la Unión Europea, por cuanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha determinado que los Estados miembros no pueden ejercer sus competencias en contradicción con los preceptos establecidos en los Tratados, ni pueden justificar un incumplimiento de las obligaciones que les incumben en aplicación del Derecho de la Unión Europea en el ejercicio de competencias que les corresponden de conformidad con el reparto que resulta de los Tratados<sup>75</sup>.

Por lo tanto, todas las consideraciones realizadas en el apartado anterior sobre el alcance de las libertades fundamentales, las restricciones que se aprecian a las mismas y

---

<sup>75</sup> Una exposición comprensiva del estado de la cuestión de la aplicación de las normas sobre libertades fundamentales del Derecho de la Unión Europea en el ámbito de la fiscalidad directa se puede encontrar en VANISTENDAEL, F. **E.U. freedoms and taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2006. Otra más actualizada la encontramos en ISENBAERT, M. **EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2010.

las causas de justificación de esas restricciones es igualmente aplicable al ámbito fiscal, a los sistemas tributarios de los Estados miembros, porque por mucho que la regulación de las normas fiscales sea una competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla conforme a las prescripciones del Derecho de la Unión Europea, y en lo que ahora nos ocupa, con pleno respeto a las libertades fundamentales establecidas en el Tratado.

Obviamente la fiscalidad es una cuestión que afecta a todas las actividades económicas, y en términos más generales, a cualesquiera manifestaciones de capacidad económica<sup>76</sup>, por lo que es evidente que el establecimiento de normas fiscales que hagan menos atractivo el ejercicio de una de las libertades fundamentales puede implicar una restricción de su contenido, lo que estará, en consecuencia, prohibido por el Tratado salvo que existan razones que justifiquen la restricción.

Ahora bien, no hay normas especiales respecto a la aplicación de las libertades fundamentales en relación con el ámbito fiscal, sino que se aplican los mismos principios que acabamos de analizar en términos generales, aunque sí es cierto que podemos describir específicos supuestos de justificación de las restricciones a las libertades fundamentales que tienen encaje en el ámbito fiscal por la propia idiosincrasia de la regulación tributaria.

No son pocos los casos que han llegado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de restricciones fiscales a las libertades fundamentales, hasta el punto de que en materia de imposición directa, y sobre todo, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, podemos defender perfectamente que ha tenido más impacto y más eficacia la labor de la Comisión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ámbito de las libertades fundamentales que los logros que han podido conseguirse en cuanto a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros al amparo de las normas de armonización fiscal dictadas de conformidad con lo previsto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>77</sup>.

Como ya tuvimos ocasión de analizar al tratar de la armonización fiscal, son dos los actores principales que pueden impulsar la aplicación de estas disposiciones en el ámbito fiscal, la Comisión Europea y los contribuyentes afectados.

---

<sup>76</sup> Siempre es interesante acudir a los principios para analizar las circunstancias que se producen en relación con cualquier cuestión en la que tengamos que profundizar, y por ello, parece relevante acudir a la definición del concepto de tributo y a la relación del mismo con el principio de capacidad económica, que la doctrina ha tratado con profundidad. Podemos ver, en este sentido, VARONA ALABERN, J.E. "Concepto de tributo y principio de capacidad económica", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135, 2007, p. 541-592.

<sup>77</sup> Un análisis de las posibilidades de encontrar huecos para desarrollar políticas fiscales por parte de los Estados miembros que permitan atraer actividad e inversiones a sus ámbitos territoriales sin incurrir en contravención de las libertades fundamentales puede encontrarse en DOUMA, S. **Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2011.

La Comisión Europea tiene la labor de llevar adelante las iniciativas normativas para que los órganos legislativos de la Unión Europea adopten las disposiciones de Derecho derivado que sean precisas para el cumplimiento de los fines y de los objetivos que establecen los Tratados, pero además le incumbe también la labor de controlar el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea por parte de todos los Estados miembros, por lo que va a ser especialmente vigilante de que los Estados no ejerzan sus competencias en demérito de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, tanto las del Derecho originario como las del Derecho derivado.

Pero también lo son todos y cada uno de los ciudadanos y de las empresas de la Unión Europea que puedan encontrar en su devenir diario una disposición o una práctica administrativa que sea contraria a los preceptos de los Tratados o del Derecho derivado, y que, por lo tanto, van a iniciar el procedimiento judicial que corresponda dentro de su Estado, ante los tribunales nacionales de ese Estado, pero en el que van a poder invocar las vulneraciones del Derecho de la Unión Europea que entiendan aplicables en su caso, y en último extremo, será ese tribunal nacional el que plantee la oportuna cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para determinar el alcance del Derecho de la Unión Europea en el ámbito que corresponda y la efectiva o no contradicción con sus prescripciones de la disposición o de la actuación de las autoridades del Estado miembro.

No es difícil ser consciente de que en el ámbito de las libertades fundamentales la labor del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es de primera magnitud, y por lo tanto, van a ser las cuestiones prejudiciales remitidas por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros y los recursos de incumplimiento presentados por la Comisión Europea los que permitan al Tribunal de Justicia desarrollar su doctrina sobre el alcance de las libertades fundamentales.

#### i) Los primeros supuestos: trabajadores fronterizos.

En el caso de las libertades fundamentales y de la fiscalidad de los Estados miembros, las primeras cuestiones que llegaron al Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo hicieron de la mano de los contribuyentes afectados por las normas fiscales de los Estados miembros que consideraban que les daban un peor trato que a otros contribuyentes solamente por el hecho de que ellos hubieran ejercido una de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Fueron los propios particulares los que, recurriendo actos administrativos de las autoridades fiscales de los Estados miembros, plantearon al Tribunal de Justicia de la Unión

Europea el alcance que debían tener los artículos 45, 49, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con las normas fiscales de los Estados miembros, y la doctrina del Tribunal de Justicia, que ya había acuñado muchos conceptos y principios en relación con las libertades fundamentales en otros ámbitos diferentes al de la fiscalidad, enseguida encontró un gran caldo de cultivo en este ámbito.

En los apartados que siguen no pretendemos realizar un análisis exhaustivo de toda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales y de disposiciones fiscales, sino solamente a los efectos de contextualizar los hitos que se han venido produciendo y extraer las conclusiones que puedan servirnos para fijar los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral derivada del Concierto Económico en este contexto del respeto a las libertades fundamentales previstas en el Tratado, por lo que destacaremos aquellos asuntos y aquellas resoluciones judiciales que consideramos de especial relevancia.

Uno de los primeros asuntos que vino a iniciar una línea jurisprudencial de incalculable valor respecto a la fiscalidad directa fue el asunto Schumacker<sup>78</sup>, en el que un ciudadano belga, residente en Bélgica y con su familia en aquel Estado, sin embargo, se desplazaba a diario a trabajar a Alemania, donde tiene la consideración de no residente.

La situación familiar del Sr. Schumacker hacía que la práctica totalidad de la renta de su unidad familiar se originase en Alemania, puesto que su esposa no percibía rendimientos, pero sin embargo, dado que era considerado no residente en Alemania, se le iba a gravar por obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alemán, con unas reglas muy diferentes a las de las personas físicas residentes en Alemania.

De hecho, siguiendo los principios de residencia y territorialidad en que están inspirados la mayoría de los sistemas tributarios, Alemania trataba a los residentes, a los que gravaba sobre su renta mundial, de una forma en la que permitía que se tuvieran en consideración sus circunstancias personales y familiares para personalizar el gravamen, permitiendo una tributación menos onerosa en caso de que el contribuyente estuviera casado y tuviera hijos dependientes, que si estaba soltero, e incluso con un mecanismo

---

<sup>78</sup> Aunque se ha quedado desactualizado por la evolución posterior de los acontecimientos, siempre resulta interesante la lectura de uno de los primeros estudios que puso en valor en nuestro país la importancia que para el futuro desarrollo del Derecho tributario iba a tener la doctrina iniciada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Schumacker, GARCÍA PRATS, F.A. **Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario**, Tecnos, Madrid, 2002.

para repartir los rendimientos entre los dos cónyuges a los efectos de atenuar la progresividad del impuesto sobre la renta.

Por lo demás, la normativa alemana permitía a los residentes realizar una vez al año una regularización del impuesto satisfecho teniendo en cuenta el gravamen final que les correspondía satisfacer y las retenciones a cuenta que se les hubieran practicado.

Sin embargo, a los no residentes se les sometía a gravamen exclusivamente por la renta obtenida en Alemania, pero sin que pudieran personalizar el gravamen, siendo irrelevantes a estos efectos sus circunstancias personales y familiares, incluyendo la imposibilidad de repartir los rendimientos entre los dos cónyuges, a la vez que no estaban sometidos a la posibilidad de regularización anual del gravamen porque las retenciones a cuenta del impuesto practicadas sobre sus rendimientos tenían el carácter de impuesto final.

Las normas aplicables en virtud del convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal vigente entre Bélgica y Alemania solamente permitían someter a gravamen los rendimientos obtenidos por el Sr. Schumacker de su trabajo en Alemania a las autoridades alemanas.

En este contexto, la cuestión llegó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea planteando si a un supuesto como el descrito le resultaba de aplicación la libertad de circulación de trabajadores y las consecuencias que habría que extraer de este extremo.

En el curso de este procedimiento (asunto C-279/93), se hicieron públicas las conclusiones del Abogado General Léger de 22 de noviembre de 1994 (ECLI:EU:C:1994:391) y la posterior sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 14 de febrero de 1995 (ECLI:EU:C:1995:31), que estableció una serie de principios de indudable relevancia.

Así, el Tribunal de Justicia razonó sobre la aplicabilidad de los preceptos relativos a la libertad de circulación de trabajadores en términos similares a los que hemos venido exponiendo:

*“20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide, fundamentalmente, que se dilucide si el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que puede limitar el derecho de un Estado miembro a establecer los requisitos de sujeción al Impuesto y las modalidades de gravamen de los ingresos obtenidos en su territorio por un nacional de otro Estado miembro.*

*21 Para responder a esta cuestión procede señalar que aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario (véase la sentencia de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido, C-246/89, Rec. p. 1-4585, apartado 12).*

22 Por lo que se refiere, más concretamente, a la libre circulación de personas dentro de la Comunidad, el apartado 2 del artículo 48 del Tratado implica la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, en particular, en lo que atañe a la retribución.

23 A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. 1-1779), apartado 12, que el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del Impuesto sobre la Renta.

Por esta razón, el Consejo estableció, en el artículo 7 de su Reglamento (CEE) nº 1612/68, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad ( DO L 257, p . 2; EE 05/01, p . 77) que los trabajadores nacionales de un Estado miembro deben gozar, en el territorio de otro Estado miembro, de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales.

24 Habida cuenta de lo antedicho, procede responder a la primera cuestión que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que puede limitar el derecho de un Estado miembro a establecer los requisitos de sujeción al Impuesto y las modalidades de gravamen de las rentas obtenidas en su territorio por un nacional de otro Estado miembro, en la medida en que este artículo no permite a un Estado miembro, en materia de percepción de impuestos directos, dispensar al nacional de otro Estado miembro que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación".

Por lo tanto, la primera premisa de la que parte el Tribunal de Justicia es la de la aplicabilidad de las normas sobre libertades fundamentales para enjuiciar si los Estados miembros han ejercitado sus competencias fiscales conforme al Derecho originario, y a partir de ahí reproduce la doctrina sobre las discriminaciones indirectas, en los siguientes términos:

"28 Sin embargo, una normativa nacional de este tipo, que establece una distinción basada en el criterio de la residencia en el sentido de que niega a los no residentes determinadas ventajas fiscales que, por el contrario, se conceden a los residentes en el territorio nacional, implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros. En efecto, los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales.

29 En estas circunstancias, las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad".

El análisis prosigue en relación a si los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable o no, porque evidentemente la existencia de un tratamiento diferenciado parte de constatar que los dos términos de la comparación se encuentren en una situación semejante, y por ello el Tribunal establece lo siguiente:

"30 A continuación, procede señalar que es jurisprudencia reiterada que una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes.

31 Ahora bien, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general.

32 Los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se

*sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el Derecho fiscal internacional y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico ( OCDE ) en materia de doble imposición admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar.*

*33 La situación del residente es diferente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar.*

*34 Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable.*

*35 En estas circunstancias, el artículo 48 del Tratado no se opone, en principio, a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con mayor rigor que a un residente que ocupe el mismo empleo”.*

Por lo tanto, en este estadio del análisis del Tribunal de Justicia, parece admitir que existan razones para tratar de diferente manera a los residentes y a los no residentes y que ello no implica, en principio, una contravención del Derecho de la Unión Europea.

Pero el Tribunal de Justicia no detiene su análisis en este punto, sino que continúa su razonamiento precisando que esos argumentos pueden ser válidos desde una perspectiva general, o apriorística, pero en cada caso concreto es preciso analizar las circunstancias concurrentes, y si efectivamente se cumplen esos principios teóricos, y ahí es donde encuentra dificultades para llegar a la misma conclusión, cuando establece lo que sigue:

*“36 No obstante, otra cosa sucede en un supuesto como el del presente asunto, en que el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.*

*37 Entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo.*

*38 Tratándose de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo”.*

Por lo tanto, vemos que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha modificado su perspectiva y ha entrado a analizar el caso concreto en el que un ciudadano de la Unión está ejerciendo una libertad fundamental de las reguladas en el Tratado, y atendiendo a las circunstancias fácticas concurrentes en el asunto, entiende que no se puede defender válidamente que los residentes y los no residentes en los que concurren



esas circunstancias particulares no se encuentren en una situación similar, por lo que la diferencia de trato adquiere el carácter de una restricción contraria al Tratado.

Y le toca al Tribunal analizar si existe alguna causa de justificación a esa restricción, para lo que debe encarar el análisis de la justificación por la coherencia del sistema fiscal, con lo que vemos que, como habíamos anunciado, en el ámbito fiscal sí se van a dar algunas particularidades respecto a las causas de justificación de una restricción a una libertad fundamental, puesto que la idiosincrasia del sistema fiscal va a hacer que haya argumentos específicos que analizar en este ámbito, como posteriormente desarrollaremos.

Y al respecto, la sentencia recoge los siguientes razonamientos:

*“40 Los Estados miembros que han presentado observaciones han señalado que el trato discriminatorio —por lo que se refiere a la consideración de la situación personal y familiar y la concesión de la tarifa de «splitting»— se justifica por la necesidad de aplicar coherentemente regímenes tributarios a los no residentes. Tal justificación, relativa a la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario, fue admitida por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. 1-249), apartado 28. En opinión de esos Estados, existe un vínculo entre la consideración de la situación personal y familiar y el derecho a gravar alegación. En una situación como la del presente asunto, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, puesto que la carga fiscal en ese país es insuficiente para permitirlo.*

*Cuando así sucede, el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales”.*

Como una alegación subsidiaria, el Gobierno alemán planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las dificultades prácticas que podía tener un Estado miembro para conocer el resto de rendimientos que un no residente puede percibir en el Estado de su residencia, pero el Tribunal no las consideró relevantes en la medida en que existen disposiciones de Derecho derivado para permitir la solicitud de información a otros Estados miembros y la asistencia mutua entre las autoridades tributarias de los diferentes Estados, que minimizan esa problemática, además de que Alemania ya reconocía el mismo trato a los residentes en Holanda que percibieran en Alemania, al menos, el 90 por 100 de sus rendimientos, por lo que no estaba invocando de manera coherente esta dificultad para justificar la restricción a una libertad fundamental.

Por lo tanto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea acabó concluyendo que tenía que declarar lo siguiente:

*“1) El artículo 48 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que puede limitar el derecho de un Estado miembro a establecer los requisitos de sujeción al Impuesto y las modalidades de gravamen de las rentas obtenidas en su territorio por un nacional de otro Estado miembro, en la medida en que este artículo no permite a un Estado miembro, en materia de percepción de impuestos directos, dispensar al nacional de otro Estado miembro que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerce una actividad*

*por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación.*

*2) El artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave a un trabajador nacional de otro Estado miembro, que reside en este último Estado y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, con mayor rigor que a un trabajador que resida en el territorio del primer Estado y ocupe en él el mismo empleo, cuando, como sucede en el asunto principal, el nacional del segundo Estado obtiene sus ingresos total o casi exclusivamente de la actividad ejercida en el primer Estado y en el segundo Estado no obtiene ingresos suficientes para estar sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar”.*

Este primer pronunciamiento favorable a entender que la libertad de circulación de trabajadores modulaba una cuestión tan asentada en muchos Estados miembros como el hecho de que solamente permitían personalizar el gravamen del impuesto sobre la renta a los contribuyentes residentes y no a los que estaban sometidos al impuesto por obligación real cuando se dieran las circunstancias concurrentes en el asunto Schumacker supuso un hito muy destacado en la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre libertades fundamentales y tributación directa.

Previamente el Tribunal de Justicia había dado una importancia mucho más destacada al argumento de la coherencia del sistema fiscal en la sentencia Bachmann, que hemos visto citada en los razonamientos del Tribunal de Justicia al recoger las observaciones de varios Estados, y había entendido que podía justificarse una restricción a la libertad de movimiento de trabajadores o a la libre prestación de servicios en el caso de que la diferencia de tratamiento fiscal estuviera basada en la correlación entre los ingresos y los gastos fiscales derivados de la realización de determinadas operaciones, como los seguros de vida o enfermedad cuya deducción se pretendía en el asunto Bachmann.

Una de las primeras consecuencias que tuvo la sentencia Schumacker es que distintos Estados miembros, y no solamente Alemania, fueron conscientes de que tenían que cambiar su regulación de la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para hacerla compatible con el ordenamiento de la Unión Europea en lo resuelto por esta sentencia, lo que implicó, en nuestro caso, el establecimiento de un régimen opcional en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para los contribuyentes no residentes que se encontraran en situaciones similares a las del Sr. Schumacker, a los que se permitió tributar siguiendo las reglas de la obligación personal de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pese a que se tratara de no residentes.

Esta sentencia provocó incluso la necesidad de adecuar los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico en relación con la tributación de los no residentes que obtuvieran rendimientos sin mediación de establecimiento permanente, lo

que desarrollaremos en más detalle en el apartado dedicado a las libertades fundamentales y el Concierto Económico.

Hay que tener presente que la doctrina que establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la interpretación de los Tratados tiene fuerza vinculante en todos los Estados miembros de la Unión Europea, y aunque es evidente que el Tribunal se pronuncia en relación con la normativa de uno de ellos, la que le corresponda analizar en cada caso concreto, también lo es que los principios que establece deben respetarse por todos los Estados miembros, porque, de lo contrario, nos encontraríamos con que se estaría produciendo un incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, coercible directamente mediante el oportuno recurso de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Es más, es lógico que la interpretación de los Tratados y del Derecho derivado que realiza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sea vinculante para todos los Estados miembros porque el contenido del Derecho de la Unión Europea es único para todos ellos, y por tanto, se impone una interpretación única y coherente del mismo a lo largo y ancho de la Unión Europea, lo que justifica el efecto que los Tratados atribuyen a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Esto hace que sea comprensible que los Estados miembros que observan que tienen en su normativa o en su práctica administrativa una regulación similar a la de otro Estado miembro de la Unión Europea, que ha sido declarada contraria a lo previsto en el Derecho de la Unión, adopten *motu proprio* las medidas pertinentes para adaptar su regulación a la manera en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha determinado que debe interpretarse el Derecho de la Unión.

Otro ejemplo en el ámbito de las personas físicas lo tenemos en el asunto C-80/94, Wielockx, que trasladó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la problemática planteada por el tratamiento fiscal otorgado a las aportaciones a planes de pensiones o instrumentos de previsión social cuando el contribuyente es no residente en el Estado en el que realiza las aportaciones a esos instrumentos, obteniendo ingresos en el mencionado Estado, incluso en condiciones similares a las del asunto Schumacker.

En este asunto, se hicieron públicas las conclusiones del Abogado General Léger de 31 de mayo de 1995 (ECLI:EU:C:1995:156) y la resolución del Tribunal se produjo por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 11 de agosto de 1995 (ECLI:EU:C:1995:271), en la que vino a ratificar los planteamientos que ya había realizado en el asunto Schumacker, si bien matizados por algunas circunstancias específicas concurrentes en este supuesto.

El Tribunal de Justicia recordó el planteamiento sobre la diferencia de tratamiento entre residentes y no residentes en los siguientes términos:

*“18 En materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos, como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar (sentencia Schumacher, antes citada, apartados 31 y ss.).*

*19 Una diferencia de trato entre estas dos categorías de sujetos pasivos no puede, por tanto, calificarse, por sí misma, de discriminación en el sentido del Tratado.*

*20 No obstante, procede admitir que el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o propia, que percibe la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos en el Estado en que ejerce sus actividades profesionales se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el residente en dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades. Ambos son gravados solamente en ese Estado y la base imponible de su impuesto es la misma.*

*21 Si, por lo que se refiere a las deducciones de sus rendimientos imposables, el sujeto pasivo no residente no está sujeto al mismo trato fiscal que su homólogo residente, su situación personal no será tomada en consideración ni por la Administración Tributaria del Estado en el que ejerce su actividad profesional, porque no reside en él, ni por el Estado de residencia, porque no obtiene en él ningún rendimiento. Por consiguiente, será gravado con una imposición global superior y estará en desventaja en relación con su homólogo residente.*

*22 De ello se desprende que el sujeto pasivo no residente que, como en el caso del litigio principal, obtiene la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos en el Estado en el que ejerce su actividad profesional, pero no tiene derecho a constituir una reserva para la vejez deducible bajo los mismos requisitos fiscales que el sujeto pasivo residente, sufre una discriminación”.*

Hasta aquí podemos apreciar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sigue el mismo razonamiento que había dado lugar a la jurisprudencia Schumacker, pero el Gobierno holandés planteaba una interpretación del concepto de coherencia del sistema fiscal basado en que no reconocía el derecho a la deducción de esas aportaciones para planes de pensiones a los sujetos no residentes, aunque obtuvieran la mayor parte de su renta en ese Estado, por el hecho de que luego no iba a poder gravar los rendimientos obtenidos de esos planes de pensiones, que van a gravarse en el Estado de residencia.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea encara este análisis de la siguiente manera:

*“24 En primer lugar, como el Abogado General ha destacado en el punto 54 de sus conclusiones, como resultado de los Convenios para evitar la doble imposición que, como el anteriormente mencionado, siguen el modelo del Convenio tipo de la OCDE, el Estado grava todas las pensiones percibidas por los residentes en su territorio, sea cual sea el Estado donde se hayan abonado las cotizaciones, pero, por el contrario, renuncia a gravar las pensiones percibidas en el extranjero, aunque se deriven de cotizaciones abonadas en su territorio, que ha considerado deducibles.*

*Por tanto, la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes”.*

A partir de estos argumentos, concluye su análisis en los siguientes términos:

*“27 De las consideraciones que preceden se desprende que una norma adoptada por un Estado miembro que permite a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos imposables los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez, pero que deniega esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtienen en el primer Estado la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva para la vejez, no se gravan en dicho Estado, sino en el Estado de residencia, — con el que dicho Estado ha celebrado un Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición—, aun cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario vigente en el primer Estado, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva para la vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación es, por tanto, contraria al artículo 52 del Tratado”.*

El análisis que realiza el Tribunal de Justicia da una dimensión diferente al tratamiento de la coherencia del sistema fiscal, puesto que esa causa de justificación solamente la considera aplicable en caso de que el análisis lleve a la conclusión de que el conjunto del sistema fiscal exige adoptar una medida restrictiva como la que se enjuicia en cada momento, y no un análisis específico de los rendimientos de la persona afectada.

En realidad, la sentencia Wielockx profundiza en la línea iniciada por la sentencia Schumacker, ratificando su planteamiento, y por lo que a los instrumentos de ahorro previsión se refiere, iniciaría el camino para que años después fuera necesario que todos los Estados miembros adaptaran sus regulaciones para permitir la deducción de las aportaciones a los sistemas de previsión social de ese Estado o de los demás Estados miembros, con independencia de cuál fuera el Estado en el que se pudieran gravar en un futuro las prestaciones percibidas de los mencionados sistemas previsionales complementarios.

Un tercer ejemplo del impulso que dieron los particulares al desarrollo de la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales y normas fiscales lo tenemos en el asunto C-319/02, Manninen, en el que se plantea la cuestión de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos procedentes de otros Estados.

En este asunto, se dieron a conocer las conclusiones de la Abogada General Kokott de 18 de marzo de 2004 (ECLI:EU:C:2004:164) y se produjo la resolución de la controversia por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 7 de septiembre de 2004 (ECLI:EU:C:2004:484), donde nuevamente el Tribunal de Justicia tuvo que volver sobre la coherencia del sistema fiscal y su alcance como causa de justificación de restricciones a las libertades fundamentales.

En este caso, el legislador finlandés otorgaba un crédito de impuesto para eliminar la doble imposición económica a los contribuyentes residentes solamente respecto de los dividendos satisfechos por entidades residentes en Finlandia, pero no sobre los repartidos por entidades establecidas en el extranjero, respecto a las que solamente permitía eliminar la doble imposición jurídica.

Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la restricción a la libertad de movimiento de capitales es clara:

*“20 Por lo que se refiere a la cuestión de si una normativa fiscal como la controvertida en el litigio principal supone una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE, es preciso señalar que el crédito fiscal previsto por la normativa fiscal finlandesa tiene por objeto evitar la doble imposición de los beneficios de las sociedades distribuidos entre los accionistas imputando el impuesto devengado por la sociedad que distribuye dividendos en concepto de impuesto de sociedades al impuesto devengado por el accionista en concepto de impuesto sobre la renta que grava los rendimientos del capital. De este sistema resulta, en definitiva, que ya no se grava al accionista por sus dividendos. Dado que el crédito fiscal se aplica únicamente a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Finlandia, dicha normativa perjudica a las personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal que perciben dividendos de sociedades establecidas en otros Estados miembros, gravados, estos últimos, a un tipo impositivo del 29 % en concepto de impuesto sobre la renta que grava los rendimientos del capital.*

*21 Consta que el Convenio fiscal celebrado entre los países del Consejo Nórdico con objeto de evitar la doble imposición no puede eliminar este trato desfavorable. En efecto, este Convenio no prevé ningún sistema de imputación del impuesto devengado en concepto de impuesto de sociedades al impuesto devengado en concepto de impuesto sobre la renta que grava los rendimientos del capital. Su único objetivo es atenuar los efectos de la doble imposición soportados por el accionista en virtud de este último impuesto.*

*22 En consecuencia, la normativa fiscal finlandesa produce el efecto de disuadir a las personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal de invertir sus capitales en sociedades que tengan su domicilio social en otro Estado miembro.*

*23 Dicha normativa produce asimismo un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros en cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en Finlandia. En efecto, en la medida en que los rendimientos del capital cuyo origen no es finlandés reciben un trato fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Finlandia, las acciones de las sociedades establecidas en otros Estados miembros son menos atractivas para los inversores residentes en Finlandia que las de las sociedades con domicilio social en este Estado miembro (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 35, y de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 24).*

*24 De lo anterior resulta que una normativa como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 56 CE”.*

A partir de aquí, adopta la tarea, ya conocida, de analizar si concurren causas de justificación que hagan esa restricción compatible con el Derecho de la Unión Europea, partiendo de la necesaria concurrencia de razones de interés general que justifiquen la restricción:

*“28 A este respecto, ha de señalarse que el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede interpretarse en el sentido de que cualquier*

legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado. En efecto, la excepción prevista en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), se encuentra limitada a su vez por el artículo 58 CE, apartado 3, que prevé que las disposiciones nacionales a las que hace referencia el apartado 1 de este artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56».

29 En consecuencia, procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 58 CE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, según la jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece una distinción entre los ingresos procedentes de dividendos nacionales y los procedentes de dividendos extranjeros de una persona sujeta al pago de impuestos en el Estado miembro de que se trate por obligación personal, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario (sentencia Verkooijen, antes citada, apartado 43). Por otra parte, para que la diferencia de trato entre las distintas categorías de dividendos resulte justificada, no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa controvertida”.

Y el análisis de la coherencia del sistema fiscal no se reduce a la tributación en el propio Estado miembro, sino que se le da un alcance superior, al establecer que:

“44 Como ya se ha señalado en el apartado 33 de la presente sentencia, la normativa fiscal finlandesa trata de evitar la doble imposición de los beneficios de las sociedades distribuidos entre los accionistas. El objetivo perseguido se alcanza concediendo al accionista un crédito fiscal calculado en función del tipo impositivo aplicado a los beneficios de las sociedades en concepto de impuesto de sociedades (véase el apartado 8 de la presente sentencia). Habida cuenta del tipo impositivo idéntico de los beneficios de las sociedades y de los rendimientos del capital, a saber, el 29 %, este régimen fiscal equivale, en definitiva, a que el impuesto sobre los beneficios distribuidos entre los accionistas sujetos al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal sea soportado exclusivamente por las sociedades establecidas en Finlandia que distribuyen dichos dividendos, de forma que los accionistas quedan sencillamente exentos del impuesto sobre los dividendos percibidos. Si resulta que el impuesto pagado por una sociedad finlandesa que distribuye dividendos es inferior al importe del crédito fiscal, esta sociedad debe asumir la diferencia mediante un impuesto complementario.

45 Aunque, de este modo, esta normativa fiscal se base en la relación entre la ventaja fiscal y el gravamen fiscal compensatorio, previendo que el crédito fiscal concedido al accionista sujeto al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal se calcule en función del impuesto de sociedades devengado por la sociedad establecida en este Estado miembro sobre los beneficios que distribuye, dicha normativa no parece necesaria para preservar la coherencia del régimen tributario finlandés.

46 En efecto, habida cuenta del objetivo perseguido por la normativa fiscal finlandesa, la coherencia de dicho régimen tributario queda garantizada en la medida en que la correlación entre la ventaja fiscal concedida al accionista y el impuesto de sociedades se mantenga. Por tanto, en un caso como el del litigio principal, la concesión a un accionista sujeto al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal y que posee acciones de una sociedad establecida en Suecia de un crédito fiscal calculado en función del impuesto devengado por ésta en concepto de impuesto de sociedades en este último Estado miembro no desvirtuaría la coherencia del régimen tributario finlandés y constituiría una medida menos restrictiva para la libre circulación de capitales que la prevista por la normativa fiscal finlandesa”.

El Tribunal concluye desvirtuando las alegaciones de los Estados que se habían personado en el procedimiento sobre las presuntas dificultades para calcular el impuesto satisfecho en el extranjero y tenerlo en consideración a la hora de eliminar la doble

imposición, una vez que había desestimado también la posibilidad de que la reducción de ingresos tributarios producida en Finlandia como consecuencia de reconocer ese crédito de impuesto para evitar la doble imposición fuera una imperiosa razón de interés general que justifique una restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

#### ii) Y la fiscalidad empresarial: grupos, subcapitalización, transparencia fiscal internacional...

Y al igual que en los comienzos fueron las personas físicas que ejercían las libertades fundamentales las que demandaron del Tribunal de Justicia de la Unión Europea protección al ejercicio de esas libertades frente a los tratamientos discriminatorios o restrictivos respecto a su situación tributaria, en comparación con los residentes de los Estados miembros en relación con los que ejercían su libertad fundamental, también las empresas empezaron a conseguir que los tribunales nacionales plantearan al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestiones prejudiciales respecto a tratamientos tributarios que hasta entonces se habían considerado estructurales dentro de los sistemas tributarios de los Estados miembros.

A este respecto, hay que tener presente que la fiscalidad empresarial, sobre todo, la directa, el Impuesto sobre Sociedades, es un caldo de cultivo adecuado para encontrar restricciones a las libertades fundamentales<sup>79</sup> por la conjunción de dos factores: por un lado, y como hemos visto en relación con las personas físicas, por la preponderancia del principio de territorialidad y de la residencia en la estructuración de los sistemas fiscales; y por otro lado, porque las legislaciones del Impuesto sobre Sociedades de muchos Estados tienen una gran preocupación por adoptar medidas que prevengan el abuso, la evasión o la elusión fiscal, poniendo coto a la deslocalización de bases imponibles hacia territorios de menor tributación, cuestión ésta que ya hemos visto que va a plantear problemas claros de relación con las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea porque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido claramente que la reducción de ingresos fiscales que se puede producir en un determinado Estado no es una razón imperiosa de interés general que pueda justificar, por sí misma, la restricción al ejercicio de una libertad fundamental, aunque, como vamos a ver en los ejemplos que siguen, también se ha podido observar una evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el sentido de dar una cierta relevancia a los objetivos de lucha contra el fraude fiscal en este contexto.

---

<sup>79</sup> La evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales y su aplicación en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades ha sido sistematizada en LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. **La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del Derecho comunitario**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.



Antes de analizar los concretos asuntos que dieron comienzo en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la interpretación de que determinadas medidas fiscales de los Estados miembros en relación con la fiscalidad empresarial no eran conformes con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, debemos prestar atención al momento en el que el Tribunal de Justicia establece los principios generales que van a tener que tomarse en consideración para analizar si los criterios de territorialidad y residencia en que se basan muchas medidas fiscales en relación con las empresas suponen una restricción a las libertades fundamentales del Tratado.

En este sentido, es de destacar la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1986, dictada en el asunto 270/83, Comisión contra Francia (ECLI:EU:C:1986:37), en la que el Tribunal determinaba al tratar de las condiciones que establecía la normativa fiscal francesa para gozar de un crédito de impuesto para eliminar la doble imposición de los dividendos, el denominado *avoir fiscal*, los siguientes criterios:

*“11. Así, pues, el artículo 52 está dirigido a garantizar el beneficio del trato nacional a todo nacional de un Estado miembro que se establezca, aunque sólo sea con carácter secundario, en otro Estado miembro para ejercer en él una actividad por cuenta propia, y prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad resultante de las legislaciones en tanto que restricción a la libertad de establecimiento”.*

Y ante la causa de justificación alegada por el Gobierno francés de que la medida controvertida se basaba en la diferenciación clásica en el Derecho internacional tributario entre los residentes y los no residentes, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea argumenta lo que sigue:

*“18 A este respecto, conviene subrayar en primer lugar que la libertad de establecimiento, que el artículo 52 reconoce a los nacionales de otro Estado miembro y que implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio en las mismas condiciones que las definidas por la legislación del Estado miembro respecto al establecimiento de sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado CEE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia. Respecto a las sociedades, procede hacer notar en este contexto que su domicilio, en el sentido arriba citado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado. Por tanto, admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente, por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro, privaría de su contenido a esta disposición.*

*19 Aunque 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 ser justificada en un dominio como el derecho fiscal, conviene hacer observar en este caso que las disposiciones tributarias francesas, en lo referente a la determinación de la base imponible con vistas a la fijación del impuesto sobre sociedades, no hacen ninguna diferencia entre las sociedades con domicilio social en Francia y las sucursales y agencias situadas en Francia de sociedades que tengan su domicilio en el extranjero. En virtud del artículo 209 del «Code général des impôts», las dos están sujetas a imposición sobre los beneficios obtenidos en las empresas en Francia, con exclusión de los beneficios obtenidos en el extranjero, o atribuidos a Francia por un convenio para evitar la doble imposición.*

20 Desde el momento en que la reglamentación controvertida equipara, a efectos de imposición de sus beneficios, a las sociedades que tienen su domicilio social en Francia y a las sucursales y agencias establecidas en Francia de sociedades con domicilio en el extranjero, esta reglamentación no puede, sin crear una discriminación, tratarlas de manera diferente, en el marco de esta misma imposición, en lo referente a la concesión de una ventaja relativa al respecto, como lo es el crédito fiscal imputable. Al tratar de idéntica manera a las dos formas de establecimiento con vistas a la imposición de los beneficios obtenidos por aquéllos, el legislador francés ha admitido en efecto que, en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato.

21 Contrariamente a la tesis defendida por el Gobierno francés, la diferencia de trato tampoco puede ser justificada por eventuales ventajas de las que se beneficiarían las sucursales y agencias con relación a las sociedades y las cuales, según el Gobierno francés, compensarían las desventajas resultantes de la denegación del crédito fiscal imputable. Caso de suponer, incluso, que tales ventajas existan, éstas no pueden justificar el incumplimiento de la obligación, impuesta por el artículo 52, de conceder el trato nacional en lo referente al crédito fiscal imputable. En este contexto, tampoco es necesario evaluar la importancia de las desventajas que para las sucursales y agencias de empresas de seguros extranjeras se derivan de la denegación del crédito fiscal imputable, ni examinar si estas desventajas pueden incidir sobre las tarifas aplicadas por aquéllas, pues el artículo 52 prohíbe cualquier discriminación, incluso de pequeño alcance.

22 Asimismo, el hecho de que las compañías de seguros cuyo domicilio social esté situado en otro Estado miembro sean muy dueñas de escoger para su establecimiento la forma de una filial y así poder beneficiarse del crédito fiscal imputable, no puede justificar una diferencia de trato. En efecto, el artículo 52, párrafo primero, frase segunda, deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de escoger libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias".

Esta temprana jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece las bases de lo que va a ser el análisis de los condicionantes por los que una disposición tributaria aplicable a la fiscalidad empresarial puede ser contraria a una de las libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y singularmente, a la libertad de establecimiento, teniendo presente que va a tener que tomarse en consideración el régimen tributario establecido para residentes y no residentes a los efectos de determinar si una diferencia de trato está justificada por el diferente régimen tributario de unos y otros, o si no lo está, en caso de que el régimen aplicable no diferencie entre la situación de los residentes y los no residentes.

El primer asunto que tuvo una gran repercusión en relación con la fiscalidad empresarial porque obligó a modificar la regulación de varios Estados miembros fue el relativo a las normas de subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades, analizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-324/00, Lankhorst-Hohorst, que tenía como objeto el análisis de la compatibilidad con la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de la norma de subcapitalización alemana.

En este caso, se publicaron las conclusiones del Abogado General Mischo de 26 de septiembre de 2002 (ECLI:EU:C:2002:545) y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió la cuestión por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 12

de diciembre de 2002 (ECLI:EU:C:2002:749), apreciando que la norma de subcapitalización alemana no era compatible con la libertad de establecimiento regulada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia razonaba lo siguiente:

“29. De este modo, en virtud del artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG, los intereses pagados por una filial residente como retribución de recursos ajenos procedentes de una sociedad matriz no residente son gravados como distribución encubierta de dividendos al tipo del 30 %, mientras que, cuando se trata de una filial residente cuya sociedad matriz, beneficiaria del crédito fiscal, es también residente, los intereses pagados son tratados como gastos y no como dividendos encubiertos.

30. En respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán indicó que los intereses pagados por una filial residente a su sociedad matriz igualmente residente, como retribución de recursos ajenos recibidos de ésta, también son tratados a efectos fiscales como dividendos encubiertos en caso de que la sociedad matriz haya formulado una declaración de patrocinio.

31. Sin embargo, esta circunstancia no puede cuestionar la existencia de un trato diferenciado en función del domicilio de la sociedad matriz. En efecto, cuando una filial residente se ha beneficiado de un préstamo de una sociedad matriz no residente, la calificación de un pago de intereses como distribución encubierta de beneficios se desprende directa y únicamente de la aplicación del artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG, independientemente de que exista o no una declaración de patrocinio.

32. Dicha diferencia de trato entre filiales residentes en función del domicilio de su sociedad matriz constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, en principio prohibido por el artículo 43 CE. La disposición fiscal controvertida en el litigio principal hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el Estado miembro que adopte dicha disposición”.

Apreciada, por tanto, la restricción a la libertad de establecimiento, queda por analizar si la misma puede encontrarse justificada, y al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea razona en los siguientes términos en relación con la causa de justificación aducida de que el objetivo de la norma de subcapitalización es luchar contra la evasión fiscal:

“36. Con carácter preliminar, es preciso recordar la jurisprudencia reiterada según la cual la disminución de ingresos fiscales no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (véanse las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 28; Verkooijen, antes citada, apartado 59; Metallgesellschaft y otros, antes citada, apartado 59, y de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 51).

37. Por lo que se refiere más concretamente a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, es preciso señalar que la normativa controvertida en el litigio principal no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal alemana, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga, sea cual fuere el motivo, su domicilio fuera de la República Federal de Alemania. Ahora bien, dicha situación no implica, en sí, un riesgo de evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia ICI, antes citada, apartado 26)”.

Y respecto a la causa de justificación basada en la coherencia del sistema fiscal, invocada igualmente por algunos de los Estados intervinientes en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, éste tampoco la considera aplicable en los siguientes términos:

*“42. En efecto, mientras que en los asuntos que dieron lugar a las citadas sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, al tratarse de un único y mismo contribuyente, existía un vínculo directo entre el carácter deducible de las primas abonadas en el marco de los contratos de seguro de vejez y fallecimiento y la tributación de las cantidades percibidas en cumplimiento de dichos contratos, vínculo que debía preservarse para salvaguardar la coherencia del sistema tributario allí controvertido, no existe ningún vínculo directo de esta naturaleza cuando, como en el caso del litigio principal, la filial de una sociedad matriz no residente sufre un tratamiento fiscal desfavorable sin que el Gobierno alemán haya invocado ninguna ventaja fiscal que pudiera compensar a aquélla por ese tratamiento recibido (véanse, en este sentido, las sentencias Wielockx, antes citada, apartado 24; de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18; Eurowings Luftverkehr, antes citada, apartado 42; Verkooijen, antes citada, apartados 56 a 58, y Baars, antes citada, apartado 40)”.*

Todo ello lleva al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a considerar que el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se opone a una normativa nacional que establece un tratamiento de la subcapitalización en la que solamente se tratan como dividendos encubiertos los intereses satisfechos a una entidad no residente y no los que se puedan satisfacer a una entidad residente en el mismo Estado miembro.

Posteriormente, en el apartado dedicado a las libertades fundamentales y las Normas Forales fiscales, analizaremos la repercusión que esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tenido en relación con la normativa foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, puesto que, tanto en los sistemas tributarios del Estado español como en los de otros Estados miembros de la Unión Europea, fue necesario adaptar la norma de subcapitalización para eliminar la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Un segundo hito muy relevante en relación con la fiscalidad empresarial y las libertades fundamentales lo representa el asunto C-446/03, Marks & Spencer, en el que esta sociedad británica planteaba que el hecho de que en el Reino Unido no se permitiera compensar las pérdidas de otras empresas del grupo en el caso de que residieran en otros Estados miembros de la Unión Europea cuando sí se permitía en caso de que la entidad fuera residente en el propio Reino Unido, suponía una abierta contradicción con la libertad de establecimiento consagrada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En este asunto, se dieron a conocer las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro de 7 de abril de 2005 (ECLI:EU:C:2005:201) y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió la cuestión por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 13 de diciembre de 2005 (ECLI:EU:C:2005:763), elevando a categoría de principio

la imposibilidad de tratar de peor manera las situaciones transfronterizas, máxime cuando el contenido de la libertad de establecimiento precisamente consiste en poder establecerse en otros Estados miembros de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea admite la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento al razonar como sigue:

“30 La libertad de establecimiento, que el artículo 52 reconoce a los nacionales comunitarios y que implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio en las mismas condiciones definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 48 CE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad Europea, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véase, en especial, la sentencia de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35).

31 Si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véase, en especial, la sentencia ICI, antes citada, apartado 21).

32 Una consolidación fiscal como la controvertida en el asunto principal constituye una ventaja fiscal para las sociedades interesadas. Al acelerar la liquidación de pérdidas de las sociedades deficitarias por medio de su imputación inmediata a los beneficios de otras sociedades de su grupo, le confiere una ventaja de tesorería.

33 La exclusión de esta ventaja en el caso de las pérdidas sufridas por una filial establecida en otro Estado miembro y que no ejerce una actividad económica en el Estado miembro de la sociedad matriz puede suponer para ésta un obstáculo al ejercicio de su libertad de establecimiento, al disuadirla de crear filiales en otros Estados miembros.

34 Por tanto, constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 43 CE y 48 CE, ya que establece para las pérdidas sufridas por una filial residente un trato fiscal diferente del dispensado a las sufridas por una filial no residente.

35 Sólo cabe admitir una restricción de esta índole si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, también es necesario que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (en este sentido, véanse las sentencias de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 26, y de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 49”).

El Gobierno del Reino Unido planteó, en primer término, que el reparto internacional de competencias respecto a los contribuyentes residentes y no residentes, hace que no se encuentren en la misma situación a estos efectos, cuestión que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que debe analizarse en función de las causas de justificación para la restricción a la libertad de establecimiento que se consideren concurrentes, de conformidad con lo que sigue:

“37 A este respecto, debe señalarse que en Derecho tributario la residencia de los contribuyentes puede constituir un factor que justifique normas nacionales que supongan una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los no residentes. No obstante, la residencia no constituye en todos los casos un factor que justifica tal distinción. En efecto, permitir al Estado miembro de establecimiento que aplique libremente un trato diferente por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad esté situado en otro Estado miembro

dejaría sin contenido al artículo 43 CE (véase la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18).

38 *Procede examinar en cada caso concreto si la aplicación de una ventaja fiscal que se reserva a los contribuyentes residentes responde a motivos objetivos pertinentes que puedan justificar la diferencia de trato.*

39 *En una situación como la del litigio principal debe reconocerse que el Estado miembro de establecimiento de la sociedad matriz, al disponer que las sociedades residentes tributen por sus beneficios mundiales y las sociedades no residentes sólo por los beneficios que procedan de su actividad en dicho Estado, actúa con arreglo al principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho comunitario (véase, en especial, la sentencia Futura Participations y Singer, antes citada, apartado 22).*

40 *No obstante, la circunstancia de que no grave los beneficios de las filiales no residentes de una sociedad matriz establecida en su territorio no justifica, de por sí, que la consolidación fiscal se limite a las pérdidas sufridas por las sociedades residentes.*

41 *Para apreciar si esta limitación está justificada, hay que examinar las consecuencias de la extensión incondicional de una ventaja como la controvertida en el asunto principal".*

Los Gobiernos que tomaron parte en el procedimiento alegaron un conjunto de tres razones para justificar la restricción a la libertad de establecimiento, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende adecuadas y con base suficiente para limitar el ejercicio de esa libertad fundamental, analizándolas conjuntamente, en base a lo siguiente:

"43 *En primer lugar alegan que los beneficios y las pérdidas constituyen, en materia tributaria, las dos caras de una misma moneda, que habrán de tratarse de modo simétrico en el marco de un mismo sistema fiscal, con el fin de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los Estados miembros interesados. En segundo lugar consideran que si las pérdidas se tomaran en consideración en el Estado miembro de la sociedad matriz, se correría el riesgo de que fueran objeto de una doble imputación. Por último, en tercer lugar, si no se tuvieran en cuenta en el Estado miembro de establecimiento de la filial, existiría un riesgo de evasión fiscal.*

44 *Por lo que se refiere al primer elemento de justificación, ha de recordarse que la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (véase, en especial, la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49, y la jurisprudencia allí citada).*

45 *Sin embargo, como señala fundadamente el Reino Unido, el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros podría requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas.*

46 *En efecto, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas.*

47 *Por lo que se refiere al segundo motivo de justificación, basado en el riesgo de doble imputación de las pérdidas, no cabe sino reconocer que los Estados miembros deben ser capaces de combatirlo.*

48 *Es cierto que se corre este riesgo si la consolidación fiscal se amplía a las pérdidas de las filiales no residentes. La forma de eliminarlo es una norma que excluya la compensación de dichas pérdidas.*

49 Por último, en cuanto al tercer motivo de justificación, basado en el riesgo de evasión fiscal, ha de reconocerse que la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente a una sociedad residente conlleva el riesgo de que las transferencias de pérdidas se organicen dentro del grupo de sociedades y se imputen a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor.

50 Excluir de la consolidación fiscal las pérdidas sufridas por filiales no residentes impide tales prácticas, que pueden verse alentadas por la existencia de diferencias notables entre los tipos de impositivos aplicados en los distintos Estados miembros.

51 Vistos en su conjunto estos tres motivos de justificación, procede afirmar que una normativa restrictiva como la controvertida en el asunto principal persigue objetivos legítimos compatibles con el Tratado que están amparados por razones imperiosas de interés general, por un lado, y que es adecuada para garantizar la realización de dichos objetivos, por otro".

Pero el análisis no debe detenerse ahí, porque es preciso ver si la restricción es proporcionada, o si podrían existir medios menos lesivos del contenido de la libertad fundamental que permitieran alcanzar los mismos objetivos de interés general planteados como causa de justificación, y en este sentido el Tribunal entiende que:

"55 A este respecto, el Tribunal de Justicia estima que la medida restrictiva que es objeto del asunto principal va más allá de lo necesario para alcanzar lo esencial de los objetivos perseguidos cuando:

- la filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de éstas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y
- no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste.

56 Cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias que se cumplen estos requisitos, resulta contrario a los artículos 43 CE y 48 CE excluir la posibilidad de que ésta deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente.

57 Además, ha de precisarse que los Estados miembros son libres de adoptar o mantener normas que tengan por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes artificiosos cuyo objetivo sea eludir la ley fiscal nacional (en este sentido, véanse las sentencias, antes citadas, ICI, apartado 26, y de Lasteyrie du Saillant, apartado 50)".

Es decir, que aunque las razones imperiosas de interés general se han considerado suficientes con carácter general para justificar la restricción al ejercicio de la libertad fundamental en este caso, también lo es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea identifica supuestos en los que la restricción se convertiría en desproporcionada, y por tanto, contraria al Derecho de la Unión Europea, por lo que abre una nueva vía al condicionar una restricción a que respete determinadas condiciones concretas, sin las que se convertiría en desproporcionada, siendo admisible en el resto de los supuestos.

En realidad, esta sentencia no es sino la adaptación al ámbito de la compensación de pérdidas de filiales del grupo de los razonamientos que basaron la sentencia Schumacker, puesto que, al final, se mantiene la teoría de que los distintos

Estados miembros tienen que tener en consideración los efectos de sus medidas fiscales en el conjunto de la Unión Europea, y lo mismo que respecto a la libre circulación de trabajadores se había establecido que era preciso garantizar la personalización del gravamen en, al menos, un Estado miembro de la Unión Europea, dando preferencia, obviamente, al Estado de residencia, pero encargando la labor de permitir la personalización del gravamen al Estado de la fuente en aquellos supuestos específicos en los que la dinámica del sistema tributario impidiera la personalización del gravamen en el Estado de residencia, en la sentencia Marks & Spencer, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea realiza un planteamiento similar respecto a la compensación de pérdidas de las filiales.

Lo ordinario es que las pérdidas se compensen en el mismo Estado en el que se han generado, pero en caso de que esto no sea posible, y se hayan agotado todas las posibilidades jurídicas establecidas para ello, debe posibilitarse en el Estado de la matriz que se produzca esta compensación, en los casos en los que en ese Estado se permite la compensación de pérdidas de las filiales también residentes.

Esta sentencia no tuvo un impacto directo en nuestro ordenamiento tributario porque no tenemos un mecanismo que permita la compensación directa de pérdidas sufridas por las entidades filiales, ni residentes ni no residentes, si bien de su razonamiento se extrajeron conclusiones para su aplicación en el régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

En nuestro ordenamiento se permite la integración completa de bases imponibles y la tributación como una única entidad de todas las entidades que forman un grupo fiscal, a condición de que tengan la consideración de residentes en territorio español. Ahora bien, no se permitía en un principio que la entidad dominante del grupo fiscal fuera un establecimiento permanente de un entidad no residente en España, y como consecuencia de la doctrina contenida en esta sentencia, los poderes legislativos correspondientes acabaron adaptando el régimen especial de consolidación fiscal para permitir que los establecimientos permanentes de entidades no residentes, que son tratados en unas condiciones de práctica igualdad con las entidades residentes, pudieran ser también entidades dominantes de un grupo en consolidación fiscal con las filiales cuyos valores estuvieran adscritos a la actividad del establecimiento permanente.

Con ello, estamos viendo que los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea acaban teniendo un efecto más relevante y amplio que el correspondiente al ámbito material en el que son fijados, porque establecen principios que deben respetar los Estados miembros al establecer su regulación, lo que hace que, por ejemplo, en este supuesto, se haya extrapolado de la sentencia del Tribunal de



Justicia de la Unión Europea el principio que se fijaba respecto a los escenarios de compensación de pérdidas entre distintas entidades a los supuestos de consolidación fiscal, si bien con las pertinentes adaptaciones en función de la regulación existente<sup>80</sup>.

Un último ejemplo muy relevante de la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este ámbito por medio de la actuación de los contribuyentes que conseguían plantear cuestiones prejudiciales ante la máxima instancia judicial de la Unión Europea, lo tenemos en el asunto C-196/04, Cadbury Schweppes, en el que se planteaba la conformidad con el ordenamiento de la Unión Europea de las normas de transparencia fiscal internacional (en la terminología de la sentencia, sociedades extranjeras controladas o SEC) por las que se obliga a tributar como si se hubieran obtenido directamente en un Estado miembro los rendimientos que una filial establecida en el extranjero obtenga siempre que sea, fundamentalmente, una entidad receptora de rentas pasivas.

En este asunto, se publicaron las conclusiones del Abogado General Léger de 2 de mayo de 2006 (ECLI:EU:C:2006:278) y la resolución definitiva del mismo se produjo por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006 (ECLI:EU:C:2006:544), una sentencia que adquiere una importancia destacada por el hecho de que en ella el Tribunal de Justicia aprecia la importancia del objetivo de lucha contra el fraude y la elusión fiscal y permite establecer un tratamiento restrictivo para el ejercicio de una libertad fundamental en los supuestos de estructuras artificiales, que pretenden conseguir un objetivo de reducción de la carga tributaria mediante el ejercicio abusivo de esa libertad.

En este caso, el análisis del Tribunal que entendemos relevante a los efectos que nos ocupan es el que le lleva a establecer los criterios para determinar cuándo nos encontramos ante un montaje puramente artificial y cuándo no, ya que razona como sigue:

*“49 A este respecto, es jurisprudencia reiterada que la existencia de una ventaja que se derive de una carga fiscal menor a la que esté sometida una filial establecida en un Estado miembro distinto de aquél en que se haya constituido la sociedad matriz no justifica, por sí misma, que este último Estado miembro compense dicha ventaja con un trato fiscal menos favorable a la sociedad matriz (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 21; véanse también, por analogía, las sentencias de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 44, así como de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 52). La necesidad de prevenir la reducción de ingresos fiscales no figura ni entre los objetivos mencionados en el artículo 46 CE, apartado 1, ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de una libertad consagrada en el*

---

<sup>80</sup> Otros ejemplos de los efectos que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales tiene sobre la fiscalidad empresarial se pueden suscitar en relación con el gravamen de los rendimientos del capital y los mecanismos para eliminar la doble imposición, que ha analizado ZORNOZA PÉREZ, J.J. “El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 161, 2014, p. 33-74.

Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 56, así como *Skandia y Ramstedt*, antes citada, apartado 53).

50 De la jurisprudencia se desprende igualmente que la mera circunstancia de que una sociedad residente cree un establecimiento secundario, como una filial, en otro Estado miembro no puede invocarse para fundamentar una presunción general de fraude fiscal ni servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias ICI, antes citada, apartado 26; de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica*, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; X e Y, antes citada, apartado 62, así como de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27).

51 En cambio, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias ICI, antes citada, apartado 26; de 12 de diciembre de 2002, *Lakhorst-Hohorst*, C-324/00, Rec. p. I-11779, apartado 37; *De Lasteyrei du Saillant*, antes citada, apartado 50, así como *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 57).

52 Al apreciar el comportamiento de la persona sujeta a tributación, debe tomarse en consideración, en particular, el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, *Centros*, apartado 25, así como X e Y, apartado 42).

53 Dicho objetivo es permitir a un nacional de un Estado miembro crear un establecimiento secundario en otro Estado miembro para ejercer en él sus actividades y favorecer de este modo la interpenetración económica y social en el interior de la Comunidad en el ámbito de las actividades no asalariadas (véase la sentencia de 21 de junio de 1974, *Reyners*, 2/74, Rec. p. 631, apartado 21). La libertad de establecimiento implica, a tal efecto, la posibilidad de que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, y de que se beneficie de ello (sentencia de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 25).

54 Habida cuenta de este objetivo de integración en el Estado miembro de acogida, el concepto de establecimiento, en el sentido de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada (véanse las sentencias de 25 de julio de 1991, *Factorfame y otros*, C-221/89, Rec. p. I-3905, apartado 20, así como de 4 de octubre de 1991, *Comisión/Reino Unido*, C-246/89, Rec. p. I-4585, apartado 21). Por consiguiente, supone una implantación real de la sociedad de que se trate en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en éste.

55 De ello se deduce que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

56 Al igual que las prácticas, mencionadas en el apartado 49 de la sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, que consisten en organizar transferencias de pérdidas, dentro de un grupo de sociedades, a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, en consecuencia, el valor fiscal de dichas pérdidas sea mayor, el tipo de comportamientos descritos en el apartado anterior puede menoscabar el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y poner de este modo en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase la sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 46).

57 A la luz de estas consideraciones, procede apreciar si la restricción a la libertad de establecimiento derivada de la legislación sobre las SEC puede justificarse por motivos de lucha contra los montajes puramente artificiales y, en su caso, si resulta proporcionada con relación a este objetivo.

58 La citada legislación tiene por objeto aquellas situaciones en que una sociedad residente haya creado una SEC que esté sujeta, en el Estado miembro en que esté

establecida, a un nivel de tributación inferior a las tres cuartas partes del importe del impuesto que hubiera debido pagarse en el Reino Unido si los beneficios de dicha SEC hubiesen tributado en ese Estado miembro.

59 Al prever la integración de los beneficios de una SEC sujeta a un régimen fiscal muy favorable en la base imponible de la sociedad residente, la legislación sobre las SEC permite contrarrestar prácticas que no tendrían otro objetivo que eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades realizadas en el territorio nacional. Como han señalado los Gobiernos francés, finlandés y sueco, tal legislación puede alcanzar, por tanto, el objetivo para el que fue adoptada.

60 Procede verificar además si la citada legislación no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

61 La legislación sobre las SEC contiene varias excepciones en las que la aplicación del régimen de tributación de los beneficios de las SEC a la sociedad residente está descartada. Algunas de estas excepciones permiten que esta última quede exenta en situaciones en las que la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales parece excluida. Así, la distribución por una SEC de la práctica totalidad de sus beneficios a una sociedad residente refleja la falta de intención de esta última de eludir el impuesto en el Reino Unido. La realización por la SEC de actividades comerciales excluye, por su parte, la existencia de un montaje artificial carente de cualquier vínculo económico real con el Estado miembro de acogida.

62 En el supuesto de que no sea aplicable ninguna de estas excepciones, puede descartarse la aplicación del régimen de tributación previsto por la legislación sobre las SEC si el establecimiento y las actividades de la SEC cumplen el criterio de los motivos. Éste exige, básicamente, que la sociedad residente demuestre, por un lado, que la reducción significativa del impuesto en el Reino Unido, resultante de las operaciones celebradas entre dicha sociedad y la SEC, no era el objetivo principal ni uno de los objetivos principales de esas operaciones y, por otro lado, que la obtención de una reducción del citado impuesto a través de un desvío de beneficios en el sentido de la mencionada legislación no era la razón principal ni una de las razones principales de la constitución de la SEC.

63 Como han señalado las demandantes en el asunto principal, el Gobierno belga y la Comisión, el hecho de que no pueda aplicarse ninguna de las excepciones previstas por la legislación sobre las SEC y de que la voluntad de obtener una desgravación de impuestos haya inspirado la constitución de la SEC así como la realización de operaciones entre esta última y la sociedad residente no puede bastar para llegar a la conclusión de que existe un montaje puramente artificial destinado únicamente a eludir el referido impuesto.

64 La constatación de la existencia de tal montaje exige en efecto, además de un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento, tal y como aparece recogido en los apartados 54 y 55 de la presente sentencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Rec. p. I-11569, apartados 52 y 53, y de 21 de febrero de 2006, *Halifax* y otros, C-255/02, Rec. p. I-0000, apartados 74 y 75).

65 En estas circunstancias, para que la legislación sobre las SEC sea conforme al Derecho comunitario, la aplicación del régimen de tributación previsto por la citada legislación debe quedar descartada cuando, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la constitución de una SEC responda a una realidad económica.

66 Dicha constitución ha de corresponderse con una implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 52 a 54 de la presente sentencia.

67 Como sugirieron el Gobierno del Reino Unido y la Comisión en la vista, dicha constatación debe basarse en elementos objetivos y verificables por terceros relativos, en particular, al nivel de existencia física de la SEC por lo que a locales, personal y equipos se refiere.

68 Si de la verificación de tales elementos se dedujese que la SEC constituye una implantación ficticia que no ejerce ninguna actividad económica efectiva en el territorio del Estado miembro de acogida, debería considerarse que la creación de dicha SEC tiene

el carácter de un montaje puramente artificial. Así podría suceder, en particular, en el caso de una filial «fantasma» o «pantalla» (véase la sentencia de 2 de mayo de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Rec. p. I-0000, apartados 34 y 35).

69 En cambio, como ha señalado el Abogado General en el punto 103 de sus conclusiones, la circunstancia de que las actividades correspondientes a los beneficios de la SEC podrían además haber sido realizadas por una sociedad establecida en el territorio del Estado miembro en el que se encuentra implantada la sociedad residente no puede permitir llegar a la conclusión de que existe un montaje puramente artificial.

70 Debe ofrecerse a la sociedad residente, que es la mejor situada al efecto, la posibilidad de aportar elementos relativos a la realidad de la implantación de la SEC y al carácter efectivo de las actividades de ésta.

71 A la luz de los elementos facilitados por la sociedad residente, las autoridades nacionales competentes tienen la posibilidad, al objeto de obtener la información necesaria sobre la situación real de la SEC, de recurrir a los mecanismos de colaboración y de intercambio de información entre administraciones tributarias nacionales establecidos por instrumentos jurídicos como los mencionados por Irlanda en sus observaciones escritas, a saber, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01 p. 94) y, por lo que respecta al presente asunto, el Convenio celebrado el 2 de junio de 1976 entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital.

72 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si, como sostiene el Gobierno del Reino Unido, el criterio de los motivos, tal y como lo define la legislación sobre las SEC, se presta a una interpretación que permita limitar la aplicación del régimen de tributación previsto por dicha legislación a los montajes puramente artificiales o si, por el contrario, los criterios en que se basa aquél implican que, cuando no sea aplicable ninguna de las excepciones previstas por esta misma legislación y la voluntad de obtener una reducción del impuesto en el Reino Unido sea la razón principal que condujo a la constitución de la SEC, la sociedad matriz residente entre dentro del ámbito de aplicación de la referida legislación, a pesar de que no existan elementos objetivos que revelen la existencia de un montaje de esta naturaleza.

73 En el primer supuesto, debería considerarse que la legislación sobre las SEC es compatible con los artículos 43 CE y 48 CE.

74 En cambio, en el segundo supuesto, deberá considerarse, como han aducido las demandantes en el asunto principal, la Comisión y, en la vista, el Gobierno chipriota, que la mencionada legislación es contraria a los artículos 43 CE y 48 CE".

El análisis del Tribunal de Justicia es pormenorizado, pero nos ha parecido relevante su transcripción en la medida en que nos permite seguir en un supuesto concreto, de cierta complejidad, cómo se desenvuelven los distintos razonamientos que deben analizarse a los efectos de determinar si una medida concreta está justificada o no lo está y si es proporcionada para alcanzar el objetivo de interés general perseguido por la misma, y considerado compatible con el Derecho de la Unión Europea.

Esta sentencia obligó a modificar la regulación de la transparencia fiscal internacional en varios Estados miembros de la Unión Europea, incluidos los sistemas tributarios del Reino de España, para adaptar su aplicación solamente a los supuestos de estructuras puramente artificiales, pero su impronta se dejó ver mucho más allá porque ha sido necesario revisar también otras medidas defensivas adoptadas por la regulación de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa para incorporar el análisis de la

artificialidad de las estructuras a la hora de aplicar esas limitaciones en el contexto de la Unión Europea.

Porque es importante recordar que para que resulten aplicables los condicionantes de las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el Acuerdo por el que se establece el Espacio Económico Europeo, es preciso que nos encontremos en un escenario en el que se encuentren involucrados diversos Estados miembros, pero cuya virtualidad no se extiende a las situaciones que afecten a terceros Estados, sin perjuicio de las particularidades que presenta la libertad de movimiento de capitales en este sentido.

### iii) La labor de la Comisión Europea.

Una vez que la Comisión Europea fue consciente del importante ámbito de influencia que el Derecho de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales implicaba en relación con los sistemas fiscales de los Estados miembros, teniendo presente cómo el Tribunal de Justicia estaba disponiendo la incompatibilidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de una relevante cantidad de previsiones fiscales de los Estados miembros, se planteó como un campo de acción a explorar de forma intensiva el análisis de estos principios resultantes de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y su traslación a lo que podría denominarse como un proceso de armonización negativa<sup>81</sup> de los sistemas fiscales de los Estados miembros, máxime a la vista de las severas dificultades que estaba encontrando la armonización positiva por medio de las directivas que podían aprobarse al amparo de lo previsto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En este sentido, la Comisión Europea adoptó un doble papel, ya que por una parte, era plenamente consciente de las dificultades inherentes a un modelo que evolucionaba por medio de soluciones individuales para casos particulares, provocando una armonización negativa que, en muchas ocasiones, dejaba claro lo que no se podía hacer, pero no tanto lo que podían hacer los Estados miembros con pleno respeto a las libertades fundamentales pero manteniendo los objetivos que perseguían sus normativas nacionales.

Pero por otro lado, en tanto que institución encargada de garantizar la profundización del mercado interior y de la integración europea, la Comisión no dudó en

---

<sup>81</sup> El análisis de los procesos de armonización negativa que se están produciendo en el ámbito de la Unión Europea en materia de fiscalidad directa mediante la utilización de instrumentos que no están primigeniamente concebidos en los Tratados para aplicarse en materia fiscal, como las libertades fundamentales o las ayudas estatales, se puede seguir en MATA SIERRA, M.T. "Las limitaciones impuestas por la Unión Europea a la política fiscal de los Estados miembros: el caso de las ayudas fiscales", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 163, 2014, p. 91-122.

adoptar un papel mucho más activo en la vigilancia de los sistemas fiscales de los Estados miembros para garantizar que se desarrollaban en coherencia con el marco normativo previsto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Hay que recordar a este respecto que el Tratado, en sus artículos 258 y 260, pone al alcance de la Comisión la vía de instar del Tribunal de Justicia de la Unión Europea la declaración de incumplimiento de las obligaciones que incumben a los Estados miembros en virtud del Derecho de la Unión Europea, e incluso, la imposición de sanciones para conseguir que se respete plenamente el ordenamiento de la Unión en todos y cada uno de sus Estados miembros.

Por ello, ya entrada la primera década del siglo XXI, la Comisión toma en cuenta los criterios que había venido sentando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las cuestiones prejudiciales planteadas respecto a la fiscalidad de los Estados miembros y las libertades fundamentales, y se lanza a una decidida acción de presentar recursos de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para que se declarasen contrarias al ordenamiento de la Unión determinadas medidas fiscales de los Estados miembros restrictivas del contenido y alcance de las libertades fundamentales.

Vamos a recoger a continuación algunos ejemplos relevantes de la actuación de la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por esta vía para cuestionar regulaciones fiscales nacionales, en la medida en que estaban referidos o tenían influencia en relación con los sistemas tributarios del Reino de España.

Así, podemos comenzar por analizar el asunto C-153/08, Comisión contra España, en el que se planteaba la restricción a la libertad de prestación de servicios derivada de no otorgar el mismo tratamiento en la imposición directa a los premios de determinadas loterías públicas y asimiladas españolas y a los organizados en otros Estados miembros de la Unión Europea en los que se apreciaran unas circunstancias similares.

En este asunto, se hicieron públicas las conclusiones del Abogado General Mengozzi de 16 de julio de 2009 (ECLI:EU:C:2009:472) y el Tribunal resolvió por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 6 de octubre de 2009 (ECLI:EU:C:2009:618), estimando que la normativa española que limitaba la exención para determinados premios de loterías a los organizados por Loterías y Apuestas del Estado, la Cruz Roja y la ONCE, suponía una restricción a la libertad de movimiento de capitales en relación con las loterías organizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea por organismos de naturaleza similar.

Este es el razonamiento del Tribunal de Justicia al respecto:

“29 En cuanto a las normas del Tratado CE relativas a la libre prestación de servicios, tales normas se aplican a la actividad consistente en permitir que los usuarios participen en un juego de azar contra el pago de una remuneración, como el Tribunal de Justicia ha declarado ya a propósito de la organización de loterías (véase la sentencia Schindler, antes citada, apartado 19). Por otra parte, la libre prestación de servicios beneficia tanto al prestador de los servicios como a su destinatario (véase la sentencia de 8 de septiembre de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, C-42/07, aún no publicada en la Recopilación, apartado 51).

30 El Tribunal de Justicia ha declarado además en reiteradas ocasiones que, si bien es legítimo que un Estado miembro reserve la concesión de ventajas fiscales a los organismos que persigan algunos de los objetivos de interés general de dicho Estado, no puede, sin embargo, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio y cuyas actividades podrían, pues, liberarlo de algunas de sus responsabilidades (véase, entre otras, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, aún no publicada en la Recopilación, apartado 44).

31 En particular, cuando un organismo cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos al efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, de manera que su utilidad pública podría ser reconocida en este último Estado miembro, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a tal organismo el derecho a la igualdad de trato basándose únicamente en que no está establecido en el territorio de tal Estado (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 40; de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartado 81, y Persche, antes citada, apartado 49).

32 El Tribunal de Justicia ha llegado así a la conclusión de que un organismo establecido en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos al efecto por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra en una situación comparable a la de los organismos de utilidad pública reconocida establecidos en este último Estado miembro, en lo que respecta a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de interés general de que se trate (sentencia Persche, antes citada, apartado 50).

33 Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, es preciso hacer constar que los organismos públicos y las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en Estados miembros distintos de España y que persigan objetivos idénticos a los que persiguen los organismos y entidades enumerados en el artículo 7, letra ñ), de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentran en una situación comparable a la de éstos.

34 Dadas estas circunstancias, procede concluir que la exención fiscal establecida en el artículo 7, letra ñ), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al tener como consecuencia un trato más favorable para los premios repartidos por los organismos y entidades enumerados en dicha disposición, constituye una restricción discriminatoria a la libre prestación de servicios, en perjuicio de los organismos públicos y de las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en Estados miembros distintos de España y que persigan objetivos idénticos a los que persiguen los organismos y entidades enumerados en dicha disposición.

35 No obstante, esta conclusión sólo se aplica a los organismos y entidades comparables a las que se mencionan en dicha disposición y, en contra de lo que sostiene la Comisión, no es válida para todos los organizadores de loterías, juegos y apuestas establecidos en Estados miembros distintos de España. En efecto, estos últimos organizadores no se hallan todos en una situación comparable a la de los organismos y entidades enumerados en el artículo 7, letra ñ), de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por consiguiente, procede desestimar el recurso de la Comisión en la parte en que se refiere a los organizadores de loterías y apuestas establecidos en Estados miembros distintos de España y que no son objetivamente comparables a los enumerados en dicha disposición”.

En este caso, estamos ante una restricción claramente discriminatoria, porque abiertamente excluye a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, y por lo tanto, en este supuesto el Tribunal de Justicia ha determinado que no basta con invocar imperiosas razones de interés general para justificar una restricción, cuestión que corresponde en el caso de las restricciones no discriminatorias o indirectas, sino que solamente puede entenderse justificada si se basa en algunas de las previsiones expresas del Tratado al respecto.

Por ello, el Tribunal entiende que:

*“37 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica igualmente que, en la medida en que una restricción tenga carácter discriminatorio, como la que aquí se contempla, sólo será compatible con el Derecho comunitario si puede ampararse en una disposición que establezca expresamente una excepción, tal como el artículo 46 CE, al que se remite el artículo 55 CE, a saber, el orden público, la seguridad y la salud públicas (sentencia de 16 de enero de 2003, Comisión/Italia, C-388/01, Rec. p. I-721, apartado 19).*

*38 Por consiguiente, la restricción controvertida en el presente asunto sólo estaría justificada si los objetivos perseguidos por el legislador español pudieran calificarse de razones de orden público o de seguridad y salud públicas, en el sentido del artículo 46 CE, apartado 1, y si dicha restricción respetase el principio de proporcionalidad. A este respecto procede recordar que una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si verdaderamente responde al afán de alcanzar de modo coherente y sistemático dicho objetivo (sentencia de 10 de marzo de 2009, Hartlauer, C-169/07, aún no publicada en la Recopilación, apartado 55, y sentencia Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, antes citada, apartado 61)”.*

Y después de establecer este principio, analiza cada una de las justificaciones esgrimidas por el Reino de España, tanto las de la lucha contra el fraude y la elusión fiscal, la protección de la salud o el destino de los ingresos obtenidos por la participación en esos juegos, entendiéndolo en todos los casos que no eran justificaciones adecuadas ni proporcionadas para la restricción establecida en el ordenamiento tributario.

Así, el Tribunal de Justicia concluye su análisis de cada una de las causas de justificación esgrimidas en estos términos:

*“39 En lo que se refiere, en primer lugar, al objetivo de prevenir el blanqueo de capitales y luchar contra el fraude fiscal, no es necesario determinar si dicho objetivo puede considerarse comprendido en el concepto de orden público. Por esta razón, basta con hacer constar que, como indica la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las autoridades de un Estado miembro no pueden presumir con carácter general y sin distinciones que los organismos y entidades establecidos en otros Estados miembros se dedican a actividades criminales. Además, la decisión de excluir con carácter general de una exención fiscal a dichos organismos y entidades resulta desproporcionada, por ir más allá de lo necesario para combatir la criminalidad. En efecto, existen otros medios para controlar las cuentas y actividades de tales organismos y entidades (véanse en este sentido las sentencias antes citadas Gambelli y otros, apartado 74, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartado 61).*

*40 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la lucha contra la adicción al juego, procede señalar que, aunque no cabe excluir que dicho objetivo puede considerarse incluido en el concepto de protección de la salud pública, en el presente caso es preciso hacer constar, en primer lugar, que el Reino de España no ha aportado dato alguno que permita acreditar que esta enfermedad esté tan desarrollada entre la población española que pueda constituir un riesgo para la salud pública.*



41 Además, como indicó el Abogado General en el punto 85 de sus conclusiones, la exención fiscal de los premios puede incitar a los consumidores a participar en las loterías, juegos de azar y apuestas que puedan acogerse a ella, y no resulta por tanto apropiada para garantizar de un modo coherente la realización del objetivo que se pretende perseguir.

42 Por último, como la exención controvertida no tiene en cuenta la tipología de los diferentes juegos, el Reino de España no puede alegar que el objetivo de dicha exención consiste en canalizar el deseo de jugar de los consumidores hacia juegos que, por el modo en que se desarrollan, presentan menos riesgo de adicción.

43 En tercer lugar, por lo que respecta a la alegación del Reino de España de que los ingresos percibidos por los organismos y entidades cuyos juegos disfrutaban de la exención controvertida contribuyen a financiar infraestructuras y proyectos de utilidad pública, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado ya que, aun cuando no carece de importancia que las loterías y otros juegos puedan contribuir significativamente a la financiación de actividades sin ánimo de lucro o de interés general, dicha razón no puede considerarse, en sí misma, una justificación objetiva de restricciones a la libre prestación de servicios (véanse en particular las sentencias antes citadas Schindler, apartado 60, y Zenatti, apartado 36). Por otra parte, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las razones económicas tampoco forman parte de las razones mencionadas en el artículo 46 CE que podrían justificar una restricción de la libre prestación de servicios garantizada por el Tratado (véanse en particular las sentencias antes citadas Comisión/Italia, apartados 19 y 22, y Gambelli y otros, apartado 61).

44 En cuarto lugar, por lo que respecta a la protección del orden social y a la protección de los consumidores, es preciso señalar que, en contra de lo que alega el Reino de España, el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en sus sentencias Schindler, Läärä y otros y Zenatti, antes citadas, en relación con tales justificaciones no resulta aplicable al presente asunto.

45 En efecto, a diferencia de las restricciones controvertidas en los asuntos en que se dictaron dichas sentencias, la restricción que aquí se examina no es aplicable indistintamente, sino que tiene carácter discriminatorio. Por consiguiente, no es posible justificarla invocando razones imperiosas de interés general, como la protección del orden social o la protección de los consumidores.

46 Procede añadir que, como el Abogado General puso de relieve, en particular en los puntos 93 y 104 de sus conclusiones, en cualquier caso la exención controvertida no permite alcanzar el objetivo de protección del orden social, ya que fomenta la participación en loterías y apuestas en vez de desalentarla, ni tampoco el objetivo de protección de los consumidores, puesto que no existe ninguna relación directa entre dicha exención y las medidas administrativas destinadas a proteger los intereses de los consumidores.

47 De ello se deduce que la discriminación controvertida en el presente asunto no está justificada con arreglo al artículo 46 CE, apartado 1".

Es importante destacar al respecto que formalmente el recurso de incumplimiento solamente se había planteado respecto a la normativa vigente en territorio de régimen común, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que se dirigiera el procedimiento contra las Normas Forales de los Territorios Históricos o contra la Ley Foral de la Comunidad Foral de Navarra, aunque tuvieran un contenido similar, por lo que el pronunciamiento del Tribunal solamente afecta directamente a la Ley del Estado.

De hecho, un segundo procedimiento de incumplimiento, al amparo, en este caso, del artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, solamente podría dirigirse contra la regulación estatal del impuesto, que es la única que ha sido expresamente declarada contraria a esta libertad fundamental.

No obstante, los Territorios Históricos también modificaron su regulación para adecuarla al razonamiento establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la medida en que, dada la identidad de su regulación, era evidente que un nuevo recurso de incumplimiento al amparo del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea contra el Reino de España en relación con la normativa foral hubiera llevado a una sentencia declarando el incumplimiento en términos idénticos a los que hemos visto en esta sentencia.

Por ello, y aunque formalmente no les afectara directamente la declaración de incompatibilidad, materialmente la regulación de los territorios forales era igualmente incompatible con el artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y de conformidad con el principio de cooperación leal establecido en el apartado 3 del artículo 4 del Tratado de la Unión Europea y con el principio de eficacia de la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es lógico que las instituciones forales adaptaran su regulación, aun no estando obligadas expresamente a ello por el contenido de la sentencia, máxime cuando también en otros supuestos de cuestiones prejudiciales o de procedimientos contra otros Estados miembros, se ha procedido a adaptar la regulación a las exigencias del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pues ningún sentido tiene mantener una regulación que se reconoce positivamente como contraria al Tratado.

Incluso en algunos supuestos ha coincidido a la vez la labor de la Comisión Europea con el cuestionamiento de la normativa fiscal de un Estado miembro por parte de los contribuyentes mediante la oportuna cuestión prejudicial.

Es lo que ha sucedido en relación con el gravamen que en el Impuesto sobre Sociedades se establece para las empresas que trasladan su domicilio a otro Estado, de forma que dejan de estar sometidas a la soberanía tributaria del Estado de origen, quien suele querer gravar las plusvalías tácitas existentes en el momento del traslado de la residencia a otro Estado, de la misma manera que se gravarían en caso de disolución y extinción de la sociedad, conocido en el Derecho internacional tributario como impuesto de salida o, en su denominación inglesa, *exit tax*.

En esta cuestión, como decíamos, se ha solapado la actuación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de los contribuyentes y de la Comisión Europea, porque la cuestión llegó al Tribunal de Luxemburgo de la mano del asunto C-371/10, National Grid Indus, BV, en el que se planteaba la conformidad con la libertad de establecimiento establecida en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea del mencionado impuesto de salida.

En este asunto, se hicieron públicas las conclusiones del Abogado General Sra. Kokott de 8 de septiembre de 2011 (ECLI:EU:C:2011:563) y el Tribunal resolvió la cuestión por medio de la relevante sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011 (ECLI:EU:C:2011:785), en la que se apreció que una disposición de esas características constituía una restricción a la libertad de establecimiento, que, podía, no obstante, estar justificada por imperiosas razones de interés general en atención al adecuado reparto de la carga tributaria entre los diferentes Estados.

En este sentido, el Tribunal de Justicia acepta la causa de justificación al razonar como sigue:

*“46 El traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad de un Estado miembro a otro Estado miembro no puede significar que el Estado miembro de origen deba renunciar a su derecho a gravar una plusvalía generada en el marco de su competencia fiscal con anterioridad a dicho traslado (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 59). Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que, de conformidad con el principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, a saber, la residencia fiscal del contribuyente en territorio nacional durante el período en el que se han generado las plusvalías latentes, un Estado miembro está facultado para gravar tales plusvalías en el momento de la emigración de dicho contribuyente (véase la sentencia N, antes citada, apartado 46). Efectivamente, tal medida tiene por objeto evitar situaciones que puedan comprometer el derecho del Estado miembro de origen a ejercer su competencia en materia tributaria respecto a las actividades realizadas en su territorio y puede, por tanto, estar justificada por motivos relacionados con el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véanse las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 46; Oy AA, antes citada, apartado 54, y de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, Rec. p. I-487, apartado 60).*

*47 De la resolución de remisión se desprende que, conforme al artículo 7, apartado 1, del Convenio, después de trasladar su sede de dirección efectiva al Reino Unido, National Grid Indus era considerada sociedad residente en este último Estado miembro. Dado que, debido a dicho traslado de sede, National Grid Indus dejó de obtener beneficios imponibles en los Países Bajos, se practicó una liquidación final, con arreglo al artículo 16 de la Wet IB, respecto a las plusvalías correspondientes a los activos de la citada sociedad existentes en los Países Bajos en el momento en el que se produjo el traslado de la sede de ésta al Reino Unido. Las plusvalías realizadas con posterioridad al traslado de dicha sede se gravan, conforme al artículo 13, apartado 4, del Convenio, en ese último Estado miembro.*

*48 Habida cuenta de estos datos, una normativa como la controvertida en el litigio principal es adecuada para garantizar la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros interesados. Efectivamente, el gravamen de liquidación final en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad tiene por objeto gravar con el impuesto sobre los beneficios del Estado miembro de origen las plusvalías no realizadas, generadas en el marco de la competencia de ese Estado miembro en materia tributaria antes del traslado de dicha sede. De este modo, las plusvalías latentes correspondientes a un bien económico resultan gravadas en el Estado miembro en el que se generaron. Las plusvalías realizadas con posterioridad al traslado de la sede de dicha sociedad se gravan exclusivamente en el Estado miembro de acogida en el que se generan, lo que permite evitar que resulten gravadas dos veces.*

*49 Debe desestimarse la alegación de National Grid Indus de que el gravamen controvertido en el litigio principal no puede justificarse dado que afecta a una plusvalía latente y no a una plusvalía realizada. En efecto, como destacan los diferentes Gobiernos que han formulado observaciones ante el Tribunal de Justicia, un Estado miembro está facultado para gravar el valor económico generado por una plusvalía latente en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión todavía no se haya realizado efectivamente”.*

Sentado lo anterior, el Tribunal de Justicia asume la tarea de analizar si esa restricción va más allá de lo necesario para garantizar que se alcance el objetivo perseguido por la medida, y aquí es donde encuentra serios problemas de compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea si se exige siempre y en todo caso una liquidación del gravamen en el momento de traslado del domicilio de la entidad.

Así, el Tribunal de Justicia prosigue su análisis sobre la proporcionalidad de la restricción, distinguiendo a estos efectos entre la liquidación del gravamen en el momento del traslado del domicilio y el cobro del gravamen liquidado, en estos términos:

*“52 Como destacó la Abogado General en los puntos 55 y 56 de sus conclusiones, la liquidación del gravamen en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad respeta el principio de proporcionalidad habida cuenta del objetivo de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que es el de gravar en el Estado miembro de origen las plusvalías generadas en el marco de la competencia tributaria de dicho Estado miembro. Efectivamente, resulta proporcionado que el Estado miembro de origen, con el fin de preservar el ejercicio de su competencia en materia tributaria, liquide el impuesto que se adeuda por las plusvalías latentes generadas en su territorio en el momento en el que su potestad tributaria respecto a la sociedad de que se trata se extingue –en el presente asunto, en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de ésta a otro Estado miembro–.*

*53 No obstante, la Comisión Europea, en referencia a la sentencia N, antes citada, afirma que, en relación con el principio de proporcionalidad, el Estado miembro de origen está obligado a tener en cuenta las minusvalías que se produzcan entre el momento del traslado de la sede de la sociedad y la realización de los elementos del activo de los que se trata, en el supuesto de que el régimen tributario del Estado miembro de acogida no tenga en cuenta esas minusvalías.*

*54 Debe recordarse que, en la sentencia N, antes citada, que se refería a una normativa nacional que gravaba a un particular, con motivo del traslado de su domicilio fiscal a otro Estado miembro, con un impuesto sobre las plusvalías latentes correspondientes a una participación significativa que poseía en una sociedad, el Tribunal de Justicia declaró que sólo podría considerarse proporcionado, con respecto al objetivo de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, un régimen tributario que tuviera íntegramente en cuenta las minusvalías que pudiesen realizarse con posterioridad al traslado del domicilio del contribuyente interesado, excepto si ya se hubieran tenido en cuenta tales minusvalías en el Estado miembro de acogida (sentencia N, antes citada, apartado 54).*

*55 Aun cuando el traslado, por parte de National Grid Indus, de su sede de dirección efectiva al Reino Unido haya supuesto la desaparición del riesgo cambiario por lo que respecta al crédito controvertido en el litigio principal, expresado en libras esterlinas, puede, no obstante, generarse una minusvalía correspondiente a dicho crédito una vez llevado a cabo el traslado en el supuesto de que, por ejemplo, la sociedad afectada no llegue a cobrar toda la deuda.*

*56 Ahora bien, al contrario de lo que ocurría en el asunto que dio origen a la sentencia N, antes citada, el hecho de que, en el presente asunto principal, el Estado miembro de origen no tenga en cuenta las minusvalías realizadas con posterioridad al traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad no puede considerarse desproporcionado respecto al objetivo perseguido por la normativa controvertida en el litigio principal.*

*57 Efectivamente, los activos de una sociedad están directamente afectados a actividades económicas destinadas a generar un beneficio. Por lo demás, la valoración de los activos en el balance de una sociedad influye, en parte, en la cuantía del beneficio imponible de ésta, en la medida en que las amortizaciones reducen la base imponible.*

58 Dado que en una situación como la controvertida en el asunto principal los beneficios de la sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva sólo se gravarán, con posterioridad a dicho traslado, en el Estado miembro de acogida de conformidad con el principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, corresponde también a ese último Estado miembro –habida cuenta del vínculo, antes mencionado, entre los activos de una sociedad y sus beneficios imponibles y, por consiguiente, por razones de simetría entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas– tener en cuenta, en su régimen tributario, las fluctuaciones del valor de los activos de la sociedad en cuestión producidas desde la fecha en la que el Estado miembro de origen perdió todo punto de conexión fiscal con dicha sociedad.

59 En estas circunstancias, el Estado miembro de origen no está obligado, en contra de lo que sugiere la Comisión, a tener en cuenta las eventuales diferencias negativas de cambio que se hayan producido después de que National Grid Indus trasladase su sede de dirección efectiva al Reino Unido y hasta que se produzca el cobro o la transmisión del crédito de dicha sociedad. Efectivamente, el impuesto que se adeuda por las plusvalías latentes se determina en el momento en el que se extingue la potestad tributaria del Estado miembro de origen sobre la sociedad de que se trata –en el presente asunto, en el momento del traslado de la sede de dicha sociedad–. El hecho de que el Estado miembro de origen tuviera en cuenta una diferencia positiva de cambio o bien una diferencia negativa de cambio producidas con posterioridad al traslado de la sede de dirección efectiva conllevaría el riesgo, no sólo de poner en entredicho el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sino también de provocar fenómenos de doble imposición o de doble deducción de pérdidas. Así ocurriría, en particular, si una sociedad que tiene un crédito como el controvertido en el litigio principal, expresado en libras esterlinas, trasladase su sede de un Estado miembro en el que la divisa es el euro a otro Estado miembro de la zona euro”.

Por lo tanto, en relación con el hecho de que se liquide el gravamen correspondiente al impuesto de salida en el momento de abandonar el Estado de origen, sin tener en cuenta las posteriores fluctuaciones de valor que puedan producirse, y por tanto, vinculándolo a las plusvalías tácitas existentes en el momento del traslado, es un ejercicio proporcionado del objetivo del adecuado reparto de la tributación entre los diferentes Estados conforme al principio de territorialidad, que justifica en este supuesto la restricción a la libertad de establecimiento.

Pero otras van a ser las consideraciones que realice el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de analizar la cuestión de si es proporcionado que el gravamen se cobre en el momento del traslado, sobre lo que el Tribunal razona como sigue:

“65 Según National Grid Indus y la Comisión, el cobro inmediato del gravamen en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad a otro Estado miembro es desproporcionado. El cobro de éste en el momento de la realización efectiva de las plusvalías sería una medida menos gravosa que la prevista por la normativa controvertida en el asunto principal, que no pondría en peligro el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

66 La Comisión añade que la carga administrativa que implicaría el cobro aplazado del impuesto no sería excesiva. Una simple declaración anual firmada por la sociedad en cuestión, indicando que ésta continúa en posesión de los activos transferidos, acompañada de una declaración realizada en el momento de la transmisión efectiva del activo, podría ser suficiente para permitir al Estado miembro de origen cobrar, en el momento de la realización del activo, el gravamen debido por las plusvalías latentes.

67 En cambio, los diez Gobiernos que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia señalan que el cobro inmediato de la deuda tributaria en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de la sociedad en cuestión respeta el principio de proporcionalidad. El aplazamiento del cobro hasta el momento de la realización de las plusvalías no constituye una solución alternativa equivalente y eficaz y podría comprometer

el objetivo de interés general perseguido por la normativa controvertida en el asunto principal. A este respecto, insisten en el hecho de que el cobro aplazado del impuesto implicaría necesariamente que los diferentes elementos del activo respecto de los cuales se haya apreciado la existencia de una plusvalía en el momento del traslado de la sede de dicha sociedad puedan ser objeto de seguimiento en el Estado miembro de acogida hasta el momento de su realización. Pues bien, la realización de tal seguimiento supondría una carga excesiva tanto para dicha sociedad como para la administración tributaria.

68 Al respecto, es preciso indicar que el cobro de la deuda tributaria en el momento de la realización efectiva, en el Estado miembro de acogida, del activo respecto del cual las autoridades del Estado miembro de origen han apreciado la existencia de una plusvalía –con ocasión del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad al primer Estado miembro– es apropiada para evitar los problemas de tesorería que el cobro inmediato del gravamen debido por las plusvalías latentes pudiera generar.

69 En cuanto a las cargas administrativas que podría acarrear tal cobro diferido del gravamen, debe señalarse que el traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad puede venir acompañado del traslado de un gran número de activos. El Gobierno neerlandés destaca, a estos efectos, que la situación controvertida en el litigio principal es atípica, dado que la única afectada es la plusvalía correspondiente a un crédito perteneciente a National Grid Indus.

70 De ello se deduce, como destacó la Abogado General en el punto 69 de sus conclusiones, que la situación patrimonial de una sociedad puede ser tan compleja que un seguimiento preciso, más allá de la frontera, del destino de todos los elementos del activo fijo y circulante de ésta hasta la realización de las plusvalías latentes existentes en dicho patrimonio sea casi imposible o conlleve tales esfuerzos que suponga una carga considerable, incluso excesiva, para la sociedad en cuestión.

71 Así pues, no puede excluirse que la carga administrativa que implica la declaración anual sugerida por la Comisión –que tendría por objeto necesariamente cada uno de los elementos patrimoniales respecto de los cuales se haya apreciado la existencia de una plusvalía latente en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de la sociedad de que se trate– genere por sí misma un obstáculo a la libertad de establecimiento de esta última, obstáculo que no necesariamente sería menos lesivo de esta libertad que el cobro inmediato de la deuda tributaria correspondiente a dicha plusvalía.

72 En cambio, en otras situaciones, el carácter y las dimensiones del patrimonio de la sociedad permiten garantizar fácilmente el seguimiento transfronterizo de los elementos de dicho patrimonio respecto de los cuales se ha apreciado la existencia de una plusvalía en el momento en el que la sociedad en cuestión trasladó su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro.

73 En estas circunstancias, una normativa nacional que ofreciese a la sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro la opción entre, por una parte, pagar inmediatamente el importe del gravamen, lo cual generaría una desventaja de tesorería para dicha sociedad pero la dispensaría de cargas administrativas posteriores, y, por otra, pagar con carácter diferido el importe de dicho gravamen –acompañado, en su caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable–, lo cual conllevaría necesariamente para la sociedad afectada una carga administrativa vinculada al seguimiento de los activos transferidos, constituiría una medida que, a la vez que sería adecuada para asegurar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sería menos lesiva de la libertad de establecimiento que la medida controvertida en el asunto principal. En efecto, en el supuesto de que una sociedad considerase que las cargas administrativas asociadas al cobro diferido son excesivas, podría optar por pagar inmediatamente el gravamen.

74 No obstante, procede asimismo tener en cuenta el riesgo de falta de cobro del gravamen, que aumenta en función del tiempo transcurrido. El Estado miembro en cuestión puede tomar en consideración este riesgo, en su normativa nacional aplicable al pago diferido de las deudas tributarias, mediante medidas como la constitución de una garantía bancaria".

Con lo cual, resulta evidente que el Tribunal de Justicia entiende que existen mecanismos menos lesivos de la libertad fundamental en relación con la cuestión del

cobro del impuesto de que se trata, puesto que puede establecerse un escenario no muy complejo de seguimiento de los activos en que se daban las plusvalías tácitas, sin que se obligara a los contribuyentes a satisfacer un impuesto para el que podrían no tener recursos por no haberse explicitado las plusvalías, cuando además, el propio Tribunal admite que se puede solicitar la prestación de garantías y acudir a los mecanismos de asistencia mutua para garantizar el cobro de la correspondiente cuota tributaria.

La Comisión Europea ya se había preocupado de la cuestión de los impuestos de salida unos años antes, en la medida en que entendía que suponían un freno importante a los traslados de domicilio de entidades dentro de la Unión Europea, y por ello, en el año 2006 hizo pública esta comunicación:

- COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies (COM (2006) 825 final).

Y era plenamente consciente de la relevancia que esta cuestión podía tener en relación con los sistemas fiscales de los Estados miembros, por todos los elementos concurrentes, pero cuando observó que sus recomendaciones no eran aceptadas por los Estados miembros y no tenían recorrido modificaciones normativas que se adaptaran a esos principios, y vio, por otro lado, que la cuestión ya se planteaba ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de la cuestión prejudicial en el asunto National Grid Indus BV, decidió abrir la vía de los recursos de incumplimiento contra varios Estados miembros con la intención de incrementar la presión para el establecimiento de un mecanismo más adecuado de tratar las plusvalías tácitas existentes en el momento de traslado del domicilio de una entidad a otro Estado miembro, con la idea de maximizar las posibilidades de ejercicio de la libertad de establecimiento en este aspecto.

En relación con la normativa española, la Comisión Europea solamente planteó el recurso de incumplimiento respecto a la regulación vigente en territorio de régimen común, a través del asunto C-64/11, Comisión contra España, en el que se planteaban las mismas cuestiones sustanciales que en el asunto National Grid Indus BV<sup>82</sup>.

---

<sup>82</sup> Un estudio detallado de los condicionantes que ha tenido en cuenta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tanto en la sentencia National Grid Indus BV como en el asunto Comisión contra España lo encontramos en BURLADA ECHEVESTE, J.L. "Exit taxes: un análisis a partir de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUI 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014, p. 130-151. También podemos consultar otras perspectivas sobre el impuesto de salida y las libertades fundamentales en RIBES RIBES, A. "La problemática de los "exit taxes" en la Unión Europea", **Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Prof. Dr. D. Javier Lasarte Álvarez**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 903-936, o en JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. "De "Lasteyrie" a "Comisión c. España": ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los "exit taxes" de los Estados miembros?", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 47, 2013, p. 149-184. En este último trabajo, el autor hace un repaso de la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a los impuestos de salida aplicables a personas físicas y a personas jurídicas, y concluye que no ha sido totalmente consistente en ambos supuestos, así como pone de manifiesto la necesidad de coordinar las políticas fiscales de los

En este asunto, juzgado sin conclusiones del Abogado General, y una vez conocida la sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto National Grid Indus BV, el Tribunal ratificó la incompatibilidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de una normativa de impuesto de salida como la española por exigir la liquidación y pago del impuesto en el momento del traslado del domicilio fiscal, a través de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 25 de abril de 2013 (ECLI:EU:C:2013:264).

No tiene especial relevancia propia el contenido de esta sentencia, puesto que se limita a reproducir la argumentación contenida en la del asunto National Grid Indus BV, pero pone el acento el Tribunal en que la restricción a la libertad de establecimiento desproporcionada no deriva del derecho a gravar esas plusvalías tácitas, sino de querer hacerlo en el momento del traslado del domicilio.

Lo reproduce el Tribunal en estos términos de forma muy concreta:

*“32 En cambio, el Tribunal de Justicia ha declarado ya que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual debe procederse al cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los elementos patrimoniales de una sociedad en el momento mismo en que esa sociedad traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro (sentencia National Grid Indus, antes citada, apartado 86).*

*33 En el presente asunto, procede señalar que la Comisión no niega que los Estados miembros tienen derecho a someter a gravamen las plusvalías nacidas en sus respectivos territorios y, por lo tanto, a gravar el valor económico generado por una plusvalía latente en sus respectivos territorios, aunque esa plusvalía no se haya materializado aún en ellos.*

*34 La Comisión crítica, no obstante, el gravamen inmediato de esa plusvalía latente en el momento de la salida del territorio, alegando que el objetivo perseguido por el Estado miembro de que se trata, preservar el ejercicio de su competencia en materia tributaria, puede protegerse con medidas menos perjudiciales para la libertad de establecimiento, ya que es posible exigir el pago de la deuda tributaria con posterioridad al traslado de la residencia o a la transferencia de activos, en el momento en que se habría gravado dicha plusvalía si la sociedad no hubiera procedido al traslado de su residencia o a la transferencia de activos fuera del territorio español”.*

En el apartado dedicado a las libertades fundamentales y las Normas Forales fiscales analizaremos en mayor detalle cuál ha sido la consecuencia de estas sentencias en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la manera en la que se ha adaptado nuestra regulación a estos condicionantes, y las incertidumbres que aún puedan planear sobre esta cuestión.

La Comisión Europea, por otra parte, está constantemente analizando las regulaciones de los Estados miembros en el ámbito fiscal que pueden implicar una distorsión de la aplicación de las libertades fundamentales, como luego tendremos ocasión de analizar tanto por lo que respecta a la relación de esos preceptos del

---

Estados miembros en relación con la valoración de los activos que son objeto de traslado a otro Estado.



Derecho de la Unión Europea con el Concierto Económico como con las propias Normas Forales fiscales, aunque todavía no hayan llegado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea los respectivos recursos de incumplimiento, unas veces porque se ha adaptado la normativa a los requerimientos planteados por la Comisión Europea, como luego veremos, y otras veces porque todavía están siendo objeto de análisis por parte de la Comisión.

Por ejemplo, en estos momentos, la Comisión Europea tiene abierto un procedimiento administrativo contra España por la compatibilidad con las libertades fundamentales del tratamiento de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades, teniendo presente que no se dispensa el mismo tratamiento a las entidades sin fines lucrativos establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea.

En el seno del expediente de infracción 2013/4086, la Comisión Europea ha remitido una carta de emplazamiento al Reino de España, llamando su atención sobre la regulación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo<sup>83</sup>.

Así, la Comisión entiende que:

*“En virtud de esa legislación tributaria española, las entidades nacionales sin fines lucrativos y los contribuyentes nacionales que les otorgan donaciones podrían estar beneficiándose de un trato fiscal favorable, sin embargo este trato no se extiende a las fundaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o en países del EEE, salvo sus sucursales implantadas en España, ni a las asociaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o en países del EEE asimilables a las asociaciones de utilidad pública nacionales ni a los contribuyentes que les otorgan donaciones u otras aportaciones”.*

La Comisión Europea identifica dos efectos de restricción de la libertad de movimiento de capitales prevista en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en la medida en que:

*“La citada legislación produce dos efectos:*

*1. las fundaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o en países del EEE, a excepción de sus sucursales en España, así como las asociaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o países del EEE asimilables a asociaciones nacionales de utilidad pública están sujetas a un gravamen mayor que las fundaciones y asociaciones de utilidad pública nacionales que hayan optado por el régimen fiscal especial.*

*2. Los contribuyentes que realizan aportaciones a entidades sin fines lucrativos no incluidas en la definición que figura en el artículo 2 anteriormente mencionado no tienen acceso a las ventajas fiscales previstas en el título III y concedidas a los contribuyentes que efectúan aportaciones a entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2”.*

---

<sup>83</sup> Ya antes de que la Comisión Europea se hubiera detenido a analizar esta cuestión, algunos autores habían propuesto la necesidad de plantear en base a nuevos parámetros la regulación de este régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, como por ejemplo, MARTÍNEZ BÁRBARA, G. “El régimen fiscal del mecenazgo en el País Vasco desde una perspectiva comunitaria: hacia un nuevo modelo transfronterizo”, *Fórum Fiscal de Bizkaia*, enero, 2011, p. 21-40.

Y a partir de esa constatación, la Comisión traslada a España su análisis sobre el efecto que en la mencionada libertad fundamental plantea esta normativa, en los siguientes términos:

*“Dada la ausencia de normas europeas comunes en el ámbito de la fiscalidad directa, los Estados miembros gozan de libertad para diseñar sus regímenes fiscales como lo estimen oportuno. Así pues, corresponde a cada Estado miembro determinar si desea conceder incentivos fiscales a las asociaciones sin fines lucrativos y, en caso afirmativo, establecer cuáles son los intereses generales que desea fomentar mediante dichos incentivos. No obstante, una vez que un Estado miembro decide actuar en este sentido, debe garantizar un trato fiscal no discriminatorio a las asociaciones benéficas extranjeras comparables, tal como se exige en virtud de las libertades fundamentales consagradas en el TFUE.*

*De acuerdo con la postura de la Comisión, corroborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en los asuntos C-386/04, «Stauffen», y C-318/07, «Perche», limitar la concesión de un trato fiscal favorable a las asociaciones sin fines lucrativos nacionales denegando esa misma ventaja a entidades extranjeras comparables no es compatible con las libertades fundamentales garantizadas por el TFUE.*

*En su primera sentencia de 14 de septiembre de 2006 en el asunto C-386/04, «Stauffen», el TJUE sostuvo que las entidades sin fines lucrativos no residentes no debían recibir un trato distinto a efectos fiscales simplemente por residir en otro Estado miembro. El asunto hacía referencia a los rendimientos procedentes del arrendamiento de un inmueble propiedad de una entidad sin fines lucrativos no residente, pero las conclusiones del Tribunal se hacen extensivas a otros tipos de rentas pasivas como las rentas procedentes de instrumentos financieros en forma de dividendos o intereses.*

*La Comisión considera que la normativa española no se ajusta a la legislación de la UE, puesto que:*

- en primer lugar, las entidades nacionales sin fines lucrativos pueden beneficiarse de un trato fiscal favorable, mientras que las fundaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o en países del EEE, excepto sus sucursales en España, y las asociaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o en países del EEE asimilables a las asociaciones nacionales de utilidad pública no pueden disfrutar del mismo tratamiento fiscal favorable, y*

- en segundo lugar, los contribuyentes solo disfrutaban de ventajas fiscales cuando efectúan donaciones a entidades sin fines lucrativos nacionales y sucursales situadas en España de fundaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o en países del EEE.*

*Limitar el trato fiscal preferente a las entidades nacionales y a las sucursales en España de fundaciones situadas en otro Estado miembro de la UE o en países del EEE y a los contribuyentes que les otorgan donaciones no es compatible con las libertades fundamentales garantizadas por el TFUE y sustentadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en los asuntos C-386/04, «Stauffen» y C-318/07, «Perche»).".*

Hasta la fecha no se tiene constancia de que la Comisión Europea haya adoptado la decisión de presentar un recurso de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pese a que el Reino de España ha contestado a la carta de emplazamiento entendiendo que no se produce la mencionada incompatibilidad con el Tratado, si bien no ha precisado las razones que le llevan a esa conclusión, aunque parece desprenderse de la contestación que las fundamenta en la diferente situación en que se encuentran los contribuyentes residentes y los no residentes respecto a la fiscalidad, y en las dificultades administrativas que se derivarían de dispensar un trato similar a las entidades de otros Estados miembros de la Unión Europea, que no se encuentran establecidas en España, porque a quienes sí lo están sí se les reconoce el mismo tratamiento fiscal.

Es una cuestión pendiente, por tanto, en la que no se han desarrollado mucho los argumentos por ninguna de las dos partes, lo que suele acontecer habitualmente ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero si nos atenemos a los precedentes que hemos venido comentando, parece difícil defender que no exista una restricción a la libertad fundamental. Cuestión diferente es que esa restricción pueda encontrarse fundamentada en alguna de las previsiones del Tratado, porque aquí nos encontramos con una restricción discriminatoria y directa, ya que parece que puede ser complicado defender que no se encuentren en una situación comparable las entidades extranjeras, residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, que cumplan los mismos requisitos establecidos en la normativa española para las entidades residentes, de una manera similar al razonamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ámbito de la exención de los premios de determinadas loterías, que hemos comentado.

Sin perjuicio de que en los apartados específicos que dedicaremos a las libertades fundamentales y el Concierto Económico y a las libertades fundamentales y las Normas Fiscales forales haremos referencia a otros procedimientos recientes que ha llevado adelante la Comisión Europea contra España por cuestiones fiscales que consideraba que no respetaban el contenido de las libertades fundamentales, podemos poner de manifiesto un elemento que ha podido quedar claro a lo largo de la exposición, cual es la falta de labor armonizadora positiva o de propuestas de regulación por parte de la Comisión en este ámbito.

Además de la comunicación de la Comisión sobre el impuesto de salida que hemos mencionado, podemos hacer referencia también a otra comunicación, publicada cinco años antes que la del impuesto de salida, y que tenía por objeto una materia tan específica como las prestaciones de los planes de pensiones transfronterizos de los sistemas de empleo.

Efectivamente, la Comisión Europea también publicó en este ámbito la siguiente comunicación:

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo (COM (2001) 214 final).

Pero más allá de ambos instrumentos de *soft law*, no podemos encontrar mucha más actividad positiva por parte de la Comisión en relación con el respeto a las libertades fundamentales en el ámbito de la imposición, excepto en lo que se refiere a iniciar expedientes de infracción para plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

recursos de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Otros ámbitos económicos, sin embargo, sí han visto un importante desarrollo del Derecho derivado en el ámbito de las libertades fundamentales, como los que hemos mencionado al tratar de la libertad de circulación de trabajadores o de la libertad de movimiento de capitales, pero siempre en relación con la regulación sustantiva de esas áreas, y no con sus repercusiones fiscales.

Quizás el instrumento de Derecho derivado de mayor importancia en el ámbito sustantivo de las libertades fundamentales que se ha aprobado ha sido la DIRECTIVA 2006/123/CE, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, conocida como Directiva de Servicios, o Directiva Bolkenstein, en alusión al Comisario responsable de mercado interior en el momento de su elaboración y aprobación, pero este tipo de iniciativas no han tenido una repercusión directa hasta la fecha en el ámbito de la fiscalidad, probablemente, entre otras razones, por la necesidad de alcanzar la unanimidad del Consejo para poder aprobar disposiciones de Derecho derivado para aproximar las legislaciones fiscales de los Estados miembros.

#### iv) La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Este hecho que acabamos de poner de manifiesto de la ausencia de actividad normativa por parte de la Comisión y del Consejo para aprobar disposiciones de Derecho derivado en el ámbito fiscal en relación con el respeto a las libertades fundamentales, ha provocado que el peso del desarrollo del Derecho de la Unión Europea en este ámbito haya correspondido al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tanto mediante la contestación a las cuestiones prejudiciales remitidas por los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros como al resolver los recursos de incumplimiento planteados por la Comisión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Simplemente el recorrido que hemos hecho por los diferentes elementos de las libertades fundamentales, tanto en sí mismas consideradas, como en su repercusión sobre la fiscalidad, nos ha revelado la trascendencia que la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tenido para dibujar los contornos normativos de estos preceptos.

Hemos repasado las más importantes aportaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para delimitar el contenido de cada una de las libertades fundamentales, de las causas de justificación de las restricciones a las mismas y del juicio de

proporcionalidad exigido por el Tratado, pero quizás sería bueno detenernos, un momento, para concluir este apartado, sobre aquellos elementos que son más específicos del ámbito tributario como posibles justificaciones que pueden fundamentar las restricciones a las libertades fundamentales.

En este sentido, y dada la especificidad del ámbito fiscal, son diversas las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad fundamental y que solamente resultan de aplicación a las medidas fiscales, como hemos podido analizar en los casos concretos que hemos ido analizando.

De hecho, la primera de las razones que han alegado muchos Estados miembros cuando han visto cuestionadas sus disposiciones fiscales ha sido la necesidad de evitar una reducción de sus ingresos fiscales. Pero ya hemos visto en muchos de los pronunciamientos que hemos analizado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha estimado siempre, de forma consistente en el ámbito fiscal, que una mera reducción de los ingresos fiscales de un Estado miembro no puede ser considerada como una imperiosa razón de interés general que justifique una restricción a una libertad fundamental.

No obstante, lo que se ha establecido de forma tan taxativa en el ámbito fiscal, no ha sido, sin embargo, analizado desde la misma perspectiva en el ámbito de la Seguridad Social. De hecho, respecto a cuestiones relativas a cotizaciones y prestaciones de la Seguridad Social, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sí ha estimado que el riesgo de provocar un desequilibrio relevante en el presupuesto de la Seguridad Social sí podía tener la consideración de una imperiosa razón de interés general.

Así, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 2003, dictada en el asunto C-322/01, *DocMorris BV* (ECLI:EU:C:2003:664), el Tribunal llegaba a la siguiente conclusión:

*“122 A este respecto, aunque los objetivos de carácter meramente económico no pueden justificar un obstáculo al principio fundamental de la libre circulación de mercancías, no se puede excluir que un riesgo de perjuicio grave para el equilibrio financiero del sistema de seguridad social pueda constituir una razón imperiosa de interés general que justifique un obstáculo de dicha naturaleza (véanse las sentencias, antes citadas, *Kohll*, apartado 41; *Vanbraekel y otros*, apartado 47; *Smits y Peerbooms*, apartado 72, y de 13 de mayo de 2003, *Müller-Fauré y Van Riet*, C-385/99, Rec. p. I-0000, apartados 72 y 73). Por otra parte, un mercado nacional de medicamentos sujetos a prescripción médica puede caracterizarse por factores no comerciales de modo que deba mantenerse una normativa nacional que fije los precios a los que deben venderse determinados medicamentos, en la medida en que forma parte integrante del sistema de salud nacional.*

*123 No obstante, ni la Apothekerverband ni los Estados miembros que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia han alegado argumentos que fundamenten el carácter necesario de la APO. Por tanto, a falta de tales argumentos, no puede llegarse a la conclusión de que, respecto a los medicamentos sujetos a prescripción médica, la prohibición de la venta de medicamentos por correspondencia en Alemania pueda estar*

*justificada por motivos de equilibrio financiero del sistema de seguridad social o de integridad del sistema nacional de salud”.*

En consecuencia, y aunque en el caso de autos no tuvo virtualidad esa justificación porque no se había realizado una aportación de evidencia suficiente como para poner de manifiesto el desequilibrio relevante en el presupuesto de la Seguridad Social, lo cierto es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha admitido una justificación puramente económica, de desequilibrio entre los ingresos y los gastos del sistema, para que en determinadas circunstancias pueda propiciar una restricción a las libertades fundamentales que pueda considerarse justificada, cosa que se había excluido de raíz y en todo caso en el ámbito tributario.

En este sentido, no deja de sorprender el razonamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea porque, a fin de cuentas, el equilibrio de las cuentas del sistema de seguridad social no deja de ser un componente del presupuesto público, que se establece como un subsistema con sus ingresos y con sus gastos específicos, pero que no plantea diferencias sustantivas respecto al presupuesto general, en el que un adecuado equilibrio entre los ingresos y los gastos también es preciso por razones de interés general, e indudablemente una reducción de los ingresos tributarios puede provocar un desequilibrio relevante de ese presupuesto.

En cualquier caso, y aunque podamos no encontrar coherente el planteamiento realizado en el ámbito de la seguridad social con el que se ha fijado como doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ámbito tributario, lo cierto es que la jurisprudencia es muy clara al no admitir la reducción de ingresos tributarios como una causa de justificación para las restricciones a las libertades fundamentales.

La coherencia del sistema fiscal sí ha sido, sin embargo, considerada en determinadas ocasiones como una imperiosa razón de interés general que justifique ese tipo de restricciones. Esta justificación fue enunciada por vez primera por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia del asunto Bachmann (C204/90), sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1992 (ECLI:EU:C:1992:35), en la que se planteaba la deducibilidad de las primas de un seguro de enfermedad contratado en otro Estado miembro.

En aquella ocasión, el Tribunal de Justicia razonaba como sigue:

*“21 En cuanto a la necesidad de mantener la coherencia del régimen tributario, este Tribunal ha considerado en la sentencia dictada en esta misma fecha en el asunto Comisión/Bélgica (C-300/90) que en la normativa belga existe un vínculo entre el carácter deducible de las primas y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de contratos de seguros de vejez y fallecimiento. En efecto, según el citado artículo 32 bis del CIR, las pensiones, rentas, los capitales o los valores de rescate de los contratos de*

*seguro de vida están exentos del impuesto cuando no se haya obtenido la deducción de las primas establecida en el artículo 54.*

*22 De ello se sigue que en dicho régimen tributario, la pérdida de ingresos derivada de la deducción de las primas de seguro de vida, concepto que comprende los seguros de vejez y fallecimiento, de los rendimientos totales imponibles se compensa con la imposición de las pensiones, rentas, o capitales debidos por los aseguradores. Cuando no se haya obtenido la deducción de dichas primas, estas cantidades están exentas del impuesto.*

*23 La coherencia de tal régimen tributario, cuya concepción corresponde a cada Estado miembro, requiere, por consiguiente, que en el caso de que dicho Estado esté obligado a aceptar la deducción de las primas de seguro de vida pagadas en otro Estado miembro, pueda percibir el impuesto sobre las cantidades debidas por los aseguradores".*

Como después del análisis realizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no encontró posibilidades de garantizar el cobro de los impuestos correspondientes a esas primas que han sido objeto de deducción en otro Estado miembro, acabó concluyendo lo que sigue:

*"27 De ello se sigue que en el estado actual del Derecho comunitario la coherencia del régimen tributario considerado no puede garantizarse con medidas menos restrictivas que las consideradas en el litigio principal, y que cualquier otra medida que permita garantizar la percepción por el Estado de que se trata del impuesto establecido en la normativa belga sobre las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de sus contratos daría lugar a consecuencias similares a las que lleva consigo el carácter no deducible de las primas".*

Aunque la potencialidad de la coherencia del sistema fiscal como causa de legitimación de las restricciones a las libertades fundamentales que se garantizan por el Tratado podía parecer una importante baza para los Estados miembros atendiendo al análisis de la sentencia Bachmann, ya hemos tenido ocasión de comprobar que posteriormente el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea limitó la aplicabilidad de esta causa de justificación al realizar un análisis muy estricto de su concurrencia, como hemos podido ver por ejemplo en la sentencia Marks & Spencer.

No obstante, no ha sido un principio completamente desterrado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su análisis de los sistemas tributarios, ya que, por ejemplo, en el asunto C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, el Tribunal dictó la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 23 de octubre de 2008 (ECLI:EU:C:2008:588), en la que apreció que concurría como causa de justificación de una restricción a la libertad de establecimiento la coherencia del sistema fiscal.

En este asunto se analizaba la regulación alemana en virtud de la que las pérdidas incurridas por un establecimiento permanente de una empresa alemana situada en Austria tenían que tomarse en consideración en los ejercicios siguientes a los efectos de computar las ganancias de ese establecimiento permanente a las que podía resultar de aplicación la exención del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta de que esas pérdidas habían tenido el carácter de deducibles del Impuesto sobre Sociedades del

ejercicio de generación, regulación que no resultaba de aplicación en el caso de que el supuesto fuera puramente interno dentro de Alemania.

En este caso, el Tribunal de Justicia razonaba de esta manera:

*“42 Sobre esa cuestión es preciso señalar que la reintegración de las pérdidas prevista por el régimen fiscal alemán controvertido en el asunto principal no puede disociarse del cómputo anterior de éstas. Esa reintegración, en el caso de una sociedad que posee un establecimiento permanente situado en otro Estado, respecto al que el Estado de residencia de dicha sociedad no dispone de potestad alguna de imposición, refleja en efecto una lógica simétrica, como señala el tribunal remitente. Existía por tanto un vínculo directo, personal y material, entre los dos elementos del régimen fiscal controvertido en el asunto principal, pues dicha reintegración constituía el complemento lógico de la deducción previamente concedida.*

*43 Es preciso concluir que la restricción que deriva de la reintegración así prevista está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal alemán.*

*44 En este aspecto procede añadir que esa restricción es apropiada para alcanzar tal objetivo en cuanto opera de forma totalmente simétrica, ya que sólo las pérdidas deducidas pueden ser objeto de reintegración.*

*45 Por otra parte esa restricción es plenamente proporcionada al objetivo perseguido, puesto que las pérdidas computadas de nuevo sólo lo son por el importe de los beneficios obtenidos”.*

Este tratamiento avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en función de la coherencia del sistema fiscal es el que es aplicable, por otro lado, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco conforme a la regulación prevista en el artículo 35 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, que también establece esta correlación entre las pérdidas de establecimientos permanentes radicados en el extranjero que han sido deducidas por la entidad y la posterior limitación de la exención a las ganancias derivadas de ese establecimiento permanente en ejercicios posteriores, pero ya vemos, en cualquier caso, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea exige un análisis muy riguroso del requisito de la coherencia del sistema fiscal para apreciar su concurrencia.

La lucha contra el fraude fiscal o contra la evasión de impuestos e incluso el adecuado reparto de la carga tributaria entre diferentes Estados miembros sí ha tenido una virtualidad mayor como causa de justificación de una restricción al ejercicio de una libertad fundamental, como hemos podido ver en los ejemplos que hemos venido explicando, y singularmente, en las sentencias Cadbury Schweppes o Marks & Spencer.

Recordemos que en el caso de esta última sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea planteó que la existencia acumulada de tres razones justificaba la restricción a la libertad fundamental en cuestión, aludiendo a la necesidad de tratar simétricamente pérdidas y ganancias a efectos del Impuesto sobre Sociedades para garantizar un adecuado reparto de la carga tributaria entre los diferentes Estados miembros, la posibilidad de doble cómputo de las mismas pérdidas en dos Estados, que



podría llevar a una desimposición, y el hecho de que si las pérdidas no eran tenidas en cuenta en el Estado de residencia de la filial podría darse un riesgo de deslocalización de bases imponibles.

Ahora bien, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como hemos comentado, no distinguía cuál de los tres criterios tenía más peso a estos efectos, o si era imprescindible la concurrencia de los tres para que la causa de justificación prosperase, o incluso si solamente uno de ellos podía justificar la restricción a una libertad fundamental.

Posteriormente, no obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha entendido que no es necesaria la concurrencia de los tres factores para entender justificada una restricción a una libertad fundamental por esta causa, bastando con la concurrencia de dos de ellos, como sucede, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 18 de julio de 2007, dictada en el asunto C231/05, Oy AA (ECLI:EU:C:2007:439), o en la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 15 de mayo de 2008, dictada en el asunto C-414/06, Lidl Belgium (ECLI:EU:C:2008:278), ya que en ambos supuestos fue suficiente con que concurriera la necesidad de tratar de forma sistemática ingresos y gastos a los efectos de conseguir una adecuada distribución de la potestad de recaudación entre distintos Estados miembros y otro de los motivos establecidos en la sentencia Marks & Spencer, el relativo a la posibilidad de que se pusieran en práctica estrategias de deslocalización de bases imponibles en el primer caso, o el riesgo de doble cómputo de pérdidas en el segundo.

Un último elemento que se ha tenido en consideración como causa de justificación para una restricción al ejercicio de una libertad fundamental es el que gravita sobre el diferente tratamiento que se dispensa en los ordenamientos tributarios a los residentes y a los no residentes, en la medida en que a los primeros se les grava por su renta mundial y a los segundos solamente de una manera limitada conforme a su renta de fuente del Estado en cuestión.

Aunque este asunto también fue analizado en la sentencia Marks & Spencer por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en aquella ocasión, como hemos visto, no fue merecedor de acogimiento como causa de justificación, al contrario de lo que había sucedido años antes en el asunto C-250/95, Futura Participations, en el que la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 1997 (ECLI:EU:C:1997:239) admitió el principio de territorialidad y la diferente base de tributación aplicable a residentes y no residentes como una causa justificativa de un tratamiento fiscal diferente para la compensación de pérdidas en ejercicios futuros, que solamente se permite a los residentes por parte de las autoridades luxemburguesas.

En aquella ocasión, el Tribunal de Justicia razonaba como sigue:

*"19 Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario, y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. 1-225, apartados 21 y 26; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. 1-2493, apartado 16, y de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. 1-3089, apartado 36).*

*20 En el presente caso, por lo que respecta a los sujetos pasivos residentes, la Ley luxemburguesa establece que todos sus rendimientos quedan sujetos a tributación, sin que la base imponible del impuesto esté limitada a sus actividades luxemburgesas.*

*En consecuencia, aunque existan exenciones en virtud de las cuales una parte, o incluso, en determinados casos, todos sus rendimientos obtenidos fuera de Luxemburgo no esté sujeta al impuesto en dicho país, la base imponible de dichos sujetos pasivos incluye, al menos, los beneficios y las pérdidas procedentes de sus actividades luxemburgesas.*

*21 En cambio, para el cálculo de la base imponible de los sujetos pasivos no residentes, sólo se tienen en cuenta para determinar la cuota en dicho Estado los beneficios y las pérdidas procedentes de sus actividades luxemburgesas.*

*22 No puede considerarse que dicho régimen, que se atiene al principio tributario de territorialidad, implique una discriminación manifiesta o encubierta prohibida por el Tratado".*

Ahora bien, ya vemos que en cada supuesto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pone el acento en un aspecto diferente de las distintas causas de justificación, y en un momento, puede dar más importancia a unos elementos, mientras que en otros supuestos da preponderancia a otros aspectos de la controversia, lo que no nos permite tener la seguridad de que en otro supuesto en el que se den algunas de las circunstancias que concurren en otro ya juzgado, el Tribunal de Justicia vaya a dar la misma respuesta, en la medida en que las circunstancias que puedan diferir con el otro caso, puedan merecer especial consideración por parte del Tribunal.

No obstante, este problema es el que se plantea cuando la definición de los principios que resultan de aplicación en un determinado ámbito se realiza por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante soluciones concretas a casos particulares, puesto que, además, no está en sus funciones ni sustituir al legislador de la Unión Europea ni suplantarse tampoco la potestad conveniente de los Estados a la hora de aprobar los instrumentos de Derecho originario, puesto que su papel se limita a interpretar lo que está escrito en los Tratados y en el Derecho derivado, y en ausencia de este último, es claro que los Tratados recogen muchas reglas solamente en formulaciones genéricas, que dejan un gran margen de apreciación al intérprete.

### ***C) Las libertades fundamentales y el régimen de Concierto Económico.***

La labor de la Comisión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el control de las disposiciones tributarias de los Estados miembros y su compatibilidad con las normas sobre libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión

Europea ha tenido una repercusión directa sobre el régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ya hemos podido intuir a partir de las decisiones judiciales de las que nos hemos hecho eco en los apartados anteriores que muchas de ellas van a tener repercusión sobre la normativa foral de los Territorios Históricos, en la medida en que ha declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que determinadas disposiciones, comunes a muchos ordenamientos tributarios de varios Estados miembros, no eran respetuosas con el Derecho originario por vulnerar las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por lo tanto, debían modificarse, bien porque el análisis hubiera sido realizado respecto a normativas próximas, respecto a la propia normativa foral o respecto a las de otros Estados con las que guardara identidad de razón la normativa vigente en los Territorios Históricos.

Pero también hemos de plantearnos que el propio Concierto Económico puede implicar restricciones a las libertades fundamentales, no el Concierto Económico en sí mismo, sino la distribución de competencias entre los diferentes poderes normativos del Estado español que resulta del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, o del de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, sobre todo, en la medida en que pueda implicar un tratamiento diferente entre los contribuyentes residentes y los no residentes.

Cuando hablamos de la evolución del Concierto Económico desde la recuperación de la democracia, dejamos claro que el Concierto Económico de 1981 establecía que la regulación de los tributos en los que los contribuyentes fueran no residentes en territorio español era una competencia exclusiva del Estado, lo que obviamente iba a dar lugar a que, en la medida en que la normativa foral aplicable a los residentes se diferenciara de la normativa de territorio común, se iba a dar un tratamiento diferenciado a los residentes y a los no residentes, y como ya hemos visto al analizar la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta cuestión, una diferenciación de trato entre ambos tipos de contribuyentes no siempre está justificada, y de hecho, no lo va a estar cuando se base en cuestiones diferentes a la propia coherencia del sistema fiscal.

Por lo tanto, podemos hablar de dos planos de análisis en la relación entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el Derecho de la Unión Europea en este ámbito: por un lado, el que se refiere a la propia articulación del reparto de competencias entre las distintas Administraciones en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico, que es mucho más relevante porque depende de los propios términos de la concertación y porque puede poner en cuestión la manera en la que se ha articulado

ese reparto de competencias dentro del Estado español; que analizaremos en este apartado.

Y otro plano relativo a las propias Normas Forales fiscales aprobadas por cada Territorio Histórico dentro del ámbito competencial que le reconoce el Concierto Económico, y que pueden implicar una restricción a una libertad fundamental, en las mismas condiciones que puede suponerlo la regulación vigente en territorio de régimen común o en la de cualquiera de los otros Estados miembros de la Unión Europea, de lo que nos ocuparemos en el siguiente apartado.

Todos los problemas que se han planteado en relación con el régimen del Concierto Económico en sí mismo considerado han tenido que ver con la aplicabilidad limitada (o nula) de la normativa foral a los contribuyentes no residentes<sup>84</sup>, y por tanto, nuestro análisis solamente se puede referir a si en ese supuesto concurre alguna causa de justificación de las previstas expresamente en el Tratado por tratarse de una restricción discriminatoria o directa, pero no a la concurrencia de imperiosas razones de interés general, en la medida en que este abanico de justificaciones solamente resulta aplicable a los supuestos de restricciones no discriminatorias o indirectas.

Hay que decir, además, que los problemas de incompatibilidad del reparto de competencias establecido en el Concierto Económico con las libertades fundamentales se puso de manifiesto en un momento muy temprano, a principios de la década de los años noventa del siglo XX, en un momento en el que todas las competencias sobre la tributación de los no residentes, con alguna pequeña excepción, correspondían a la Administración del Estado, y por tanto, cuando los Territorios Históricos ejercían su autonomía normativa respecto a los contribuyentes residentes, esa regulación nunca iba a resultar aplicable a los no residentes que se encontraran en una situación equiparable con los residentes.

En realidad, estas restricciones a las libertades fundamentales no derivan del régimen de Concierto Económico en sí mismo, sino de la distribución de competencias que se pacta en el mismo, y en la medida en que la Administración del Estado quiera retener competencias en perjuicio de los Territorios Históricos, van a plantearse muchos más problemas de esta índole.

---

<sup>84</sup> RUIZ presentó un trabajo muy interesante que resumía el estado de la cuestión relativa al tratamiento de los no residentes dentro del ordenamiento español y los problemas planteados en relación con las libertades fundamentales en RUIZ ALMENDRAL, V. "Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 307, 2008, p. 3-68. En el mismo, ya ponía de manifiesto algunos de los problemas que se plantearían formalmente con posterioridad y defendía la necesidad de proceder a un desarrollo normativo de la regulación de la tributación de estos contribuyentes, más allá de las eventuales modificaciones a realizar como consecuencia de los pronunciamientos concretos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

### i) El tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sociedades.

Comenzamos, pues, analizando el primer supuesto en el que se planteó el problema de la compatibilidad del reparto de competencias establecido en el Concierto Económico con la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En esta primera ocasión, se trató de un procedimiento administrativo abierto por la Comisión Europea para analizar si unas determinadas Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco podían implicar una restricción a la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como ya hemos comentado en el apartado dedicado a repasar la conflictividad judicial en torno a las Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos.

La actuación de la Comisión Europea tiene su origen a raíz del ejercicio por parte de las Instituciones forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de sus competencias en materia tributaria, tanto en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como, fundamentalmente, al Impuesto sobre Sociedades.

Debido a la grave situación de crisis económica padecida por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a mediados de los años ochenta del pasado siglo, las autoridades competentes del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco establecieron un plan de actuación para impulsar una revitalización de la actividad económica, tratando con ello de utilizar la política económica para reducir el fuerte impacto negativo que la crisis desatada en torno a 1983 y 1984 había provocado en la Comunidad Autónoma del País Vasco en general y, en algunas zonas de la misma, como la margen izquierda de la ría del Nervión en el Territorio Histórico de Bizkaia en particular, tanto en su vertiente de reducción de la actividad económica como en la correspondiente a las elevadas tasas de desempleo alcanzadas.

Obviamente, la política fiscal fue uno de los instrumentos utilizados por las Instituciones competentes para ello, esto es, las Juntas Generales y las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos vascos, dentro de esa política de reactivación e impulso de la actividad económica y productiva en los términos expuestos.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco entonces vigente, todavía en su redacción original de 1981, otorgaba a las Instituciones forales

competencia para regular incentivos fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las personas que realicen actividades empresariales o profesionales y competencia exclusiva para regular el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los sujetos pasivos que operasen exclusivamente en territorio vasco. De ambas competencias, como ya hemos expuesto al desarrollar las características fundamentales del régimen de Concierto Económico, se excluía lo relativo a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos no residentes en territorio español.

Teniendo presentes estas premisas, las Instituciones Forales aprobaron en 1988 sendas Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión, en concreto, a través de la Norma Foral 28/1988, de 18 de julio, en el Territorio Histórico de Araba/Álava, de la Norma Foral 8/1988, de 5 de julio, en el Territorio Histórico de Bizkaia, y de la Norma Foral 6/1988, de 14 de julio, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, todas ellas con un contenido muy similar.

Estas Normas Forales reconocieron a los sujetos pasivos a los que resultase de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, singularmente, del Impuesto sobre Sociedades, una serie de incentivos fiscales consistentes en deducciones de la cuota en concepto de inversiones en activos fijos materiales nuevos productivos y en concepto de contratación de personal, así como otros beneficios fiscales como la libertad de amortización de los bienes en los que consistan las nuevas inversiones.

Tras la modificación del Concierto Económico producida por medio de la Ley 27/1990, de 28 de diciembre, el ámbito de aplicación de las Normas Forales mencionadas se había ampliado, en la misma medida en que es objeto de ampliación la capacidad normativa en el Impuesto sobre Sociedades de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por lo que, aún sin proceder a una modificación del citado régimen de incentivos fiscales, su ámbito de aplicación varió como consecuencia de la nueva redacción del Concierto Económico.

En este sentido, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se produjo ningún cambio en cuanto a su aplicación, que, como hasta entonces, abarcaba a las personas físicas con residencia habitual en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que realicen actividades empresariales o profesionales, pero por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, sí se produjo una ampliación, ya que dejaba de ser requisito de aplicación de la normativa foral en este Impuesto el que la entidad en cuestión operase exclusivamente en territorio vasco.

Con la modificación del Concierto Económico de 1990 la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco resultaba de aplicación a las siguientes entidades:

1º) A las entidades con domicilio fiscal en alguno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera superado un millón ochocientos mil euros, con independencia del lugar en el que realizasen sus operaciones.

2º) A las entidades con domicilio fiscal en territorio de régimen común, con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior que hubiera superado un millón ochocientos mil euros y que operasen exclusivamente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

3º) A las entidades con domicilio fiscal en alguno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera superado un millón ochocientos mil euros y que realizasen operaciones tanto en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco como en territorio de régimen común, siempre que el volumen de operaciones realizado en este último territorio no fuera igual o superior al setenta y cinco por ciento del total del volumen de operaciones de la entidad.

Fuera de estos supuestos no resultaba de aplicación la normativa foral de los Territorios Históricos vascos en materia del Impuesto sobre Sociedades, y singularmente, no resultaba de aplicación a los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, aun cuando éstos se encuentren en alguno de los tres casos mencionados.

La Comisión Europea, en el ejercicio de sus competencias de vigilancia del cumplimiento por parte de las Instituciones competentes de los Estados miembros de los principios, normas y mandatos incorporados en el Derecho de la Unión Europea, singularmente en los Tratados, pero también en el Derecho derivado, como hemos visto, realizó un análisis detallado de la normativa foral mencionada.

Después de un largo proceso de investigación, iniciado por una carta de fecha 11 de octubre de 1988, solicitando información a las autoridades españolas sobre el régimen de incentivos fiscales a la inversión establecido por las Normas Forales vascas mencionadas, así como por la Comunidad Foral de Navarra, culminó su análisis con la Decisión 93/337/CEE, de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, por la que se declaraba que las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidas por las Normas Forales

vascas eran, en lo que respecta a las medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incompatibles con el mercado interior de conformidad con el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 49 del Tratado.

Es decir, la Comisión estaba considerando bajo dos perspectivas diferentes, la de las ayudas estatales (artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y la de la libertad de establecimiento (artículo 49), el régimen establecido por las Normas Forales vascas, aunque la base principal de su análisis radicaba en la restricción a la libertad de establecimiento.

Analizando la parte expositiva de la Decisión se puede concluir que la Comisión Europea, haciendo suya una doctrina reiterada por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considera que las medidas fiscales mencionadas son incompatibles con el mercado común en la medida en que imposibilitan el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de las personas y entidades residentes en Estados miembros de la Unión Europea diferentes de España, aun cuando éstos operen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Es decir, el argumento por el que se declaran contrarias al ordenamiento comunitario las Normas Forales expuestas no es su contenido, sino su ámbito de aplicación, ya que lo que se considera lesivo para el ordenamiento de la Unión no son las concretas disposiciones incorporadas al ordenamiento foral por las Normas Forales referidas, sino que esas medidas no sean de aplicación a los no residentes que actúen en el Estado español por medio de establecimiento permanente.

Al final, lo que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la libertad de establecimiento tratan de garantizar es la identidad de trato a los ciudadanos residentes en un Estado miembro y a los no residentes en el mismo que, siendo residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realicen operaciones en ese primer Estado por medio de un establecimiento permanente, porque van a estar en una situación equiparable a los efectos del análisis que debe realizarse en cuanto a la conformidad con el Derecho de la Unión Europea.

Esto es, cualquier entidad residente en el Estado español que se encontrase en alguna de las tres circunstancias descritas con anterioridad podía gozar de las medidas fiscales controvertidas, mientras que una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea que operase en territorio español y, concretamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco por medio de un establecimiento



permanente, no podía gozar de esas medidas, aun cuando cumpliera los requisitos establecidos en alguno de los tres supuestos mencionados.

Resumiendo, lo que la libertad de establecimiento protege en un caso como éste es que se apliquen los mismos criterios a los residentes en un Estado miembro que a los no residentes que operen en él mediante establecimiento permanente<sup>85</sup>, y que se encuentren en una situación equiparable. Y por lo tanto, las Normas Forales se consideran contrarias a la libertad de establecimiento en la medida en que no resultan de aplicación en base a los mismos criterios a las entidades residentes y a las no residentes.

Analizando en detalle la controversia, queda claro que no sería contrario a la libertad de establecimiento que un establecimiento permanente de una entidad belga, por poner un ejemplo, domiciliado en Madrid, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior supere un millón ochocientos mil euros, que realizase un cinco por ciento de sus operaciones en territorio foral, no pueda acogerse a la normativa foral, ya que una entidad residente con domicilio en Madrid y el mismo porcentaje de su volumen de operaciones en territorio foral tampoco puede acogerse a las mismas.

Pero lo que sí es contrario a la libertad de establecimiento es que un establecimiento permanente de una entidad belga, por continuar con el mismo ejemplo, domiciliado en Madrid, con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a un millón ochocientos mil euros y que realizase todas sus operaciones en el Territorio Histórico de Bizkaia, no pueda acogerse a la normativa foral, en la medida en que una entidad residente con domicilio fiscal en Madrid, que realice ese volumen de operaciones exclusivamente en el Territorio Histórico de Bizkaia sí puede acogerse a la normativa foral.

La Comisión Europea no realiza en la Decisión mencionada un análisis exhaustivo de las causas de justificación que podrían servir para considerar compatible con el ordenamiento de la Unión Europea una medida fiscal que se aplica en esas condiciones, quizás, en parte, porque para aquella fecha no se había desarrollado suficientemente la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre libertades fundamentales que hemos estado exponiendo, porque no debemos olvidar el contexto temporal en el que se produce esta decisión.

Ahora bien, lo que sí resulta absolutamente curioso es que la Comisión, habida cuenta de las peculiaridades del caso y, especialmente, del carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el País Vasco, determina que conviene prever un

---

<sup>85</sup> Un análisis actualizado del concepto de establecimiento permanente podemos encontrarlo en VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. "Sistema de Concierto Económico y establecimiento permanente. Análisis de la jurisprudencia reciente", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Onati, 2014, p. 366-394.

periodo transitorio, hasta el final del año 1993, para poner fin a las distorsiones mencionadas y ajustar de este modo el sistema de ayudas fiscales de que se trata al Derecho de la Unión Europea.

Este hecho de dar un plazo al Reino de España para que ponga fin al incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, y en particular, de la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, no tiene justificación en el esquema de efecto directo de ese precepto del Tratado, puesto que si una regulación fiscal supone un incumplimiento del Tratado y no está justificada, no lo está en ningún momento, sin que el ordenamiento de la Unión Europea le confiera a la Comisión la potestad para determinar que un Estado puede seguir incumpliendo el ordenamiento de la Unión.

En este sentido, es probable que la razón de ser de esta moratoria derive de que estamos en los albores de la actuación de la Comisión Europea en materia de normas fiscales y libertades fundamentales, por lo que no tenía asentada ninguna práctica administrativa al respecto, y de la confusión de regímenes jurídicos que se produce en esa decisión al mezclar la disciplina de las ayudas estatales con el ámbito de las libertades fundamentales, que atienden a diferentes parámetros en su configuración y en el ámbito de las competencias que confieren a la Comisión Europea.

En cualquier caso, la concesión de este periodo de moratoria para adecuar la regulación al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea indica que la Comisión Europea ya se está percatando de dónde radica el problema fundamental del respeto a la libertad de establecimiento por parte de la normativa foral, esto es, en los puntos de conexión que establecen quién es el titular de las competencias normativas respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a entidades no residentes, y por eso arbitra un plazo para que, de acuerdo con los procedimientos internos establecidos en el ordenamiento jurídico español, se proceda a corregir el problema, ya que es consciente de que su solución pasa por una modificación pactada del texto del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, como la que tuvo que llevarse a efecto finalmente en 1997 y que se completó posteriormente con la renovación del Concierto Económico acordada en 2002.

Ahora bien, pese a lo que acabamos de apuntar, la solución que implementó en primer término el legislador estatal no fue un acuerdo para la modificación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, como sugería indirectamente la Comisión Europea, sino que descartando esa vía, utilizó su poder legislativo para establecer una medida compensatoria para los ciudadanos y entidades europeas

discriminadas en el caso que nos ocupa, de tal manera que, a la postre, su tratamiento fuera equiparable al de los residentes en el Estado español.

En lugar de modificar el Concierto Económico y reconocer competencia normativa sobre los no residentes a los Territorios Históricos vascos con iguales criterios que a los residentes, la Administración del Estado decidió establecer una solución unilateral, sin disminuir el ámbito de sus competencias, que pusiera fin al peor trato que recibían los establecimientos permanentes de entidades no residentes.

Esta norma se instrumentó a través de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que tenía la siguiente redacción:

*“Disposición adicional octava. Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español.*

*Los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.*

Analizando esta disposición, por una parte, es importante dejar claro cuál es su ámbito de aplicación, y en este sentido, resulta palmario que se refiere exclusivamente a los sujetos pasivos que cumplan acumulativamente los siguientes requisitos:

- a) Que sean personas o entidades no residentes en territorio español.
- b) Que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.
- c) Que operen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o en la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de poder operar en el resto del territorio del Estado español.
- d) Que por su condición de no residentes en el Estado español deban tributar de conformidad con la normativa tributaria vigente en territorio común.
- e) Que hubieran podido acogerse a la normativa foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de la Comunidad Foral de Navarra en caso de no haber sido no residentes o en caso de no existir la atribución exclusiva de competencias sobre no residentes a la Administración del Estado en el entonces vigente Concierto Económico.

Este último requisito implica que hubieran cumplido los requisitos de domiciliación y volumen de operaciones necesarios para poder acogerse a la normativa tributaria foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de la Comunidad Foral de Navarra de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para las personas y entidades residentes en territorio español.

Por lo tanto, podemos resumir esta primera consideración respecto del ámbito subjetivo de aplicación de la disposición concluyendo que se habilita un instrumento normativo para aquellos contribuyentes residentes en la Unión Europea en un Estado distinto de España y que operasen en el País Vasco en unas condiciones tales que, de haber sido residentes, hubieran tributado conforme a la normativa foral.

Es lógico que quede de esta manera tan estrictamente delimitado su ámbito de aplicación, en la medida en que su finalidad se reduce a adecuar el sistema de Concierto Económico a las exigencias de la libertad de establecimiento contenidas en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el sentido apuntado por la Decisión de la Comisión Europea, esto es, dado que exige que a los no residentes que operen mediante establecimiento permanente se les apliquen los mismos criterios que a los ciudadanos residentes a la hora de determinar su régimen de tributación (e incluso a los no residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente pero obtengan una proporción mayoritaria y relevante de sus rendimientos en el territorio español, aunque este supuesto lo analizaremos en el siguiente apartado).

No estamos, por tanto, ante una norma que se aplique a cualquier no residente que opere en el País Vasco, sin importar la forma en la que opera en el mismo, no se aplica a una entidad belga, por poner un ejemplo, que realiza operaciones en Bilbao y en Burgos a través de un establecimiento permanente domiciliado en Burgos, cuando su volumen de operaciones en el Territorio Histórico de Bizkaia no supone más que el diez por ciento del total de sus operaciones, ya que en este caso la inaplicación de la normativa foral no responde simplemente al carácter de no residente, puesto que incluso en el supuesto en que estuviésemos ante una entidad residente en España, tampoco podría aplicar la normativa foral al no cumplir las exigencias que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece para ello.

En un segundo término, también es conveniente aclarar desde este momento que el derecho de reembolso lo concede la Administración del Estado y dentro de la normativa tributaria vigente en territorio de régimen común, como no podía ser de otra manera en la medida en que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no eran titulares de competencias normativas

respecto a no residentes, ni tampoco exaccionadoras, respecto al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en aquellos momentos.

Como una tercera consideración hay que tener presente que la disposición establece que ese derecho de reembolso se producirá en el marco de la normativa europea, lo cual debe interpretarse, teniendo en cuenta la finalidad de la disposición, en el sentido de reconocer ese derecho en la medida en que el reparto interno de competencias fiscales en el Estado español provoque una lesión de los derechos y libertades garantizadas por el Derecho de la Unión, como la tantas veces aludida libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y además dentro del estricto respeto a las normas de Derecho de la Competencia vigentes en el ordenamiento de la Unión.

En cuarto lugar, hay que tener presente que el derecho de reembolso se concreta en la diferencia efectiva padecida por el contribuyente no residente cuando satisface una deuda tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades aplicando la normativa vigente en territorio de régimen común superior a la que hubiera resultado si hubiese aplicado la normativa foral de esos Impuestos.

De esta manera, el Estado español no eliminó la causa del problema de discriminación contrario a la libertad de establecimiento, para lo que tendría que haber modificado los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino que eliminó la discriminación en sus efectos económicos, ya que, en último extremo, lo que proscribía el Derecho de la Unión es que un no residente pague más impuestos que un residente de sus mismas características.

Como última consideración general respecto a esta disposición, hay que concluir que, aun teniendo en cuenta sus prescripciones, va a haber contribuyentes europeos no residentes en España que van a seguir sometidos en su totalidad a la normativa de territorio de régimen común, en la medida en que no cumplieran los requisitos establecidos para que les fuera de aplicación la normativa foral.

Por lo tanto, después de incorporar al ordenamiento jurídico del Estado español la disposición controvertida, podemos distinguir cuatro situaciones posibles en relación con la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades de las personas o entidades que operen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, a saber:

a) Por una parte, los contribuyentes residentes en territorio español, que operen en los territorios forales, y a los que resulte de aplicación la normativa foral, bien por el emplazamiento de su domicilio fiscal o por el lugar donde realicen sus operaciones o por una combinación de ambos criterios, tal y como ya hemos expuesto. Estos contribuyentes van a poder aplicar las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión directamente, al estar sometidos a la normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

b) En segundo lugar, nos encontramos con el resto de contribuyentes residentes en territorio español pero que, por no cumplir los requisitos de domiciliación o volumen de operaciones o ambos expuestos, no están sometidos a la normativa foral del Impuesto, a los que obviamente no van a ser de aplicación las Normas Forales mencionadas.

c) Por otra parte, estarán los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que, operando en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y cumpliendo los requisitos establecidos en el Concierto Económico para que les fuera de aplicación la normativa foral en caso de ser residentes en el Estado español, podrán aplicar la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por lo tanto, en último extremo, gozarán indirectamente del régimen de incentivos fiscales establecido en las Normas Forales mencionadas.

Hay que decir respecto de este colectivo que es el que estaba discriminado con anterioridad a la aprobación de esta disposición, en la medida en que eran el colectivo tomado en consideración como término de comparación por la Comisión Europea a los efectos de ver si se vulneraba su libertad de establecimiento.

d) Y en cuarto y último lugar, estará el colectivo formado por el resto de contribuyentes no residentes, tanto de terceros Estados como residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea pero que, en este último caso, no cumplieran los requisitos establecidos en el Concierto Económico para que les fuera de aplicación la normativa foral si hubieran tenido la consideración de residentes en España, y a los que no resulta de aplicación ni directa ni indirectamente el régimen de incentivos fiscales a la inversión comentado, puesto que no pueden aplicar la normativa foral al no ser residentes ni aplican la disposición adicional mencionada.

Este último grupo de contribuyentes no estaba discriminado con anterioridad, ni su libertad de establecimiento se había menoscabado, en la medida en que no reciben un trato diferente de los contribuyentes residentes en el Estado español, ya que, como ni unos ni otros cumplen los requisitos establecidos en el Concierto Económico, no pueden

gozar de la aplicación de la normativa foral. Todos ellos quedan sometidos a la normativa vigente en territorio de régimen común sin ningún tipo de matización adicional.

De hecho, la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, solucionó los problemas planteados en relación con la libertad de establecimiento, por lo que la Comisión Europea se dio por satisfecha y consideró ejecutada y cumplida su Decisión por parte del Reino de España con la incorporación de esa medida en el ordenamiento jurídico estatal, lo que verificó por medio de una comunicación oficial remitida por la Dirección General de la Competencia a la Representación Permanente de España ante la Unión Europea.

En esta comunicación, de fecha 3 de febrero de 1995, identificada con el número D-11525, el Director General adjunto de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea trasladaba las siguientes consideraciones al Reino de España sobre la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre:

*“Analizado el texto, observo que a estas empresas les será reembolsado el excedente de los impuestos abonados, que se obtiene calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común (el resto del territorio español) y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales (las provincias vascas).*

*En estas condiciones, estimo que las autoridades españolas se han ajustado al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que, por consiguiente, el régimen fiscal vasco ya no entrañará discriminación alguna en el sentido del artículo 52 CE [artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea]”.*

Y obviamente, siguiendo el análisis de la propia Decisión de la Comisión, si se ha eliminado la discriminación desde el punto de vista de la libertad de establecimiento, también desaparece, en principio, cualquier tacha que se pudiera hacer a la normativa desde el punto de vista del respeto al artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a la disciplina de ayudas estatales, porque la misma se veía afectada en tanto que no se respetaba la libertad de establecimiento, aunque no lo diga expresamente la comunicación de la Comisión Europea, si bien en el apartado correspondiente a las ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico haremos una exposición mucho más detallada de esta cuestión por las diferentes implicaciones que en ese sentido tenía la Decisión 93/337/CEE.

Ahora bien, el paso del tiempo y la propia lógica de los acontecimientos y de la evolución de las distintas situaciones creadas llevó a que en 1997 la reforma del Concierto Económico tuviera en consideración estos problemas planteados y estableciese los mismos puntos de conexión en cuanto a normativa y a exacción respecto a los no residentes que operasen en los Territorios Históricos vascos por mediación de

establecimiento permanente que los establecidos para los contribuyentes residentes en el Estado español.

Y esta línea se profundizó en la renovación del Concierto Económico a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en la que se ha permitido también a los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, pero que obtengan la mayor parte de sus rentas en España, que ejerciten la opción por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cuando la mayoría de sus rentas las obtengan en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la opción la realizan por la aplicación de la normativa foral vigente en cada momento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que se ha completado la equiparación entre ciudadanos residentes y no residentes en cuanto a los criterios aplicables para determinar la normativa que les resulta de aplicación y las Haciendas con competencias exaccionadoras de los distintos tributos, por lo que ya no se le podían a partir de ese momento reprochar tachas de incompatibilidad con la libertad de establecimiento establecida en el ordenamiento de la Unión Europea, tal y como es entendida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por la Comisión Europea.

Esta última modificación del Concierto Económico en este punto pasará a tener relevancia cuando analicemos en el apartado siguiente las consecuencias de la sentencia Schumacker en el Estado español y la forma en la que se le dio cumplimiento a los condicionantes establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la mencionada sentencia.

Lo que resultaba evidente a partir de la modificación del Concierto Económico de 1997 es que ya no existían contribuyentes no residentes que fueran residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea a los que no resultara de aplicación la normativa por el hecho de ser no residentes, ya que se equipararon, como decimos, los criterios para determinar la sujeción a la normativa foral de unos y de otros, y en consecuencia, la disposición adicional octava que hemos transcrito dejó de tener aplicación porque ningún contribuyente cumplía los requisitos establecidos en la misma.

Esta solución es mucho más ajustada al ordenamiento de la Unión Europea y a la interrelación entre ambos ordenamientos, el europeo y el interno, que el establecimiento de una compensación como se había realizado por parte de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, porque elimina en la base el problema de restricción discriminatoria hacia los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que hubieran



ejercitado su libertad de establecimiento, aunque es cierto que, en ambos casos, los contribuyentes no residentes habían dejado de estar en peor situación, porque la compensación instrumentada por esa disposición adicional había puesto fin a ese trato discriminatorio.

Aun así, creo importante insistir en que es mejor solución la que se alcanzó en la renovación del Concierto Económico de 1997 porque precisamente pone de manifiesto que al establecer los términos de la concertación, al precisar el alcance de los derechos históricos de los territorios forales en este ámbito, se están teniendo presentes las constricciones que impone la pertenencia a la Unión Europea y la aplicación del Derecho de la Unión, ya desde el propio diseño del modelo de descentralización fiscal en que consiste el régimen de Concierto Económico.

Es cierto que ello implica una restricción de la competencia de la Administración del Estado respecto a la situación que se había establecido en el Concierto Económico de 1981, pero también lo es que la retención de la competencia sobre los contribuyentes no residentes carece de una justificación técnica en un escenario de descentralización fiscal como el derivado de la disposición adicional primera de la Constitución.

No obstante lo anterior, hay que tener presente que el Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Antonio Saggio, en las conclusiones que emitió en los asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97, que tenían por objeto una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993, de la que hablaremos también en mayor detalle al ocuparnos de las normas sobre ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico, se pronunciaba sobre la adecuación de la disposición adicional octava a la finalidad de eliminar los problemas planteados en relación con las libertades fundamentales por el ámbito de aplicación de la normativa foral en relación con los no residentes.

Así, el Abogado General razonaba como sigue:

*“17. Antes de entrar en el examen del fondo de la cuestión considero útil completar cuanto se ha señalado ya respecto a las disposiciones modificadoras adoptadas por el Gobierno español. En cumplimiento de la citada Decisión 93/337 de la Comisión, dicho Gobierno introdujo en la Ley n. 42 de 30 de diciembre de 1994 la Disposición Adicional Octava, relativa a la concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español. Con arreglo a dicha Disposición, las sociedades que operan en el Territorio Vasco, sin que puedan acogerse a las desgravaciones fiscales en él concedidas, tienen derecho al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de los Territorios Históricos. El Gobierno español considera que, merced a la adopción de dicha medida, ha quedado eliminada cualquier posible discriminación desde el ángulo del Derecho comunitario. La Comisión, por razones de coherencia con lo comunicado al Gobierno español mediante escrito de 3 de febrero de 1995, no se opone a tal conclusión.*”

18. *A este respecto, resulta de utilidad precisar que, en el balance de una empresa, existe una considerable diferencia entre exenciones previas, como las concedidas por las disposiciones forales, y reembolso posterior, reconocido por la medida modificadora adoptada por el Gobierno español. El mecanismo del solve et repete no elimina la situación discriminatoria a la que estaban sujetas las sociedades extranjeras. En cualquier caso, han de dedicarse tiempo y personal para seguir los trámites burocráticos necesarios para obtener el reembolso, con los consiguientes costes adicionales para la empresa. Considero, en consecuencia, que la Disposición Adicional Octava de la Ley n. 42/94 no fue capaz de eliminar en su totalidad la disparidad de trato entre empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco y empresas extranjeras, provocada por las Normas Forales”.*

En realidad, el Abogado General pasó por alto la modificación del Concierto Económico llevada a cabo en el año 1997, no sé si deliberadamente o porque se ajustó a los términos de la concertación establecidos en 1993, cuando se planteó el recurso contra esas Normas Forales, reforma del Concierto Económico que eliminó de raíz los problemas planteados por el régimen de Concierto Económico en relación con la libertad de establecimiento por mor de su ámbito de aplicación, pero lo que resulta evidente es que al Abogado General no le parecía una solución satisfactoria, pese a que sí la hubiera considerado así la Comisión Europea.

Ahora bien, aunque a partir de 1997 la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, mencionada, quedó vacía de contenido práctico como consecuencia de la modificación de los puntos de conexión del Concierto Económico, no acaba aquí la historia respecto a esa disposición, porque la Comunidad Autónoma de La Rioja había interpuesto un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra esa disposición por entender que lesionaba principios constitucionales, en particular, los relativos a que no se produjeran distorsiones a la competencia empresarial dentro del Estado español.

Esto no tiene una relación directa con el asunto que nos ocupa de la relación entre el Concierto Económico y el ordenamiento de la Unión Europea, pero sí resulta importante analizar el recurso de inconstitucionalidad y, sobre todo, la sentencia del Tribunal Constitucional que lo resolvió por las importantes consideraciones que se realizaron sobre el Concierto Económico y sobre la adecuación del mismo al Derecho de la Unión Europea, además de revestir una cierta relevancia también la doctrina establecida en esa sentencia en relación con las posibles restricciones a las libertades fundamentales en otros supuestos vinculadas igualmente al ámbito de aplicación de los regímenes descentralizados del poder tributario<sup>86</sup>.

Vamos a analizar, por tanto, los fundamentos jurídicos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, por la que se estima el recurso de

---

<sup>86</sup> He realizado un análisis completo de la problemática planteada en este caso y de la sentencia del Tribunal Constitucional en ALONSO ARCE, I. "Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2002, p. 9-35.

inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja frente a la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pasando a realizar un enjuiciamiento crítico de los mismos desde el punto de vista jurídico así como a la luz de la doctrina expuesta en los votos particulares formulados por cinco de los magistrados discrepantes con el fallo.

En este sentido, hemos de partir por afirmar que el acatamiento de las resoluciones de los Tribunales de Justicia, y del Tribunal Constitucional en particular, desde el máximo respeto que las decisiones jurisdiccionales deben merecernos en nuestro ordenamiento jurídico, no es óbice para que podamos y debamos realizar un enjuiciamiento crítico de las mismas, máxime en un supuesto en el que el propio Tribunal Constitucional se nos muestra en el máximo grado de división posible, seis votos a favor y seis votos en contra, dirimiendo el empate el voto de calidad del Presidente del Tribunal. La sana crítica jurídica de los pronunciamientos jurisprudenciales en sede doctrinal debe enriquecer el análisis de las normas jurídicas, con el objeto de favorecer la comprensión de los problemas jurídicos planteados, así como las soluciones más correctas de entre las que permite arbitrar el ordenamiento jurídico.

En principio, hay que decir que la Sentencia del Tribunal Constitucional repite en varios de sus fundamentos jurídicos la idea de que no está procediendo a enjuiciar el régimen de incentivos fiscales establecido en los Territorios Históricos vascos a través de las Normas Forales de 1988 mencionadas, en la medida en que son normas que no han sido directamente impugnadas en el procedimiento constitucional.

Por tanto, el Tribunal Constitucional no podía entrar en aquel entonces en el enjuiciamiento directo o indirecto de las Normas Forales dictadas por los Territorios Históricos, pero vamos a ver que, como ponen de manifiesto los dos votos particulares que se realizaron a la sentencia por cinco de los magistrados discrepantes, el Tribunal Constitucional va más allá de sus afirmaciones y entra en el análisis del sistema foral de incentivos fiscales, basando la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuestionada más en un reproche al régimen foral que en las posibles tachas de inconstitucionalidad en las que dicha disposición hubiera podido incurrir, cediendo a los argumentos dialécticos de la Comunidad Autónoma recurrente, que también desliza sus críticas contra el régimen foral apartándose de la disposición cuestionada.

De hecho, comienza su argumentación en el fundamento jurídico número 2 invirtiendo los términos del análisis y estableciendo el ámbito de aplicación de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, desde un punto de vista negativo, es decir, diciendo a

quién no se aplica la citada disposición, para proceder a enjuiciar si las exclusiones de su ámbito de aplicación están justificadas o son discriminatorias.

Aunque en principio el análisis parezca correcto, enseguida vamos a ver que se mezclan constantemente los ámbitos de aplicación de la norma recurrida y los de la normativa foral dictada por los Territorios Históricos vascos.

Así, el Tribunal establece que la disposición no es aplicable a los siguientes sujetos:

1) a los no residentes en España que operen en territorio común, los cuales quedan bajo el ámbito de aplicación de la normativa general del Estado en materia de tributación de no residentes (antes, las Leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto de sociedades, IRPF e IS; hoy en día, la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes);

2) a los residentes en el País Vasco o Navarra que operen en dichos territorios forales, los cuales quedan sometidos a su propia normativa tributaria;

3) a los residentes en territorio común que operen en el País Vasco y Navarra y que les sea de aplicación la normativa foral, siendo para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa autónoma (como ocurre, por ejemplo, con los que operan exclusivamente en el País Vasco o Navarra);

4) a los residentes en territorio común que no operen en el País Vasco o Navarra, a quienes se aplica la norma común y, en su caso, las especialidades propias de cada Comunidad Autónoma;

y 5) a los residentes en territorio común que operen en el País Vasco o Navarra, pero que no les sea de aplicación la normativa foral sino la común, por ser para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa común (como ocurre, por ejemplo, con algunos de los que operan tanto en territorio común como en territorio foral).

Con posterioridad, el Tribunal Constitucional estima que solamente es relevante a efectos de comparabilidad para establecer la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la disposición recurrida el quinto de los supuestos, en la medida en que considera suficientemente justificadas las demás exclusiones.

En este sentido hay que decir que la clasificación realizada por el Tribunal Constitucional es incompleta, o parcialmente equivocada al menos, en la medida en que no solamente los no residentes en España que operen exclusivamente en territorio común

están excluidos de su ámbito de aplicación, sino también aquellos no residentes que se encuentren en la situación de operar en ambos territorios, pero a los que por su domicilio o por su volumen de operaciones no resulte de aplicación la normativa foral sino la común, esto es, los no residentes que estarían en un caso similar al enunciado en quinto lugar por el Tribunal, y por lo tanto, el juicio de comparabilidad que plantea el Tribunal está viciado en su origen porque no tiene en consideración que también hay personas y entidades no residentes en territorio español a los que no les es de aplicación la disposición adicional recurrida y que se encuentran en el mismo caso que los residentes en territorio común que operen en territorio foral parcialmente y, por aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, no puedan aplicar la normativa foral.

Lo expuesto ya implica que las conclusiones a las que llegue el Tribunal están distorsionadas y son parciales e incompletas, en la medida en que no enfoca adecuadamente los términos de comparación, y si algo es imprescindible en nuestro ordenamiento jurídico para poder determinar que una situación es discriminatoria, eso es establecer rigurosamente el término válido de comparación.

De hecho, ya se puede adivinar desde un primer momento que el término válido de comparación para analizar la situación de los contribuyentes residentes en territorio de régimen común que, pese a operar en los territorios forales, no puedan aplicar la normativa foral no son los no residentes que puedan aplicar la disposición adicional recurrida, sino precisamente los no residentes que no pueden aplicarla por no cumplir los requisitos exigidos para aplicar la normativa foral en el supuesto de que hubieran sido residentes, son los que están en idéntica situación fáctica y, además, a ambos se les aplica la misma normativa, sin derecho a reembolso para esos no residentes, por lo que si no hay desigualdad de trato, no puede haber discriminación.

Haber elegido de manera incorrecta el término válido de comparación desacredita el propio análisis de la discriminación que realiza el Tribunal, y decayendo su premisa básica, ya podemos concluir que el análisis jurídico no va a acabar en buen puerto, sino que probablemente nos llevará al borde del dislate jurídico, en la medida en que no parte el análisis de bases sólidas y objetivamente contrastadas.

Nunca podremos comparar a una empresa domiciliada en Burgos que, vendiendo más de un millón ochocientos mil euros en el ejercicio anterior, realice el diez por ciento de sus operaciones en territorio foral, con el establecimiento permanente de una entidad no residente que, domiciliado donde sea, pero con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a un millón ochocientos mil euros, realice exclusivamente sus operaciones en territorio foral, que es el acreedor del derecho de

reembolso establecido en la disposición recurrida, sino con el no residente que estén en las mismas condiciones que la empresa domiciliada en territorio de régimen común, y que obviamente, como hemos expuesto, no va a tener ese derecho de reembolso.

Otra cosa es que el Tribunal quiera analizar si la aplicación de la normativa foral supone una discriminación para el resto de los contribuyentes sometidos a normativa común, residentes o no, para lo que obviamente no tiene competencia en este procedimiento constitucional, so pena de incurrir en un exceso de jurisdicción contrario a lo establecido en la Constitución de 1978 y en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de 1979, en la redacción entonces vigente, que es lo que a la postre ha realizado, tal y como ponen de manifiesto los votos particulares formulados por los magistrados discrepantes.

El Abogado del Estado había presentado una objeción de procedibilidad al negar a la Comunidad Autónoma recurrente legitimación para recurrir la disposición por entender que carecía de interés legítimo en el asunto. El Tribunal Constitucional rechaza esta alegación en el fundamento jurídico 3 de la Sentencia, diciendo lo siguiente:

*“Según lo expuesto, no es admisible la objeción de procedibilidad alegada por el Abogado del Estado, por cuanto no cabe duda del interés legítimo que sobre los efectos de la norma impugnada tiene la Comunidad Autónoma recurrente, pues su aplicación produce el efecto (el llamado "efecto frontera") de estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral, con lo cual se está incidiendo directa e inequívocamente en su autonomía financiera y, en consecuencia, en "su propio ámbito de autonomía" (ATC 155/1998, de 30 de junio, FJ 2)".*

En mi opinión no es tan claro este argumento del Tribunal, en la medida en que la disposición enjuiciada no tiene por qué producir un traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral per se, distinto al que pudiera producir la normativa foral tributaria de los Territorios Históricos, en la medida en que su única finalidad precisamente es proceder a eliminar una discriminación puesta de manifiesto por la Comisión Europea, en la que precisamente se achaca al ordenamiento jurídico español que dificulta la instalación en territorio foral de establecimientos permanentes de entidades no residentes porque les da un tratamiento tributario peor que el que dispensa a las entidades residentes en el mismo que pueden acogerse a la normativa foral.

Es decir, el argumento del Tribunal da la vuelta a la situación fáctica y jurídica que había provocado la intervención de las Instituciones europeas, situación que viene a salvar la disposición recurrida.

De todas formas, tampoco hay que considerar que éste sea el aspecto más importante de la sentencia, en la medida en que se queda en un aspecto puramente

formal, siendo mucho más graves las apreciaciones de fondo que se realizan a continuación.

Es curioso, por otra parte, como ponen de manifiesto los votos particulares de los magistrados discrepantes, que la sentencia incluya contradicciones argumentativas insalvables. Así, en el último párrafo del fundamento jurídico 6 incluye las siguientes palabras:

*"...hay que precisar que la norma impugnada 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 calificársela de arbitraria..."*

Teniendo en consideración esta afirmación así de categórica, cómo puede ser que el razonamiento del Tribunal le lleve a considerar inconstitucional y anular la disposición recurrida por considerarla precisamente desproporcionada, arbitraria y sin una finalidad razonable.

Seguidamente vamos a ver cuál es el hilo conductor que lleva al Tribunal a las conclusiones que le llevan a declarar la inconstitucionalidad de la norma, pero parece que no sería de esperar de un discurso que comienza con las palabras que acabamos de transcribir que acabe en una contradicción absoluta con las mismas. La interpretación de una norma, y lo mismo el análisis de una situación jurídica, no puede llegar a una contradicción de tal entidad, porque o no es cierto lo que se dice en este momento, o el discurso lógico no llega a un final satisfactorio.

Teniendo presentes todas las consideraciones que hemos hecho con anterioridad, si nos parece que se puede suscribir la afirmación que hace la sentencia en este momento, y por supuesto, ello debería haber llevado a declarar la improcedencia del recurso y la constitucionalidad de la disposición cuestionada.

El fundamento jurídico 8 de la sentencia empieza a colocar las piezas para la conclusión a la que llega la misma, y como vamos a ver, desde un primer momento, parte de unas premisas comparativas erróneas, tal y como hemos puesto ya de manifiesto. Así, aun partiendo de reconocer que puesto que el juicio de igualdad es de carácter relacional, requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso. En esto, podemos y debemos estar todos de acuerdo, pues así se ha venido

pronunciando una muy consolidada doctrina de nuestro Tribunal Constitucional en esta materia.

Ahora bien, lo que sigue ya no parece tan asumible, puesto que la sentencia precisa que:

*"...nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los no residentes — residentes en la UE— y no así a los restantes sujetos que igualmente operan en aquellos territorios, bien siendo residentes en territorio común, bien siéndolo en territorio foral. Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas. Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que "operan" económicamente en los territorios forales citados, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan en el mercado autonómico: como residentes en España o como no residentes en España siéndolo en un país miembro de la Unión Europea. En suma, estando en presencia de situaciones equiparables que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la razonabilidad y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida".*

Del párrafo transcrito podemos concluir inmediatamente que no es cierto ese término de comparación, que no todos los no residentes pueden gozar de la medida controvertida, sino sólo aquéllos que cumplan unos requisitos de domiciliación y/o de volumen de operaciones en los territorios forales, por lo que no es cierto que la diferencia de trato se dé entre dos grupos de sujetos que sólo se diferencian por su condición de residentes o no en territorio español, ya que los no residentes en territorio español que operen en los Territorios Históricos vascos en las mismas condiciones que los residentes en territorio de régimen común a los que no es de aplicación la normativa foral no van a poder aplicar lo previsto en la disposición adicional recurrida.

Los que van a poder aplicar este derecho de reembolso no solamente se diferencian del término de comparación elegido por el Tribunal en su condición de residentes o no residentes, sino que además cumplen unos requisitos de domiciliación y/o de volumen de operaciones en los territorios forales suplementarios que, si fueran cumplidos por el residente en territorio de régimen común, le permitirían aplicar la normativa foral del Impuesto correspondiente.

Como vemos, se está afirmando que hay término válido de comparación donde no lo hay, ya que parece que el Tribunal Constitucional no es consciente de que no todos los no residentes en España que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y operen de alguna manera en los Territorios Históricos vascos pueden aplicar la disposición controvertida, sino que tienen que cumplir una serie de requisitos adicionales que, de haber sido residentes, les hubieran permitido aplicar la normativa foral de los Territorios Históricos. Por ello, no podemos asumir como correcto el juicio de razonabilidad o proporcionalidad de la diferencia de trato entre dos sujetos homogéneos, en la medida



en que, como acabamos de poner de manifiesto, no se trata de sujetos homogéneos, puesto que cuando comparamos de verdad a los no residentes y a los residentes que se encuentran en las mismas circunstancias de domiciliación y/o volumen de operaciones en territorio foral vemos que no hay ninguna diferencia de trato, y donde no hay diferencia de trato no puede haber desigualdad, ni tampoco discriminación.

El Tribunal Constitucional, partiendo de la errónea premisa de desigualdad de trato a grupos homogéneos, prosigue concluyendo que:

*"...lo que no le es dable al legislador —desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho".*

Está claro que el legislador no está localizando en ninguna parte del territorio del Estado español un beneficio tributario sin una justificación plausible, sino que precisamente lo que hace es corregir una discriminación contraria al ordenamiento europeo y, quizás también, al propio ordenamiento constitucional español existente porque a los no residentes que operasen en las mismas condiciones que los residentes que podían aplicar la normativa foral no podían hacer uso de la misma, habiendo un tratamiento diferenciado, entonces sí, entre dos grupos homogéneos solamente diferenciados por su cualidad de residentes o no residentes.

El Tribunal Constitucional, intentando justificar que la diferencia de trato entre dos grupos homogéneos es irrazonable y manifiestamente desproporcionada, y por tanto, incurre en arbitrariedad y discriminación proscrita por el ordenamiento constitucional, desarrolla un fundamento jurídico 9 que, posiblemente, será una de las páginas a olvidar en el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las normas en nuestra historia constitucional, puesto que encadena un desconocimiento patente de la situación jurídica controvertida y un exceso de jurisdicción manifiesto al equiparar la disposición recurrida con la normativa tributaria foral y construir su argumentación sobre la situación de privilegio que la normativa foral supone, entrando por tanto en el análisis de un aspecto que le está vedado en este procedimiento constitucional, en la medida en que esta normativa ni ha sido impugnada ni puede impugnarse ante este órgano jurisdiccional.

Así, el Tribunal afirma:

*"Las consecuencias derivadas de la disposición impugnada son irrazonables, pues, aun cuando prima facie parece tratar de forma igual a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, debe tenerse presente que dentro de este grupo —el de los residentes en España— es necesario distinguir, a su vez, entre aquéllos a los que se les aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de residentes en dichos territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa*

*común (mayoritariamente, los residentes en territorio común). [...] la falta de acceso de los segundos a las ayudas cuestionadas se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales. Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal —lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado— mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común”.*

Tal y como hemos expuesto reiteradamente, el Tribunal Constitucional vuelve a olvidar que no todos los europeos no residentes pueden acogerse a lo dispuesto en la disposición adicional recurrida, por lo que sus conclusiones no son correctas en la medida en que esos ciudadanos no residentes que no pueden solicitar ese derecho de reembolso ofrecen sus bienes y servicios en territorio foral en las mismas condiciones que los supuestamente discriminados contribuyentes residentes en territorio de régimen común.

Además, la argumentación a estas alturas ya ha mezclado convenientemente la aplicación de la disposición recurrida y la de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, estableciendo una confusión entre ambas como si fueran medidas idénticas.

El Concierto Económico ha establecido quiénes van a ser los contribuyentes residentes que van a poder aplicar la normativa foral atendiendo a su domicilio y/o a su volumen de operaciones en los territorios forales, y además lo ha hecho exigiendo una importante vinculación entre las entidades y sus operaciones en los territorios forales, mayor aún en las entidades de un gran volumen de negocios, y lo ha hecho en desarrollo de la disposición adicional primera de la Constitución, por lo que, esa situación está amparada y protegida por el texto constitucional.

Es decir, que si esos criterios generan discriminaciones, cosa que sinceramente creemos altamente improbable, éstas se contienen en el Concierto Económico, y en las Normas Forales que lo desarrollan, y por tanto, no pueden achacarse a la disposición adicional controvertida ni ser tenidas en cuenta en ese procedimiento constitucional, so pena de incurrir en un exceso de jurisdicción, tal y como expone en un principio la sentencia y denuncian los votos particulares formulados por los magistrados discrepantes.

Pero además, no hay que perder de vista que la pretensión de la disposición recurrida no es sino eliminar una discriminación padecida por los ciudadanos no residentes, en la medida en que a ellos no se les aplican los mismos criterios para determinar su sujeción a la normativa foral, de la que estaban excluidos en todo caso. El Concierto Económico, en su versión modificada en 1997 y en la nueva versión de 2002, ha solucionado estos problemas al utilizar los mismos criterios para residentes y no residentes

con una suficiente vinculación con el territorio del Estado español, y por ello, desde entonces se convirtió en innecesaria la disposición recurrida, cosa que no hubiera ocurrido, si aceptamos la argumentación del Tribunal Constitucional, porque en tal caso, los contribuyentes europeos no residentes en el Estado español que no puedan aplicar la normativa foral también podrían aplicar la disposición adicional que declaran inconstitucional, cuando el propio Tribunal excluye esta posibilidad al afirmar que desde la modificación del Concierto Económico de 1997 ya no se planteaban los problemas a los que la disposición venía a poder remedio.

Como vemos, la argumentación del Tribunal supone una *contradictio in terminis* en la medida en que, por un lado, parece confundir el ámbito de aplicación de la disposición al extender a cualquier no residente que opere en los territorios forales, pero en otro momento defiende que la situación de discriminación de los no residentes que esta disposición vino a paliar ya no puede producirse desde 1997, pese a que haya no residentes a los que no es de aplicación la normativa foral.

Ya vemos la poca consistencia del término de comparación y la confusión que preside el análisis del Tribunal, la cual deviene en gran parte de insistir en achacar a la normativa foral un cariz de privilegio discriminatorio, porque lo que late en toda la argumentación y se explicita en algunos de sus apartados es una desconfianza frente a la legitimidad de las Normas Forales, obviando por otra parte cualquier referencia a su soporte constitucional, la disposición adicional primera de nuestra Carta Magna, con lo que el análisis adquiere un cariz más sesgado aún y, evidentemente, no puede llevarnos a consecuencias satisfactorias.

Si ya nos parece desafortunado el fundamento jurídico número 9, que acabamos de comentar, el siguiente, el número 10, nos podría llevar a la hilaridad si no fuera porque está incorporado como doctrina constitucional en una sentencia que se publica en el Boletín Oficial del Estado para la posteridad y tiene los efectos de cosa juzgada.

Si el Tribunal se ha dedicado en el fundamento jurídico número 9 a comparar grupos no homogéneos y extraer de ello las consecuencias de discriminación arbitraria e irrazonable que imputa a la disposición recurrida, en el número 10 nos da su visión de lo que debería haberse realizado para atender lo dispuesto en la Decisión de la Comisión Europea ya comentada y lograr que el sistema foral no fuera contrario al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Así, intenta, por un lado, conciliar todo lo expuesto en el fundamento anterior con la declaración inicial de que la disposición controvertida tenía una finalidad razonable, y en este sentido, ahora matiza que pese a estar dotada de una finalidad razonable desde

el punto de vista constitucional, sin embargo, concluye que el medio utilizado no es adecuado para alcanzar tal fin.

Y con ello, el Tribunal pretende cerrar el círculo de su argumentación, derivando la responsabilidad del incumplimiento del Derecho europeo hacia la normativa foral, e indicando cuál era la solución adecuada al conflicto en su opinión. Con ello veremos que el Tribunal asesta un golpe de gracia a la autonomía normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco consagrada en el Concierto Económico y amparada y respetada por la disposición adicional primera de la Constitución, y deshace de un golpe toda la doctrina jurisprudencial y constitucional que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el Tribunal Supremo y el propio Tribunal Constitucional habían ido elaborando a lo largo de los años sobre la eficacia y los efectos de la disposición adicional primera de la Constitución y del régimen de Concierto Económico.

Decimos esto porque, partiendo de una afirmación indubitable e incontrovertible, cual es que la ejecución del Derecho europeo corresponde a quien materialmente ostente la competencia según las reglas del Derecho interno de cada Estado miembro de la Unión Europea, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho de la Unión, ni puede alegarse que la competencia del Estado para las relaciones internacionales le convierte en el único habilitado para ejecutar el Derecho de la Unión Europea, llega a las siguientes conclusiones antológicas:

*"...el cumplimiento de la exigencia de la Comisión Europea implicaba que la Comunidad Autónoma afectada modificase su normativa en los términos exigidos por la Comunidad Europea, por ser esa Administración territorial la que había introducido en su normativa foral los beneficios fiscales declarados contrarios al mercado común y por ser esa Comunidad la única habilitada para suprimir o modificar tales beneficios. Basta con avanzar unos años en el tiempo para comprobar cómo han sido las propias Comunidades del País Vasco y Navarra las que han procedido a derogar..."*

Con estas afirmaciones, el Tribunal Constitucional acaba por fundir en una amalgama todos los planos del análisis que hasta el momento había ido entremezclando, no sé si hábilmente o inadvertidamente, pero llega a decir que la solución hubiera sido que las Instituciones competentes renunciaran totalmente a cualquier iniciativa normativa que se apartase lo más mínimo de la regulación vigente en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en territorio de régimen común, y que de esta manera los contribuyentes no residentes no estarían discriminados, ni tampoco los residentes en territorio común, ya que en todo el territorio del Estado se aplicarían las mismas normas.

Si esto fuera así, podemos concluir que para el Tribunal Constitucional sobran los artículos 2 (reconocimiento de la autonomía de las nacionalidades y regiones), 156 y 157 (reconocimiento de la autonomía financiera y de los recursos de las Comunidades

Autónomas) y la disposición adicional primera (amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales) de la Constitución, lo dispuesto al respecto en los diecinueve Estatutos de Autonomía y, en su práctica totalidad, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, ya que sus contenidos normativos se hubieran vaciado de contenido de un solo golpe, puesto que se reconoce competencia para dictar las mismas normas que dicte el Estado, en cumplimiento, eso sí, del Derecho europeo por los que tienen reconocida la competencia para regular el régimen tributario o algunos aspectos del mismo aplicables a los contribuyentes residentes en territorio español.

Creo que no hace falta llegar a la ironía del párrafo anterior para darnos cuenta de que lo dicho por el Tribunal Constitucional en el último fragmento transcrito de la sentencia que estamos comentando en este momento es un verdadero despropósito jurídico, que no es de recibo además, si tenemos en cuenta los esfuerzos que ha hecho el propio Tribunal para delimitar el contenido y alcance del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones y su traslación al mapa autonómico, así como del amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales y su actualización en el marco del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y del Amejoramiento del Fuero navarro.

Pero es que, además de negar la autonomía normativa que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a las Instituciones de sus Territorios Históricos y, por tanto, la atribución de competencias que del mismo resultan, lo cual pugna con el valor normativo directo de nuestra Constitución y de las normas que integran el denominado bloque de constitucionalidad, el Tribunal vuelve a equivocar el sujeto activo de la competencia conforme a nuestro Derecho interno que debe ejercitarse para ejecutar la Decisión de la Comisión Europea.

Como hemos recordado ya en varias ocasiones, la discriminación denunciada por la Unión Europea estribaba en que en el ordenamiento jurídico tributario del Estado español se dispensaba un trato diferente a los no residentes y a los residentes, aun cuando todos ellos operasen en los territorios forales y estuviesen en la misma situación.

También hemos visto que, según el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en la redacción vigente en aquel momento, la competencia exclusiva para normar sobre la tributación de los no residentes correspondía al Estado. Y recordemos que la Comisión no había dicho, porque tampoco es asunto de su incumbencia ni de su competencia además, que fueran las normas de tributación aplicables a los residentes las que eran contrarias a la libertad de establecimiento, sino las aplicables a los no residentes, por no dar el mismo trato a contribuyentes que se encontraban en situaciones idénticas.

Por lo tanto, la Administración que, sin ninguna duda, tenía la competencia correspondiente era la Administración del Estado, pues era la que establecía las normas que se aplicaban a los no residentes, que al ser distintas a las aplicadas a los residentes, eso provocaba una discriminación contraria a la libertad de establecimiento.

No se puede concluir en ningún caso que fueran las Instituciones competentes de los Territorios Históricos las que discriminaban a los no residentes, ya que no tenían competencias ni para discriminarles ni para favorecerles, no podían aplicarles su régimen tributario. La única Administración competente para ello en aquel entonces era la Administración del Estado.

Y lo que en nuestro ordenamiento jurídico no cabe reprochar a una Administración o a un poder normativo es que ejercite las competencias que el bloque de constitucionalidad le reconoce dentro de los márgenes de su autonomía normativa. Porque afirmar esto, supondría desconocer el reparto del poder político y de las competencias normativas entre las distintas instituciones que conforman este ordenamiento singularmente complejo en cuanto a la estructuración territorial del poder.

El Estado era el único que podía modificar su normativa para evitar la discriminación alegada por la Comisión, o el que debía convocar a la representación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos para negociar una modificación del Concierto Económico que evitase esas distorsiones provocadas en relación con el Derecho de la Unión Europea, porque lo que vulneraba la libertad de establecimiento no eran las medidas concretas adoptadas por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino el propio reparto de competencias entre el Estado y los Territorios Históricos, puesto que cualquier ejercicio de autonomía normativa por parte de éstos, implicaría una discriminación en relación a la libertad de establecimiento, y las reglas de juego constitucionales impiden que una competencia expresamente reconocida se vacíe de contenido por otras vías.

De hecho, años después el Estado adoptó la solución correcta modificando el reparto de competencias establecido en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con los no residentes (en 1997 y en 2002), y con ello se han salvado todas las posibles tachas de incompatibilidad con el mercado interior por esa causa<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> Un estudio de la tributación de los no residentes en la actualidad y de los problemas que se derivan de la regulación vigente en relación con los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y con el Derecho de la Unión Europea lo tenemos a nuestro alcance en VEGA BORREGO, F.A. "No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y de Derecho Europeo", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto

Y además, esto se refuerza si atendemos a que la Comisión no cuestionó el contenido concreto de las medidas aprobadas por las Instituciones forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino su ámbito de aplicación, lo que nos debe llevar sin duda a concluir que el problema se encontraba en el reparto de competencias y no en el ejercicio de las mismas.

El Tribunal Constitucional parece no comprender en esta sentencia que el ordenamiento de los Estados miembros de la Unión Europea puede contravenir el Derecho de la Unión por dos motivos diferentes: por un lado, por el ejercicio concreto de competencias por parte de las Autoridades correspondientes sin respetar los límites establecidos por el Derecho europeo; pero por otro lado, también puede contravenirlo el propio reparto de las competencias, y esto sucederá cuando cualquiera que sea el ejercicio de esa competencia, por su ámbito de aplicación restringido espacial, temporal o personalmente, la medida adoptada se considera incompatible con el mercado interior.

Es más, aquí sería conveniente insistir en que la propia Comisión Europea, como ya hemos puesto de manifiesto, pareció ser consciente de cuál era la solución lógica, y en ese sentido, otorgaba un plazo de tiempo en atención a las peculiares relaciones históricas en el ámbito tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, por lo que para ella estaba claro que lo que chocaba con el Derecho europeo era el diseño del reparto competencial interno en el Estado español.

Sinceramente creo que a estas alturas queda claro que las conclusiones a las que llega el Tribunal Constitucional no pueden reputarse correctas, ni tampoco sus alegaciones de vulneración por parte de la disposición recurrida de las libertades de empresa, residencia y circulación, ni la fragmentación del mercado con la quiebra de la necesaria unidad del orden económico, porque si bien es muy discutible en sí mismo que la disposición recurrida produzca estos efectos, el Tribunal considera que se producen por aplicación de los dos argumentos anteriores, y como ya hemos visto que no están correctamente fundamentados, ello nos exime de entrar en el análisis de tan vidriosa cuestión, que debería haber sido objeto de una mayor atención por parte del Tribunal para poder enjuiciar sus argumentos.

Es más, pueden servirnos perfectamente a estos efectos las consideraciones que realiza en último término el magistrado Eugenio Gay en su voto particular, en el que concluye diciendo que *“desde la perspectiva de la libertad de empresa y de la libre competencia (art. 38 CE) creo que, al contrario de lo que se alega, la disposición legal impugnada persigue, precisamente, corregir una situación interna que era considerada*

---

Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014, p. 340-365.

*atentatoria contra la libre empresa desde la óptica comunitaria y que, además, desde una perspectiva interna no obstaculiza la libre actividad ni impide el acceso al mercado. Y su repercusión en la uniformidad del mercado español creo que es compatible con la Constitución, por no afectar a la situación preexistente en el mercado nacional y por dirigir su ámbito subjetivo de aplicación exclusivamente a los no residentes en España".*

Tampoco es cuestión ahora de analizar detenidamente los votos particulares formulados a la sentencia que estamos comentando, en la medida en que sus argumentos ya los hemos expuesto allí donde correspondía, y puesto que insisten fundamentalmente en la falta de jurisdicción del Tribunal para enjuiciar las Normas Forales y en la inexistencia de discriminación por inexistencia de términos homogéneos de comparación.

Esta sentencia del Tribunal Constitucional, afortunadamente, no ha sido seguida por posteriores pronunciamientos, aunque, como veremos, el Tribunal Supremo sí asumió parte de su argumentación al resolver la impugnación de la Federación de Empresarios de La Rioja contra las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, que daría lugar a un análisis mucho más profundo de la compatibilidad del Concierto Económico con el ordenamiento de la Unión Europea, el relativo a las ayudas estatales, al que haremos mención posteriormente.

Pero lo cierto es que ponía en tela de juicio, no solamente el régimen de Concierto Económico, sino que cercenaba la posibilidad de establecer soluciones unilaterales por parte de la Administración del Estado a la hora de analizar posibles supuestos de incompatibilidad entre el reparto de competencias tributarias establecido en el Estado español, no sólo en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, sino también por aplicación de la LOFCA y del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, aunque, como veremos en los siguientes apartados, tampoco ha tenido éxito en este aspecto.

Quizás lo más destacado de cuanto acabamos de exponer en relación con esta cuestión es que el reparto de competencias entre las instituciones de un Estado miembro de la Unión Europea, sobre todo, cuando afecta al tratamiento de los no residentes, y por tanto, puede tener influencia en las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no puede hacerse de espaldas a esa regulación, y en todo caso, es importante tomar en consideración las consecuencias económicas que



la estructura de reparto del poder tributario puedan implicar respecto a las libertades fundamentales<sup>88</sup>.

ii) El tratamiento de los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan la mayor parte de su renta en España.

Hemos comentado en el apartado anterior que la reforma del Concierto Económico de 2002 incorporó una regla adicional a la concertación de la tributación de los no residentes para atribuir a los Territorios Históricos la competencia para regular el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que no operen en España por mediación de establecimiento permanente pero que quieran tributar aquí por la totalidad de su renta mundial en calidad de residentes.

Al analizar la labor del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ámbito de las libertades fundamentales ya explicamos que uno de los primeros problemas que se planteó ante el mismo fue el tratamiento de los trabajadores fronterizos y la posibilidad de personalizar el gravamen en el Estado miembro en el que se tributa.

El asunto Schumacker fue el que llevó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a determinar que los Estados miembros debían garantizar que, si en el Estado de residencia del contribuyente no tenía rentas suficientes sometidas a tributación que le pudieran permitir una personalización del gravamen en función de sus situaciones personales y familiares, el Estado en el que obtuviera la mayor parte de su renta como no residente, tenía que permitir esa personalización del gravamen.

A partir de la publicación de esa sentencia, los Estados miembros fueron conscientes de la importancia de establecer un mecanismo tributario en sus

---

<sup>88</sup> En la actual configuración del ordenamiento de la Unión Europea y del reparto interno de competencias, ha quedado claro para algunos autores que los problemas que planteó el Concierto Económico vasco en relación con la libertad de establecimiento se encuentran, hoy en día, completamente superados, aunque no se puede decir lo mismo de las Comunidades Autónomas de régimen común. Así, FALCÓN concluye lo siguiente: "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 al 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 pudiera 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". FALCÓN Y TELLA, R. "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", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 31, 2008, p. 740.

ordenamientos para garantizar que cumplieran con las prescripciones que había establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Schumacker, lo que hizo que en España se estableciera un régimen opcional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los contribuyentes sometidos al mismo por obligación real que cumplieran unos determinados requisitos, vinculados a lo que se había determinado en la sentencia Schumacker, en virtud del cual se les permitiría tributar aplicando las reglas previstas para la obligación personal, y por tanto, incluyendo la posibilidad de personalizar el gravamen, en las mismas condiciones que las que se encuentran establecidas para los sujetos pasivos residentes.

En un principio, esa regulación solamente se estableció en la Ley estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque, como hemos avanzado, en aquel entonces la competencia para regular la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondía exclusivamente a la Administración del Estado.

De hecho, cuando se adaptó el Concierto Económico en 1997 para solucionar la controversia que acabamos de referir respecto a la aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades a los contribuyentes no residentes que operasen por medio de establecimiento permanente en las mismas condiciones que las establecidas para los contribuyentes residentes, no se hizo lo mismo con este otro supuesto, que siguió perteneciendo a la competencia de regulación del Estado, por entender que la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente debía regirse en el País Vasco por las mismas normas sustantivas y formales que estuvieran vigentes en cada momento en territorio de régimen común.

En 1999 desaparece la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y se ubica la tributación directa de los no residentes en el nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que aglutina las anteriores reglas de tributación, si bien sin distinguir entre personas físicas y jurídicas, sino más bien entre no residentes que operan en España por mediación de establecimiento permanente y los que no lo hacen.

En el nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes también se mantiene la opción por tributar conforme a las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes que cumplan los requisitos a que se refiere la sentencia Schumacker, pero como se trata de contribuyentes que operan sin mediación de establecimiento permanente, en aquel momento las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de No Residentes tenían que regular ese régimen opcional con las mismas reglas

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de territorio común, en lugar de con las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de territorio foral.

Obviamente, mantener que los contribuyentes no residentes que cumplieran los requisitos, de ser residentes, para aplicar la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podían hacerlo porque el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes sin establecimiento permanente no reconocía autonomía normativa a los Territorios Históricos, es tanto como mantener que se produce una distorsión a la libre circulación de trabajadores en los mismos términos en los que se había plasmado la Decisión de la Comisión Europea de 1993 sobre las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988.

Por esa razón, como hemos visto también en el apartado anterior, la renovación del Concierto Económico de 2002 estableció una excepción al carácter de impuesto concertado de normativa común del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes que operan sin mediación de establecimiento permanente, precisamente para aquéllos que quieran acogerse al régimen opcional establecido para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea para cumplir con los requerimientos de la sentencia Schumacker.

Ya hemos indicado que esa modificación del Concierto Económico supuso que se ha permitido también a los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, pero que obtengan la mayor parte de sus rentas en España, y que ejerciten la opción por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que, cuando la mayoría de sus rentas las obtengan en los Territorios Históricos vascos, la opción la realicen por la aplicación de la normativa foral vigente en cada momento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que se ha completado la equiparación entre ciudadanos residentes y no residentes en cuanto a los criterios aplicables para determinar la normativa que les resulta de aplicación y las Haciendas con competencias exaccionadoras de los distintos tributos, por lo que ya no se le podían a partir de ese momento reprochar tachas de incompatibilidad con las libertades fundamentales establecidas en el ordenamiento de la Unión Europea, tal y como es entendida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por la Comisión Europea.

Con ello, desde 2002 también se han eliminado las posibles restricciones discriminatorias a la libertad de circulación de trabajadores que podía implicar un régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas foral que fuera más beneficioso que el vigente en territorio de régimen común, porque la cuestión esencial en

este aspecto es que se produzca una igualdad de trato entre los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea y los residentes del propio Estado que se encuentren en una situación comparable.

Hay que decir, no obstante, que esta modificación del Concierto Económico se ha realizado por iniciativa de las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico, sin que haya sido necesario que la Comisión Europea iniciara procedimiento de infracción alguno contra el Reino de España por esta cuestión. En el caso de la tributación de los no residentes en el Impuesto sobre Sociedades y las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988 sí fue la Comisión Europea la que llevó adelante un procedimiento administrativo, que acabó con la Decisión 93/337/CEE, de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, y fruto del mismo, se adoptaron las modificaciones legales necesarias, primero a través de la mencionada disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y posteriormente mediante la propia adaptación del Concierto Económico, con lo que se puso término a los problemas de incompatibilidad con la libertad de establecimiento detectados por parte de la Comisión.

Pero en el supuesto que ahora nos ocupa, la eliminación de la restricción a la libertad de circulación de trabajadores se realizó por parte de las autoridades del Estado miembro, sin necesidad de intervención de la Comisión, al aplicar los mismos criterios que los que se habían establecido en la Decisión de 1993, de manera consistente y adaptados al ámbito tributario que ahora se estaba analizando, con lo que vemos claramente que la actuación de las instituciones de la Unión Europea en el ámbito de las libertades fundamentales tiene un efecto mucha más amplio que el que podría derivarse del caso concreto en el que se hayan pronunciado.

Lo más relevante desde el punto de vista de la relación entre el régimen de Concierto Económico y la regulación de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es que, dado que se les permite aplicar la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los que se encuentran en una situación fáctica comparable a las de los residentes en España, aunque no sean exactamente los mismos criterios los que se apliquen en los dos casos, no se producen las restricciones derivadas de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico que se habían denunciado en el caso de la Decisión de la Comisión de 1993, anteriormente analizada, al menos, desde la reforma del Concierto Económico de 2002.

En este sentido, es importante destacar que, al contrario de lo que sucedía en el supuesto de los establecimientos permanentes de entidades residentes en otros Estados

miembros de la Unión Europea y la aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, en que se establecían exactamente los mismos criterios para someter a la normativa foral a los contribuyentes residentes y a los no residentes, en el supuesto del régimen opcional para personas físicas que obtengan rentas como no residentes sin establecimiento permanente en España y sean residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea a los que deba permitírseles la personalización del gravamen en aplicación de la doctrina Schumacker, no se aplican exactamente los mismos criterios para el sometimiento a la normativa foral de esos contribuyentes y de los contribuyentes residentes.

De hecho, a los contribuyentes residentes en España se les aplica la normativa foral cuando tengan su residencia habitual en un Territorio Histórico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo que se entiende cumplido cuando permanezcan más días del periodo impositivo en el País Vasco que en territorio de régimen común, o en caso de que no se pueda determinar por este criterio la residencia, cuando obtengan la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en territorio vasco, y en último extremo, si ninguno de los dos criterios que acabamos de exponer impide determinar la residencia, se les presumirá residentes en el País Vasco, cuando residan en ese territorio el cónyuge no separado legalmente y los descendientes que de él dependan.

Normalmente la acreditación de la residencia habitual en el País Vasco se produce por el requisito de la permanencia, y por lo tanto, el punto de conexión que sirve para determinar el sometimiento a la normativa foral es el lugar donde se pernocta, sin que sea relevante, a estos efectos, el ámbito territorial donde se obtiene la mayor parte de la renta, que sólo opera como criterio subsidiario de determinación de la residencia.

Para el caso de los contribuyentes no residentes a los que se permite aplicar el régimen opcional de personalización del gravamen, como hemos podido comprobar tras la reforma del Concierto Económico de 2002, el punto de conexión establecido para determinar la aplicación de la normativa foral es que obtengan la mayor parte de las rentas que obtienen en España en el País Vasco, con lo que el criterio de sometimiento a la normativa foral no es el primario que se utiliza para los residentes, sino el subsidiario.

Con esto queremos significar que si existe una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes a la hora de aplicar la normativa foral en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en el caso que nos ocupa, y por lo tanto, tendremos que ver si ese criterio diferente que se utiliza en unos casos y en otros puede implicar, a su vez, una restricción a la libertad de circulación de trabajadores o a la libre prestación de servicios contraria a las prescripciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Nuestra respuesta debe ser negativa porque en este caso sí resulta de aplicación el principio en virtud del cual la diferente situación en la que se encuentran los residentes y los no residentes justifica el tratamiento diferenciado, en relación con el argumento de la coherencia del sistema fiscal.

En este sentido, es imposible aplicar a los no residentes el criterio de su permanencia en el País Vasco para determinar la aplicación de la normativa foral porque precisamente se caracterizan por no permanecer en el País Vasco, ni en España, esos contribuyentes permanecen en otro Estado miembro de la Unión Europea, aquél del que son residentes, y lo que hacen es desplazarse a España para obtener sus rendimientos y desempeñar su trabajo, por cuenta propia o por cuenta ajena, pero sin adquirir la residencia en España, lo que hace que estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y no al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Descartada, por tanto, la posibilidad de aplicar el primer criterio de determinación del sometimiento a la normativa foral, precisamente por la imposibilidad de aplicarlo a contribuyentes no residentes por la propia naturaleza de su sujeción a tributación en territorio español, el Concierto Económico ha optado por aplicar el mismo criterio que el que se establece con carácter subsidiario para los contribuyentes residentes, el lugar de obtención de la mayor parte de la renta generada en territorio español, lo que nos permite concluir que se aplica coherentemente el sistema fiscal, y se da el mismo tratamiento, en la medida de lo posible a los contribuyentes residentes y no residentes, con lo que se cumple con los requerimientos derivados de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en este punto.

Lógicamente no puede pretenderse la aplicación del criterio de permanencia en el territorio español, porque a este respecto los contribuyentes residentes y los no residentes no se encuentran en la misma situación fáctica, y por lo tanto, es ocioso hablar de discriminación en este punto.

Diferente debería haber sido nuestra conclusión si la normativa hubiera determinado, por ejemplo, que a los no residentes se les aplicase la normativa foral en función de la localización del centro de trabajo, ya que ese criterio no se utiliza para los residentes en ningún caso, y por lo tanto, aquí sí se hubiera establecido una diferencia de trato que no encontraría amparo en la coherencia del sistema fiscal ni en la diferente situación en la que se encuentran los contribuyentes residentes y los no residentes.

En cualquier caso, y para concluir este apartado, debemos aclarar que, si seguimos la sistemática de nuestro análisis de forma rigurosa, este asunto tiene un carácter mixto, ya que no solamente ha planteado una problemática desde el punto de

vista del propio régimen de Concierto Económico, en atención a los contribuyentes a los que resultaba aplicable el tratamiento opcional de la normativa foral, por lo que tiene encaje en esta parte que estamos tratando ahora, sino que también ha supuesto la necesidad de modificar la Norma Fiscal foral para respetar la sentencia Schumacker, como acabamos de comentar, y por eso tendría encaje dentro del apartado siguiente, el dedicado a las libertades fundamentales y las Normas Forales fiscales.

Es por ello que en ese próximo apartado desgranaremos en más detalle los demás aspectos del régimen jurídico de ese régimen opcional que se regula en el artículo 40 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, para que veamos cómo se permite la personalización del gravamen para cumplir con los requerimientos de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto.

### iii) El tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Más recientemente se han planteado problemas de compatibilidad con la libertad de movimiento de capitales regulada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con las normas de reparto de competencias entre la Administración central y las Administraciones regionales (forales y de las Comunidades Autónomas de régimen común) respecto a la potestad normativa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre el Patrimonio, precisamente por su aplicación diferente a los contribuyentes residentes en España y a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Estas restricciones se plantean con mucha más intensidad en relación con la Comunidades Autónomas de régimen común que con los territorios forales, pero también hay situaciones en las que se dan ciertos elementos de incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de ese esquema de reparto de competencias, y la Comisión Europea ha decidido abrir expedientes de infracción para corregir esta situación.

Si comenzamos por prestar atención al caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hay que tener presente que a partir del momento en el que la Comisión Europea mostró su interés por el tratamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por los problemas transfronterizos de las herencias en el ámbito de la Unión Europea, una muestra del cual hemos resaltado en el apartado anterior al tratar de la comunicación del año 2001 para eliminar los obstáculos fiscales a las adquisiciones hereditarias transfronterizas, y teniendo presente el precedente de la Decisión 93/337/CEE sobre la libertad de establecimiento y la tributación de los no residentes en el Impuesto

sobre Sociedades, era cuestión de tiempo que la Comisión fijara su atención en el peculiar reparto de competencias que en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produce en el Estado español.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto concertado de normativa autónoma en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y un tributo convenido de normativa autónoma en el caso de la Comunidad Foral de Navarra. Además, es un tributo totalmente cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común dentro de su sistema de financiación, cedido en cuanto a la totalidad de la recaudación, pero también cedido en relación con determinadas competencias normativas que se delegan a las Comunidades Autónomas de régimen común.

En el esquema del Concierto Económico (y en términos similares en el del Convenio navarro), las Diputaciones Forales van a exigir el gravamen del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicando su propia normativa, en los siguientes supuestos:

a) En las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

b) En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco.

A estos efectos, como ya hemos comentado, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el Decreto Foral Normativo 6/2012, de 4 de diciembre, por el que se establece el tratamiento tributario de la transmisión de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (con regulación idéntica al artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores).

c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.



Por lo tanto, como vemos, los tres primeros supuestos se aplican en caso de que el contribuyente que deba liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea residente en territorio español, y en ellos el Concierto Económico distingue en función del tipo de adquisición lucrativa de que se trate y en el caso de las donaciones, también en función del tipo de bien que se haya adquirido por ese título lucrativo. El cuarto supuesto, aplicable en caso de contribuyentes no residentes en territorio español, no distingue entre herencias y donaciones, ni pone énfasis en el tipo de bienes que se adquieran en este último caso, sino que simplemente da relevancia al lugar donde se encuentren los bienes que componen la adquisición lucrativa, teniendo presente, lógicamente, que al estar gravados por obligación real solamente van a tener que tributar en España por los bienes adquiridos que se encuentren en territorio español (con una regla específica, eso sí, para las adquisiciones de contratos de seguros que tributan en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

En el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece que se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los hechos imposables que se entiendan localizados en su territorio.

Y a estos efectos, hay que tener presente que se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

Como vemos, los tres puntos de conexión son idénticos a los previstos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para los contribuyentes residentes en España, pero, al contrario de lo que sucede en el caso del Concierto Económico, a las Comunidades Autónomas de régimen común no se les cede ningún rendimiento correspondiente a contribuyentes no residentes en territorio español, ya que es la Administración del Estado la que retiene la competencia para la regulación y la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real de contribuir en todos los supuestos (excepto que corresponda su recaudación a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o a la Comunidad Foral de Navarra).

En el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el de la Comunidad Foral de Navarra, cuando las respectivas Haciendas Forales son las competentes para exaccionar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplican su propia normativa, para cuyo establecimiento gozan de plena autonomía (con la salvedad de la obligación de aplicar la normativa de régimen común en caso de que el causante o el donatario hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del impuesto, como tuvimos ocasión de exponer al hablar de las limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos reconocida por el Concierto Económico).

En el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común, la competencia normativa sigue perteneciendo al Estado, aunque se les permite regular de manera diferente una serie de cuestiones, ya que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas de régimen común podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Por lo tanto, es posible que las Comunidades Autónomas de régimen común y que los territorios forales establezcan una regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones más beneficiosa para los contribuyentes que la establecida en la normativa de régimen común, y en consecuencia, eso puede implicar que, si los puntos de conexión para el reparto de competencias discriminan a los contribuyentes no residentes, pueda surgir una restricción a la libertad de movimiento de capitales regulada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Y en este sentido, es claro que en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra se ha producido un reparto de las competencias tanto respecto a los contribuyentes residentes como a los no residentes, aunque en este último caso, la exigencia de que la totalidad de los bienes o derechos adquiridos se encuentren en el País Vasco supone una limitación clara a la atribución competencial, y produce una diferencia de trato para los contribuyentes no residentes.

Pero en el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común, se ha omitido cualquier tipo de cesión de competencias respecto a los contribuyentes no residentes, y en consecuencia, se van a encontrar en todo momento con un tratamiento diferente al de los residentes, como sucedía en el caso del Concierto Económico hasta la reforma de 1997, y como ya puso de manifiesto la Comisión Europea en la Decisión 93/337/CEE, lo que implicaba una restricción injustificada a las libertades fundamentales.

La Comisión Europea abrió un expediente de infracción al Reino de España por entender que los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que adquirieran a título lucrativo bienes situados en España iban a estar peor tratados que los contribuyentes residentes al no tener la posibilidad de aplicar la normativa autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que, en muchos supuestos, es más beneficiosa que la vigente en territorio de régimen común.

De hecho, como España no puso remedio a esta restricción a la libertad de movimiento de capitales, la Comisión Europea planteó un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que ha dado lugar al asunto C-127/12, Comisión contra España, el cual ha sido resuelto por medio de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014 (ECLI:EU:C:2014:2130), en la que el Tribunal de Justicia ha estimado que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al mantener una regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones discriminatoria para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Según resulta de la propia exposición de la controversia que realiza la sentencia del Tribunal de Justicia, el asunto se centra de esta manera:

*“32 La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE.*

*33 La Comisión explica sobre ello que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal aplicable en todo el territorio español, a excepción de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra, que tienen su propia legislación. Ese impuesto se cedió a las Comunidades Autónomas conforme a las modalidades previstas en la Ley 21/2001 y después en la Ley 22/2009.*

*34 Afirma que, en caso de cesión del impuesto, las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas propias que completan o sustituyen a las del Estado. Esas normas no pueden afectar sin embargo al hecho imponible, a la base imponible, al sujeto pasivo ni al devengo, que son elementos que sólo puede regular el Estado. Las reglas adoptadas por las Comunidades Autónomas sólo pueden abarcar los aspectos relacionados con la liquidación del impuesto. Pues bien, considera que esos elementos son determinantes para el cálculo de la cuota tributaria dado que atañen a las reducciones de la base imponible para determinar la base liquidable, la tarifa de gravamen, los coeficientes multiplicadores por el patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria.*

*35 Aduce que la legislación de las Comunidades Autónomas es aplicable, junto con la legislación estatal, a los residentes en esas Comunidades o a los propietarios de bienes situados en su territorio. No obstante, el régimen nacional establecido por la Ley 29/1987 es aplicable en los supuestos de sujeción al impuesto por obligación real, cuando las Comunidades Autónomas no son competentes o no han ejercido sus competencias.*

36 Según la Comisión, en el supuesto de que sólo la legislación estatal sea aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada. Ahora bien, dado que todas las Comunidades Autónomas han ejercido esa competencia, la carga fiscal soportada por los residentes de esas Comunidades o por los no residentes titulares de un bien inmueble situado en el territorio de esas Comunidades es inferior a la derivada de la aplicación exclusiva de la legislación estatal.

37 La Comisión concluye en consecuencia que existe un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE. Ha presentado tres ejemplos en apoyo de su demanda”.

El Reino de España aduce, en su defensa, fundamentalmente dos motivos principales: por un lado, que la imputación de la Comisión no respeta el reparto interno de competencias del Estado español, y en consecuencia, lesiona el principio establecido en el artículo 4 del Tratado de la Unión Europea de que la Unión respeta las estructuras constitucionales de los Estados miembros; y por otro lado, alega que los residentes y los no residentes no se encuentran en una situación comparable a los efectos de la libre circulación de capitales, y en consecuencia, entiende que no existe un tratamiento contrario al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea inicia su análisis sobre esta cuestión partiendo de comprobar si este reparto de competencias, o más bien, el que como resultado de este reparto de competencias los contribuyentes no residentes reciban un peor trato fiscal que los residentes en el caso de sus adquisiciones hereditarias o por título de donación, afecta a la libertad de movimiento de capitales, llegando a una conclusión positiva en ese sentido.

Su argumentación a este respecto es la siguiente:

“57 Es oportuno recordar que constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las sentencias Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 26).

58 Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia Welte, EU:C:2013:662, apartado 25).

59 En el presente asunto es preciso observar que los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades.

60 *De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá".*

En segundo lugar, pone atención a la alegación de España de que la demanda de la Comisión no es respetuosa con el principio de que la Unión Europea respeta las estructuras constitucionales de los Estados miembros, ante la que el Tribunal de Justicia se muestra taxativo.

Entiende que el argumento no es aplicable en base a los siguientes razonamientos:

"62 *En efecto, como la Comisión pone de relieve, el presente recurso por incumplimiento no pretende en modo alguno poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones.*

63 *Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas".*

En este punto, es especialmente relevante la argumentación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, porque sería extensible a todos los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, ya que el Tribunal mantiene que la Unión Europea no condiciona, en absoluto, la posibilidad de repartir competencias tributarias dentro de los Estados miembros, ni está defendiendo que no deba procederse a la descentralización de la política tributaria en ese sentido, sino que los puntos de conexión que se establezcan no pueden ser contrarios a las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Es decir, que los Estados miembros son libres de estructurar constitucionalmente su poder tributario como tengan por conveniente, y con la intensidad que consideren adecuada proceder al reparto de competencias respecto a sus entidades infraestatales, pero ese reparto de competencias debe ser consistente con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el sentido de no producir discriminaciones respecto a los contribuyentes no residentes.

Este análisis del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene una trascendencia mucho más relevante que la que afecta al propio asunto, porque, si recordamos, el Tribunal Constitucional español, cuando resolvió el recurso de inconstitucionalidad contra la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, defendió precisamente el argumento

contrario, el que para respetar la libertad de establecimiento era preciso que los Territorios Históricos no diferenciaron su normativa de la vigente en territorio común.

En el apartado que hemos dedicado al análisis de esa sentencia ya pusimos de manifiesto la incoherencia jurídica de la misma y la incompatibilidad de su fundamentación con el orden constitucional de reparto de competencias tributarias, pero este razonamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia del asunto C-127/12 precisamente lo que establece es que el Tratado de la Unión Europea no permite sostener un argumento de esas características, ya que las libertades fundamentales nunca pueden servir para condicionar el reparto de competencias tributarias dentro de un Estado miembro, sino que ese reparto debe hacerse de tal manera que no perjudique los intereses de los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que se encuentren a efectos del impuesto de que se trate en una situación similar a la de los residentes.

Por último, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza el argumento del Reino de España de que la diferencia de trato estaría justificada por la diferente situación en la que se encuentran los residentes y los no residentes, y también entiende que no se ha acreditado que justifique una restricción a la libertad de movimiento de capitales en las condiciones concurrentes en este asunto.

El Tribunal razona como sigue en este aspecto:

*“73 Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 53).*

*74 En el presente asunto el Reino de España alega que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible difiere según el supuesto de que se trate. En efecto, los residentes tributan por obligación personal mientras que los no residentes lo hacen por obligación real.*

*75 El Reino de España añade que existe una diferencia objetiva de situación ya que las Comunidades Autónomas también son competentes para establecer la escala de imposición y por tanto el tipo de gravamen aplicable en su territorio a la base liquidable.*

*76 Debe desestimarse esa argumentación.*

*77 En efecto, la normativa discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato (véase, en este sentido, la sentencia Schumacker, EU:C:1995:31, apartado 37).*

*78 Además, cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede,*

*sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 57).*

79 *En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".*

La sentencia es contundente, aunque ya lo había sido la Decisión 93/337/CEE, y la verdad es que pocos argumentos diferenciales podemos aportar para justificar una diferencia de trato como la que se dispensa en este caso. El análisis se ha centrado, como hemos visto, sobre todo, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la situación de las Comunidades Autónomas de régimen común, ya que el grueso de la argumentación se ha desarrollado respecto a las mismas, puesto que es el ámbito en el que más evidente resulta la restricción, al no haberse cedido competencia alguna a esas Comunidades Autónomas sobre sujetos pasivos no residentes.

Pero una de las restricciones que aprecia el Tribunal es la que se refiere a las donaciones de bienes inmuebles, en las cuales no se está haciendo propiamente referencia a la residencia de los adquirentes sino al lugar de localización del inmueble, y como hemos visto, el Tribunal de Justicia entiende que se produce una disuasión respecto a la inversión inmobiliaria en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Obviamente este último supuesto solamente se produce en relación con contribuyentes residentes, ya que en el caso de los contribuyentes no residentes no se somete a gravamen en España la donación de un inmueble que esté radicado en el extranjero, pero si el contribuyente es residente, el donatario reside en territorio español, la normativa autonómica solamente va a ser aplicable cuando el inmueble esté localizado en territorio español, y si está en el extranjero será competente en todo caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se aplicará en todo caso la normativa de territorio común.

La Comisión Europea, en su escrito de demanda ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, hace una única referencia a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, en los siguientes términos:

*"Respecto de estas últimas debe señalarse que la legislación especial aplicable en ellas también deriva en un tratamiento discriminatorio de los no residentes así como en los supuestos en los que los bienes inmuebles se encuentran fuera del territorio nacional".*

No vuelve a producirse mayor argumentación, ni en un sentido ni en otro, respecto a la normativa foral, y por tanto, nos corresponde indagar si alguno de los tres supuestos en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado que el



esquema de descentralización de competencias fiscales existentes en el Reino de España implica una restricción injustificada en relación con la libertad de movimiento de capitales regulada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es igualmente aplicable en el caso de los Territorios Históricos vascos.

El primer supuesto que identifica el Tribunal es el correspondiente a las herencias con causante residente en territorio español y contribuyentes (causahabientes) no residentes en territorio español, puesto que en relación con las Comunidades Autónomas de régimen común, siempre el tratamiento va a ser discriminatorio porque nunca van a poder aplicar la normativa autonómica, pero ello no va a ser siempre así en el caso de los Territorios Históricos vascos, porque, como anticipamos anteriormente, el Concierto Económico sí reconoce autonomía normativa en estos supuestos a los Territorios Históricos vascos, a condición de que la totalidad de los bienes adquiridos por el contribuyente no residente se localicen en territorio vasco.

A este respecto, hay que reseñar que la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por medio de Resolución 6/2015, de 4 de mayo de 2015, ha dictaminado, como defendía la Diputación Foral de Bizkaia, que el análisis de este criterio debe realizarse atendiendo a los bienes que constituyan el caudal hereditario del causahabiente, que será la totalidad de la herencia cuando le corresponda una parte indivisa de la misma, o los bienes concretos que le haya legado el causante, cuando el testamento haya previsto la atribución de unos concretos bienes a ese causahabiente, con exclusión de cualesquiera otros de la herencia.

Obviamente, no se utiliza el mismo criterio para los contribuyentes residentes y para los no residentes, porque en el primer caso el Concierto Económico atiende a la residencia del causante y no a la localización de los bienes, y en el segundo, solamente a la localización de los bienes.

Aunque es evidente que los contribuyentes residentes van a ser gravados por todos los bienes que adquieran de ese causante, estén localizados en España o en el extranjero, y los contribuyentes no residentes solamente van a ser sometidos a gravamen en España por los bienes que adquieran y que se encuentren localizados en España, en realidad el Concierto Económico está atendiendo a la residencia del causante para fijar la competencia en el caso de los contribuyentes residentes, y a estos efectos, ninguna diferencia produce que se vayan a gravar más o menos bienes según el contribuyente sea residente o no lo sea, puesto que no se tiene en cuenta su situación, sino la del causante, y por tanto, no vamos a poder defender válidamente que el establecimiento

de ese criterio en base a la localización de los bienes que recibe el causahabiente no residente esté justificado por la coherencia del sistema fiscal.

Obviamente, si todos los bienes que recibe están situados en territorio vasco, no habrá problema de restricción a las libertades fundamentales, pero en cuanto haya bienes en otras partes del territorio español, se va a producir la restricción injustificada a la libertad de movimiento de capitales en el caso de los Territorios Históricos vascos.

Si atendemos al segundo caso que identifica la sentencia, herencias en las que el causante es no residente, que están discriminados respecto a los causantes residentes en España, por cuanto en el primer caso se aplica la normativa autonómica y en el segundo, no, si eso lo trasladamos al Concierto Económico, solamente resulta cierto cuando los contribuyentes sean residentes en España, que es cuando el punto de conexión relevante es la residencia del causante, porque cuando los contribuyentes son no residentes, el punto de conexión va a venir determinado por la localización en el País Vasco de todos los bienes adquiridos en España o no.

En el primer supuesto, causante no residente y contribuyentes residentes, es claro que también se produce una restricción injustificada a la libertad de movimiento de capitales en el caso del Concierto Económico, por cuanto ese supuesto no está concertado a favor de los Territorios Históricos, y por lo tanto, la competencia la retiene la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la aplicación de la normativa del territorio de régimen común.

Pero si atendemos al caso de causante y contribuyente no residente, como solo van a someterse a gravamen en España los bienes adquiridos en España, no existe esa diferencia de trato en función de la residencia de nadie, ni del causante ni del contribuyente, en el caso del Concierto Económico (en las Comunidades Autónomas de régimen común sí porque nunca tributan los contribuyentes no residentes a ellas), sino en función de la localización de los bienes, y ahí podemos analizar si es proporcionada o no una regla como la que establece el Concierto Económico, que exige que la totalidad de los bienes se encuentren situados en territorio vasco.

En este caso, entiendo que el punto de conexión es correcto atendiendo a la coherencia del sistema fiscal, y por tanto, en el caso del País Vasco, sería justificativo del tratamiento dispensado, pero probablemente no resistiría el juicio de proporcionalidad, porque no tiene ningún sentido que se establezca una regla que exija la totalidad de los bienes en territorio vasco, ya que restringe indebidamente el ámbito de la competencia de los Territorios Históricos vascos.

El punto de conexión correcto, desde esta perspectiva, sería el que atribuyera la competencia a la Administración del territorio, común o foral, donde se encuentre el mayor valor de los bienes adquiridos en España, en coherencia con la regulación que realiza el Concierto Económico en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio para contribuyentes que deban tributar por obligación real de contribuir o en el del régimen opcional del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea establecido para cumplir con los requerimientos de la sentencia Schumacker.

Por lo tanto, en ambos casos de adquisiciones hereditarias, es evidente que también los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico implican una restricción injustificada a la libertad de movimiento de capitales, quizás con una menor intensidad que en las Comunidades Autónomas de régimen común, pero sin llegar a encontrar justificación a los efectos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Y por último, por lo que respecta a las donaciones de bienes inmuebles, el punto de conexión es el mismo en el Concierto Económico y en la Ley que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común en aplicación de la LOFCA, por lo que tiene la misma intensidad la restricción injustificada a la libertad de movimiento de capitales en ambos casos, tal y como lo ha determinado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La Comisión Europea, al vigilar el cumplimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, ha solicitado al Reino de España que le informara de las medidas que iba a adoptar para cumplir con sus requerimientos, con la amenaza de que si no lo hacía, podría presentar un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con la solicitud de la imposición de sanciones.

Los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no pueden adoptar medidas unilaterales para dar ejecución a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, porque la restricción a la libertad de movimiento de capitales radica precisamente en la delimitación de su competencia, por lo que la competencia para acordar las modificaciones precisas para que la normativa foral se aplique en los supuestos en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha entendido que su no aplicación no es compatible con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no corresponde a los Territorios Históricos, puesto que, si no se modifica el Concierto Económico vigente, las instituciones de los Territorios Históricos no pueden adoptar medida alguna que mitigue la restricción a la libertad fundamental regulada en el

artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pues para ello deberían regular cuestiones sobre las que el Concierto Económico no les reconoce competencia, y por tanto, no están habilitadas para ello.

Por otro lado, una eventual modificación del Concierto Económico para modificar los puntos de conexión y adecuarlos al razonamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ampliando la competencia de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, no puede acometerse de forma unilateral por parte de los Territorios Históricos sino que deben ser los órganos previstos en el propio Concierto Económico, y en concreto, la Comisión Mixta del Concierto Económico, la que adopte un acuerdo en ese sentido, lo que requiere la anuencia de las Administraciones vascas y de la Administración del Estado.

Obviamente, parece que la solución más adecuada a esta problemática pasaría por ampliar la competencia foral para que no se produzcan los supuestos de restricción a las libertades fundamentales identificados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, modificando el Concierto Económico, lo mismo que se hizo en 1997 con los establecimientos permanentes de entidades no residentes y en 2002 con el régimen opcional en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que obtuvieran la mayor parte de sus rendimientos en España.

El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea parece indicarlo cuando razona que no es la estructura constitucional de España la que produce un problema en el Derecho de la Unión Europea sino el alcance de las competencias descentralizadas y la inaplicación consistente de la normativa autonómica (o foral) a los contribuyentes que ejercen sus libertades fundamentales y se encuentran en una situación comparable a la de los residentes.

En mi opinión, ello debería pasar por tres aspectos: por un lado, equiparar el punto de conexión para las adquisiciones hereditarias y de seguros sobre la vida en las que el causante sea residente en España, y aplicar siempre la normativa foral en esos casos tanto a los contribuyentes residentes como a los no residentes, sin condicionarlo en este último caso a que la totalidad de los bienes se encuentren en el País Vasco.

En segundo lugar, habría que concertar los supuestos en los que el causante sea no residente, para lo que habría que establecer un nuevo punto de conexión, porque es evidente que la residencia del causante no sirve a estos efectos, y por tanto, quizás lo más adecuado fuera la residencia de los causahabientes, como en las donaciones, cuando se trate de contribuyentes residentes, y el lugar donde se encuentre el mayor valor de los

bienes en el caso de contribuyentes no residentes, en sintonía con lo establecido para el régimen opcional del Impuesto sobre la Renta de No Residentes del que hemos hablado en varias ocasiones o en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Y en tercer lugar, habría que establecer que en el caso de donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a contribuyentes residentes, el punto de conexión, en coherencia con el establecido para el resto de los bienes, sea el de la residencia de ese donatario, lo que eliminaría cualquier tipo de restricción en relación con la libertad de movimiento de capitales, y si bien es cierto que se utilizaría un criterio diferente para atribuir la competencia respecto a los bienes inmuebles situados en España y a los situados en el extranjero, estaría justificada por la coherencia del sistema fiscal al ser imposible, por su propia naturaleza, establecer el mismo punto de conexión.

Obviamente debería adaptarse la legislación de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas de régimen común en el mismo sentido, lo que requeriría incluso una modificación de la LOFCA porque es en esta disposición donde se establecen los principios que deben seguir las Leyes que regulen el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común para establecer los puntos de conexión.

Pero, una vez más, el Estado no ha seguido el camino más lógico para establecer una coherencia completa entre su estructura de reparto constitucional de competencias tributarias y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tanto por las dificultades de plantear una modificación del Concerto Económico como, sobre todo, porque no se encuentra en disposición política de acometer una modificación del muy criticado sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, que supone una parte importante de los problemas políticos planteados en los últimos años en relación con la estructura institucional del Estado, con el reparto del poder político con las Comunidades Autónomas y, sobre todo, con el encaje de Catalunya en el Estado.

En su lugar, ha seguido el camino que inició en 1994 para establecer una compensación a los no residentes que no podían en aquel entonces aplicar la normativa foral, y aprovechando la tramitación parlamentaria de la reforma fiscal que se ha realizado en territorio común en 2014, ha incorporado una nueva disposición adicional segunda a la Ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el siguiente contenido:

*“Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria

*resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas".*

En realidad, como vemos, la Administración del Estado no ha modificado un ápice las reglas de distribución de competencias, ni respecto a los Territorios Históricos vascos, ni a la Comunidad Foral de Navarra, ni a las Comunidades Autónomas de régimen común, con lo que sigue siendo competente para la exacción y la regulación de los supuestos para los que lo era hasta la fecha, incluyendo aquéllos en los que se había apreciado la restricción a la libertad de movimiento de capitales por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pero lo que ha hecho es permitir en esos supuestos identificados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que los contribuyentes afectados soliciten a la Administración del Estado que, cuando les vaya a practicar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de que se trate, que les aplique la normativa autonómica (y entendemos que foral, en su caso) a la que hubieran tenido derecho de haber tenido la consideración de residentes o de haberse situado en España el inmueble adquirido por donación.

La filosofía es exactamente la misma que la que se siguió en 1994 ante la Decisión 93/337/CEE, y la articulación muy similar, aunque en este caso no se habla de compensación, sino de aplicación directa de la normativa autonómica (o foral), y por lo tanto, si atendemos al precedente, es lógico que esta disposición elimina la restricción a la libertad de movimiento de capitales del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea porque implica igualar la carga tributaria de los supuestos en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no había considerado justificada una diferencia respecto a la misma.

Supongo que esta vez no tendrá los problemas que se le plantearon a la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, puesto que entiendo que no será recurrida ante el Tribunal Constitucional, pero obviamente adolecería del mismo vicio de inconstitucionalidad que el apreciado en aquella ocasión, si bien, ya dijimos que no compartimos en absoluto el razonamiento del Tribunal Constitucional en aquella sentencia.

Lo que es evidente es que este asunto ha vuelto a poner de manifiesto que, cuando es el reparto de competencias derivado de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico el que lo provoca, por no permitir la aplicación de la normativa foral a contribuyentes amparados por las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, las instituciones forales nada pueden hacer para ponerle remedio, salvo en su caso, plantear en la Comisión Mixta del Concierto

Económico una adaptación del Concierto Económico para superar esos problemas modificando el ámbito de las competencias forales, con lo que nuevamente nos encontramos con un aspecto en el que la responsabilidad de adecuación del régimen de Concierto Económico al Derecho de la Unión Europea corresponde más a la Administración del Estado que a las propias instituciones forales, si bien, la solución más adecuada siempre se puede alcanzar en mejores condiciones por medio de un acuerdo en el seno de los órganos establecidos para ello en el propio Concierto Económico y con respeto al principio básico de todo el sistema de Concierto Económico, cual es el carácter paccionado del mismo.

Pero lo que sí es extremadamente relevante, y se ha dejado dicho de manera muy clara por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este asunto, es que el reparto de competencias que quiera realizar un Estado miembro nunca va a suponer una causa de justificación ni una razón imperiosa de interés general para justificar una restricción a una libertad fundamental, porque el problema no radica en la descentralización de competencias sino en el alcance de la descentralización, y porque la estructura institucional de un Estado miembro nunca es un elemento que afecte a la situación en la que se encuentran los contribuyentes que ejercitan las libertades fundamentales y los residentes del Estado miembro de que se trate, es ajena a sus circunstancias, y por tanto, no puede modular los términos de comparación ni incidir en el análisis que debe realizarse para determinar si están o no en situaciones comparables.

También es cierto que la Administración del Estado ha optado para solucionar el problema por la vía más fácil a su alcance, pero la que lo arregla de forma indirecta y en sus efectos, por lo que creo que sería deseable que en la futura reforma del sistema de financiación autonómica y en una próxima modificación del Concierto Económico, como la que habría que encarar para concertar el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados o el nuevo pago a cuenta para los derechos de suscripción, se aprovechara para adecuar el alcance de las competencias de los territorios forales (y de las Comunidades Autónomas de régimen común) de forma que los propios puntos de conexión de los sistemas forales y del común no impliquen una restricción a la libertad de movimiento de capitales como la identificada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia que hemos comentado.

Quizás el otro punto relevante que deberíamos destacar de la solución adoptada por el legislador estatal es que, por vez primera, la Administración del Estado va a liquidar impuestos aplicando una normativa que no es propia, sino de una Comunidad Autónoma o de un territorio foral, lo que choca, en gran medida, con el principio básico que sustenta casi todo el sistema de Concierto Económico de que cada Administración aplica



su propia normativa cuando ejercita sus competencias tributarias de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el propio Concierto Económico.

#### iv) El tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Una última cuestión que tenemos que tratar en relación con este apartado es la que se produce respecto a la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio, supuesto en el que la Comisión Europea ha realizado un análisis muy similar al que acabamos de ver en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien, todavía el procedimiento solamente se ha desarrollado en fase administrativa, sin llegar ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Impuesto sobre el Patrimonio también es un impuesto concertado de normativa autónoma en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y un tributo convenido de normativa autónoma en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, y también es un impuesto cedido en su integridad a las Comunidades Autónomas de régimen común, incluyendo la cesión de competencias normativas y excluyendo la de los supuestos en los que el contribuyente sea no residente en territorio español.

En el caso del Concierto Económico, cuando el contribuyente es residente, en principio tributará en el Impuesto sobre el Patrimonio con los mismos criterios que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que, en lo esencial, implica que tributarán a las Haciendas Forales y con la normativa foral los contribuyentes con residencia habitual en el País Vasco.

En lo que hace a los contribuyentes no residentes, el Concierto Económico establece que tributarán a las Haciendas Forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco entendiéndose que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

Cuando el contribuyente no residente que hubiera tenido en el País Vasco su última residencia opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá tributar en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa.

Respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, la Ley que regula el sistema de financiación de las mismas, establece que se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio, para lo que se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el

rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio.

Sin embargo, lo mismo que sucedía en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se cede en ningún caso el Impuesto sobre el Patrimonio de los contribuyentes no residentes, que siempre va a ser competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se regirá por la normativa del territorio de régimen común (excepto que deban tributar en los Territorios Históricos vascos o en la Comunidad Foral de Navarra).

En cuanto a las competencias normativas, en el caso de los Territorios Históricos vascos, gozan de plena autonomía normativa para regular el Impuesto sobre el Patrimonio de los contribuyentes sometidos a su potestad de exacción de ese gravamen, y en el de las Comunidades Autónomas de régimen común, van a disponer de unos ciertos ámbitos en los que van a poder modificar cuestiones establecidas en la normativa estatal.

Así, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Vemos, por tanto, que por lo que respecta a las Comunidades Autónomas de régimen común, la problemática respecto a la libertad de movimiento de capitales se plantea con idéntica intensidad que en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, en lo que al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se refiere, la regulación foral de es idéntica para los contribuyentes residentes en España a los que resulta de aplicación y para los no residentes a los que, conforme al Concierto Económico, también les es aplicable la normativa emanada de las Juntas Generales correspondientes.

Existe una diferencia en cuanto a los puntos de conexión establecidos para el reparto de la competencia puesto que para los residentes en España el punto de conexión es su residencia dentro del País Vasco o en territorio de régimen común, y obviamente, ese punto de conexión no resulta aplicable a los no residentes por su propia naturaleza de no residentes, ya que carecen de residencia fiscal en España.

En consecuencia, los no residentes aplican la normativa foral en los supuestos en los que la mayor parte de sus bienes sometidos a tributación, que son exclusivamente los bienes y derechos que radiquen o puedan ejercitarse en España, radiquen o pueda ejercitarse desde el País Vasco, lo cual es plenamente coherente con la regulación de la obligación real de contribuir.

Esta diferencia de trato, lógicamente, se encuentra justificada por la coherencia del sistema fiscal español, y por lo tanto, así como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones teníamos que concluir que también los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico implicaban una restricción a la libertad de movimiento de capitales, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, la conclusión debe ser la contraria, al aplicar la misma lógica que la que hemos tomado en consideración al analizar el régimen opcional en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para los contribuyentes residentes en otros Estados de la Unión Europea que obtengan la mayor parte de sus rentas en España.

La coherencia del sistema fiscal, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos que hemos analizado en apartados anteriores, y la diferente situación en la que se encuentran los residentes y los no residentes, precisamente en relación con su residencia, así como el principio de territorialidad existente en el Derecho internacional tributario para gravar a los no residentes, justifican que el único criterio razonable para el reparto de competencias entre las distintas Administraciones sea la localización de los activos sometidos a tributación en atención a su valoración, porque no olvidemos que la materia imponible del Impuesto sobre el Patrimonio es el valor del patrimonio neto del contribuyente a 31 de diciembre de cada año.

En cualquier caso, este análisis no sirve a las Comunidades Autónomas de régimen común, salvo que se modificaran los puntos de conexión que regulan la cesión de competencias a las mismas y se aplicaran unos idénticos a los establecidos en el Concierto Económico, pero nuevamente la Administración del Estado ha solucionado el problema de forma unilateral.

En la misma reforma en la que se ha incluido la nueva disposición adicional segunda en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que hemos comentado, se ha añadido una nueva disposición adicional cuarta a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio del territorio común, con el siguiente contenido:

*“Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español”.*

En realidad, se aplica el mismo punto de conexión del Concierto Económico, pero sin trasladar la competencia a las Comunidades Autónomas de régimen común, sino que la retiene la Administración del Estado y lo que va a hacer es aplicar la normativa de las Comunidades Autónomas de que se trate, en términos similares a la solución que se ha arbitrado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Obviamente en el caso del Concierto Económico no resulta de aplicación esta disposición, porque precisamente los contribuyentes que cumplen esos requisitos ya tributan con normativa foral a las Haciendas Forales por los propios puntos de conexión del Concierto Económico.

En suma, por tanto, vemos que la solución adoptada por el legislador estatal para las Comunidades Autónomas de régimen común, evidencia que el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en este asunto no era contrario a la libertad de movimiento de capitales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por estar diseñados los puntos de conexión correspondientes a los no residentes en el Impuesto sobre el Patrimonio de forma coherente con la regulación de las libertades fundamentales.

#### ***D) Las libertades fundamentales y las Normas Forales fiscales.***

En el apartado anterior hemos desgranado los supuestos en los que se ha puesto de manifiesto una relación problemática entre el propio alcance de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos en el establecimiento, mantenimiento y regulación de su régimen tributario a partir de los puntos de conexión establecidos y las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, lo que tiene que ver, en casi todos los supuestos, con el tratamiento de los contribuyentes no residentes.

Ahora nos toca analizar, sin embargo, las Normas Forales fiscales que han establecido alguna regulación específica que podemos considerar restrictiva para el ejercicio de alguna libertad fundamental, sin que concurra una causa de justificación para ello, lo que se ha puesto de manifiesto casi siempre cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha analizado regulaciones similares de otras Administraciones tributarias, la del territorio común o las de otros Estados, y también mencionaremos cuál ha sido la solución que se ha implementado en cada caso.

Pero también nos vamos a ocupar de un caso, el único hasta la fecha, en el que la Comisión Europea ha abierto un expediente de infracción por la incompatibilidad de una regulación concreta de una Norma Foral con la libertad de movimiento de capitales, todo ello, en virtud de las propias condiciones de esa regulación, en lo que no suponía una restricción discriminatoria sino una limitación indirecta a su contenido, un supuesto que se ha dado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con una reducción de la base imponible que se había establecido para las adquisiciones hereditarias de determinados títulos de Deuda Pública vasca.

Lo que sí tienen de común todos estos supuestos es que la responsabilidad de la restricción sí es imputable en exclusiva a las instituciones forales y la solución también está exclusivamente en su mano, porque es la propia regulación foral la que plantea el problema, y por ello, en este sentido, si vamos a tener que extraer principios concretos de estos supuestos que suponen una limitación específica a la autonomía normativa de los Territorios Históricos, si bien, de la misma naturaleza y con la misma intensidad que la que supone para cualquier otra autoridad tributaria de la Unión Europea, como evidencia que los principios que se establecen al analizar cada uno de los casos son extrapolables a cualquier legislación que tenga las mismas características.

#### i) El tratamiento de los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan la mayor parte de su renta en España.

En el apartado anterior, hemos tenido ocasión de analizar la problemática que para el propio régimen de Concierto Económico establecía la necesidad de articular un régimen opcional de tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que se encuentren en las circunstancias a que hace referencia la sentencia Schumacker del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero ya anticipábamos que las características del propio régimen opcional de tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes con derecho a la personalización del gravamen y a recibir el mismo tratamiento que los contribuyentes residentes en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nos suscitaba una cuestión de la adecuación de la normativa foral a la

libertad de circulación de trabajadores o a la libertad de prestación de servicios en atención a las propias modificaciones del régimen tributario sustantivo de los Territorios Históricos que han tenido que realizarse para adecuarse a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto.

El régimen opcional establecido en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para esos contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea se basa en que puedan personalizar el gravamen conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se aplican por parte de los contribuyentes residentes, tal y como establece el artículo 40 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que establece lo siguiente:

*"El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en el Territorio Histórico de Bizkaia en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que las rentas que se citan a continuación hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y concurran las siguientes circunstancias:*

*a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta.*

*b) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el País Vasco representen la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en España.*

*c) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el Territorio Histórico de Bizkaia sean superiores a los obtenidos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos".*

A partir del cumplimiento de estos requisitos, se permite al contribuyente no residente aplicar las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de forma consistente con los principios del mencionado impuesto, a excepción del gravamen conforme al principio de renta mundial, porque solamente va a tomarse en consideración el conjunto de las rentas obtenidas en España, en la medida en que, obviamente, el contribuyente sigue siendo no residente, y por lo tanto, no se le puede exigir que tribute aquí por rendimientos obtenidos en otros países.

Lo que debe procurar esta regulación es permitir la personalización del gravamen, que probablemente no podría producirse en el Estado de residencia, teniendo presente que más del 75 por 100 de la renta se obtiene en España, pero no exige como requisito que no se pueda producir esa personalización del gravamen en el Estado de residencia, que era lo que exigía la sentencia Schumacker, con lo que vemos que nuestra regulación va más allá de lo necesario para garantizar el respeto a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, lo cual no implica reproche de ningún tipo desde el punto de vista del respeto al Derecho de la Unión, quedando dentro del ámbito de discrecionalidad del legislador interno.

Probablemente sean razones de índole práctico las que han llevado a realizar una regulación de estas características, que puede llevar a que se produzca una personalización del gravamen en más de un Estado, pero que cumple con creces con los requerimientos del respeto a las libertades fundamentales, ya que adoptar otra previsión más limitada hubiera implicado un incremento, probablemente desproporcionado, de las obligaciones formales de los contribuyentes y del control del cumplimiento de las mismas por parte de la Administración tributaria.

Veamos brevemente cómo han establecido las Juntas Generales de Bizkaia la manera en la que se va a proceder a la personalización del gravamen en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para estos contribuyentes que están ejerciendo una libertad fundamental y, por lo tanto, pueden invocar la aplicación de la doctrina Schumacker.

En primer lugar, se determina que la renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional, lo que, como hemos comentado, es coherente con el principio de territorialidad que preside el gravamen de los rendimientos obtenidos por contribuyentes no residentes.

Es cierto que no van a estar en una situación igual a los contribuyentes residentes, puesto que a estos últimos se les va a gravar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no solamente por su renta obtenida en España sino también por el resto de rentas obtenidas en el resto del mundo, de conformidad con el principio de gravamen de los residentes por su renta mundial en su Estado de residencia, pero ello no implica una diferencia de trato contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por una parte, porque el tratamiento es más beneficioso para los contribuyentes no residentes que para los residentes, ya que su base gravable va a ser siempre igual o inferior a la de los contribuyentes residentes, pero nunca superior, con lo que no van a estar sometidos a un peor trato, y en consecuencia, esta diferencia no tiene repercusión en el ejercicio de las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Pero por otra parte, porque la regulación no podría realizarse de otra manera sin incurrir en un incumplimiento de los principios en los que se basa el Derecho internacional tributario, con exceso respecto a lo que se dispone en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, y por lo tanto, esta diferencia de trato está claramente basada en la diferente situación en la que se encuentran ante el

Derecho tributario los contribuyentes residentes y no residentes, y por lo tanto, es necesaria para garantizar la coherencia del sistema fiscal.

Ahora bien, el artículo 40 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes lo que establece es que esas rentas obtenidas en España se computarán en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los contribuyentes que se acojan al régimen opcional por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De esta manera, el tratamiento de las rentas obtenidas por los contribuyentes residentes y los no residentes se equipara, porque para determinar la renta neta de ambos se utilizan las mismas normas, las establecidas para los contribuyentes residentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que es plenamente respetuoso también con el régimen de las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Es más, en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sometidos a la competencia de las Haciendas Forales, la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se va a utilizar a la hora de determinar el importe de esas rentas es la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto para los contribuyentes residentes como para los no residentes, porque ya vimos en el apartado anterior que la reforma del Concierto Económico de 2002 permitió en estos casos que se aplicara la normativa foral.

Aunque hemos dicho que solamente se van a someter a gravamen las rentas obtenidas en España por el contribuyente no residente que aplique este régimen opcional, hay que aclarar que sí se van a tener en cuenta, de alguna manera, las rentas obtenidas en el extranjero por ese contribuyente, a los efectos de determinar el tipo de gravamen aplicable, porque la normativa establece que el tipo de gravamen aplicable será el tipo medio resultante de aplicar las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período, con independencia del lugar donde se hubieran producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

Se sigue, en este sentido, una técnica semejante a la de las exenciones con progresividad respecto a las rentas de fuente extranjera, porque una cosa es que los principios del Derecho internacional tributario no permitan gravar en España esas rentas de fuente extranjera porque seguimos encontrándonos ante un contribuyente no residente, y otra muy distinta que eso tenga que repercutir en que le corresponda un tipo



de gravamen más reducido, por el efecto de la progresividad de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el que corresponde a los contribuyentes residentes, con los que se tiene que equiparar en su tratamiento para respetar el Derecho de la Unión Europea.

La cuota tributaria, por tanto, será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida.

Nuevamente nos encontramos aquí con otra equiparación fundamental con los contribuyentes residentes, ya que a la hora de determinar la base liquidable se van a aplicar las mismas reglas que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, van a poder reducirse de la base imponible para calcular la liquidable las anualidades por alimentos, las aportaciones a sistemas alternativos de pensiones y el importe correspondiente a la tributación conjunta, cuando el contribuyente opte por este sistema de liquidación del Impuesto, previsto con carácter voluntario para las unidades familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y esto es así porque la propia Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes dispone que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que se acojan al régimen opcional y que formen parte de alguna de las modalidades de unidad familiar establecidas en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán solicitar que el régimen opcional que estamos comentando les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en esa Norma Foral.

A estos efectos, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 48/2014, de 15 de abril, establece las condiciones que tienen que cumplir los demás miembros de la unidad familiar para poder optar por la aplicación de las reglas correspondientes a la tributación conjunta, al establecer lo siguiente:

*“siempre que se cumplan las siguientes condiciones:*

*a) Que el cónyuge y, en su caso, los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en un Estado miembro de la Unión Europea.*

*b) Que las condiciones establecidas en los párrafos c) y d) del apartado 1 anterior [porcentaje de rentas obtenido en España y tributación efectiva de las mismas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes] se cumplan considerando la totalidad de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar.*

*c) Que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales.”*

No obstante todo lo expuesto, la regulación establece que las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional no perderán su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aun cuando apliquen una gran parte de las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar la cuota tributaria que deben soportar.

Podemos concluir, por tanto, que se ha producido una regulación del régimen opcional en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que obtienen la mayor parte de su renta en territorio español, de forma que, aunque siguen tributando en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes ya que no pierden su condición de contribuyentes no residentes, ni pasan a estar plenamente sometidos a tributación en territorio español, en gran medida se permite la personalización del gravamen en las mismas condiciones que para los contribuyentes residentes.

Quizás el único punto en el que se puede plantear algún tipo de discrepancia al régimen establecido es en el de las deducciones de la cuota, porque no se han establecido normas que permitan aplicar a los contribuyentes no residentes que se acojan a este régimen especial las deducciones de la cuota establecidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que implican también una relevante personalización del gravamen, al menos, en lo que se refiere a las deducciones familiares y personales y a las derivadas de la vivienda habitual, si bien es cierto que en muchos casos no van a darse las circunstancias objetivas que permiten la aplicación de esas deducciones en conexión con el territorio, como se exigen para los contribuyentes residentes, y por tanto, en la mayoría de los supuestos no vamos a poder defender que los residentes y los no residentes se encuentren en la misma situación objetiva a estos efectos.

En cualquier caso, tras la modificación del Concierto Económico para permitir que se aplicara la normativa foral a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que tengan derecho a optar por la aplicación de este régimen especial, su tratamiento, en lo sustancial, es equiparable al de los contribuyentes residentes en el Territorio Histórico correspondiente, y por tanto, podemos defender que las reformas realizadas en la regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes por parte de las Juntas Generales han alineado la regulación foral del impuesto con los requerimientos derivados del Derecho de la Unión Europea, tal y como lo ha interpretado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la jurisprudencia que se inició a partir de la sentencia Schumacker.

## ii) La subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades.

Al analizar la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la libertad de establecimiento, ya vimos que uno de los primeros pronunciamientos en el ámbito de la fiscalidad empresarial fue el de la sentencia Lankhorst-Hohorst, que cuestionó la regulación de la norma de subcapitalización alemana en el Impuesto sobre Sociedades.

En aquel momento, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea estableció que se oponía a la libertad de establecimiento garantizada en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea una normativa nacional que reconvertía intereses en dividendos a los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad prestataria solamente cuando la entidad prestamista era una entidad no residente, puesto que no se aplicaba la misma regla en el caso de que la entidad prestamista fuera residente en el mismo Estado.

La lógica de esta regulación era evitar la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios a través de una estructura de capital-endeudamiento de las entidades filiales que no siguiera una lógica de mercado, sino que estuviera basada en el diferente tratamiento que los intereses y los dividendos reciben en la mayoría de las jurisdicciones, lo que hace que según se realicen aportaciones de capital o préstamos a las entidades filiales, se van a gravar los rendimientos de las mismas en diferente sociedad, porque la rentabilidad que corresponde al accionista se grava en sede de la sociedad que genera los beneficios, sin perjuicio de si es nuevamente gravada en sede de la sociedad que cobra los dividendos, con los correspondientes mecanismos para evitar la doble imposición, mientras que la rentabilidad que corresponde al prestamista no se grava nunca en sede de la sociedad que genera los beneficios, porque el pago de intereses es un gasto deducible para la determinación de su base imponible, y por lo tanto, solamente se van a gravar en sede del receptor de los intereses, que normalmente no va a poder aplicar mecanismos para evitar la doble imposición económica, puesto que la misma no ha llegado a producirse.

Cuando la sociedad prestamista y la prestataria están domiciliadas ambas en el ámbito de una misma autoridad tributaria, es evidente que no tienen por qué producirse pérdidas de recaudación para ella, porque al final, va a someter a gravamen el conjunto de rendimientos puestos de manifiesto en las entidades vinculadas, pero cuando no lo están, es obvio, también, que se puede producir una pérdida de ingresos fiscales para una Administración en beneficio de la otra, teniendo presente que la maximización de la eficacia fiscal de este tipo de estructuras pasaría por ubicar la mayor parte de los beneficios posibles en los territorios de menor tributación.

Por ello, las reglas de subcapitalización nacieron para atacar esas estructuras que se producían en el ámbito internacional dentro de un mismo grupo, ya que si estamos hablando de terceros independientes que prestan dinero, en ese caso, no hay una opción entre financiar la actividad por medio de recursos propios o de recursos ajenos, sino un claro recurso al apalancamiento que no presenta una alternativa evidente.

Ahora bien, a partir de la sentencia Lankhorst-Hohorst resultaba imposible de mantener esta regla solamente para castigar las estructuras en las que las matrices-prestatarias fueran no residentes en el mismo Estado que la entidad filial-prestataria, puesto que en ese caso, se trataba de peor condición a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que quisieran ejercitar su libertad de establecimiento que a los contribuyentes residentes en el mismo Estado.

Por lo tanto, después de conocerse esta sentencia, quedaban dos alternativas: una, no aplicar las reglas de subcapitalización en el caso de que la entidad matriz fuera residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, con lo que se eliminaba la diferencia de trato entre matrices residentes y no residentes; y otra, extender la aplicación de las reglas de subcapitalización tanto a las entidades no residentes como a las residentes, de forma que se apliquen los mismos principios en uno y otro caso. Las dos vías eliminan la diferencia de trato, aunque de diferente forma, y ambas, por tanto, implican el final de la incompatibilidad de la regulación con el Derecho de la Unión Europea.

Pero hay que ser conscientes de que ambas vías presentan ventajas e inconvenientes: por un lado, exonerar de la aplicación de esta regla a las entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea tiene la ventaja de su mayor sencillez, pero también el inconveniente de que abre la vía para que la regla de subcapitalización devenga inaplicable en todos los supuestos, como enseguida veremos; y por otro lado, aplicar la regla de subcapitalización en todos los supuestos, incluso en el caso de operaciones internas, tiene el inconveniente de que se generaliza su aplicación a muchos más contribuyentes, aunque en muchos casos no implique una menor recaudación de la Administración tributaria porque todos los sujetos afectados estén sometidos a la potestad de la misma Administración, pero mantiene intacto el efecto para los casos en los que sí se produce esa erosión de bases imponibles y elimina los problemas de que también se extienda el tratamiento derivado de la libertad de establecimiento del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a empresas de terceros Estados, respecto a las que esa libertad fundamental no despliega sus efectos.

En el caso de los Territorios Históricos, en un primer momento, se adoptó la solución más sencilla, incluir en el artículo 20 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, que era el que regulaba la norma de subcapitalización, un

apartado que establecía que no se aplicaría la misma en el caso de entidades no residentes prestamistas que fueran residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea<sup>89</sup>.

Pero esa solución acababa convirtiendo en papel mojado la regulación de la subcapitalización, ya que otros Estados miembros de la Unión Europea no tenían establecida ninguna regla de subcapitalización, y por lo tanto, sería extremadamente fácil para una empresa de un tercer Estado evitar la aplicación de nuestra norma de subcapitalización, puesto que le bastaba con interponer una sociedad intermedia en uno de los Estados de la Unión Europea que no tenía regla de subcapitalización, porque entonces los intereses satisfechos por la entidad vizcaína a su matriz-prestamista de ese Estado miembro de la Unión Europea no se reconvertían en dividendos porque no podía aplicarse la regla de subcapitalización dentro de la Unión Europea, y los que luego pagara esa entidad a la matriz de un tercer Estado tampoco, porque en ese Estado no existe regla de subcapitalización alguna.

Siendo conscientes de esta problemática y, sobre todo, de que en el caso de España no existe una sola potestad tributaria sino cinco en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la reforma integral del Impuesto sobre Sociedades que se ha acometido en los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 ha decidido modificar la manera de respetar la libertad de establecimiento en relación con la regla de subcapitalización.

Así, el artículo 47 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, reformula la regla de subcapitalización entendiéndola aplicable tanto en el caso de que el endeudamiento neto remunerado de la entidad sometida al Impuesto se produzca con entidades residentes o no residentes en territorio español con las que se encuentre vinculada, por lo que, por tanto, tampoco se produce una discriminación de trato entre los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y los residentes en España a los que sea de aplicación la normativa foral, ya que se van a reconvertir intereses en dividendos en los supuestos de subcapitalización en todos los casos, es decir, tanto cuando la matriz-prestamista es residente en España como cuando no lo es.

De esta manera, se evita la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea y se mantiene la aplicabilidad de la regla de subcapitalización en todos los casos, sin que

---

<sup>89</sup> No obstante, determinados autores pusieron de manifiesto los problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales que aún presentaba esa regulación, como puede verse en ALMUDÍ CID, J.M. "La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014, p. 322-339.

quede la posibilidad de instrumentalizar estructuras a través de otros Estados para evitar su aplicación.

Y además, siendo conscientes de la extensión que alcanza la nueva regulación, y cómo puede afectar a los contribuyentes residentes, que antes no tenían que preocuparse por la regla de subcapitalización, el legislador ha introducido una excepción, ya que no se aplicará la regulación establecida en caso de que el endeudamiento neto remunerado con las entidades vinculadas no supere el umbral de 10 millones de euros.

De esta manera, se evita que las pequeñas y medianas empresas, sobre todo, pero también el resto de contribuyentes que no presenten una situación de subcapitalización significativa, cifrada en esos 10 millones de euros, se vean afectadas por la regulación, siendo esta regla aplicable en todos los casos igualmente, es decir, tanto cuando la entidad prestamista es residente en España como cuando no lo es, con lo que solamente se va a aplicar la regla de subcapitalización en los supuestos más graves o en los que mayores deslocalizaciones de bases imponibles se pueden producir.

Hay que tener presente, por último, que esta forma de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en sede de la entidad prestataria, que es lo que en el fondo implica la regla de subcapitalización, se presenta como mucho más adecuada y proporcionada para la consecución de sus objetivos que una limitación general de gastos financieros, como las que se han puesto de moda en los últimos años en diversos ordenamientos tributarios de nuestro entorno, ya que la regla de subcapitalización tiene la ventaja de que solamente ataca las estructuras artificiales, que no tendrían cabida en el mercado, y que se articulan en el seno de un grupo con una clara finalidad de alterar la carga tributaria de los mismos, y además, de que produce una reformulación completa y con todas las consecuencias de esos intereses cuya deducibilidad no se permite, porque se catalogan como dividendos.

Desde esta última perspectiva, es claro que un esquema de subcapitalización no altera el paradigma sobre el que se construye nuestro Impuesto sobre Sociedades, como la primera fase del gravamen de los rendimientos de actividades económicas obtenidos por mediación de personas jurídicas, que radica en someter a gravamen la rentabilidad correspondiente a los accionistas, y no la rentabilidad que corresponde a los acreedores. En la subcapitalización se reconvierten los intereses en dividendos a todos los efectos, con lo que la norma produce el efecto de redefinir el alcance de los rendimientos correspondientes a los accionistas, pero una vez redefinido, se le aplican las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades, incluidos los mecanismos para eliminar la doble imposición económica, en coherencia con el tratamiento otorgado.

Esa otra forma de limitar la deducibilidad de los gastos financieros en función de un umbral del beneficio operativo de las empresas, que se ha incorporado en los últimos tiempos a varios ordenamientos tributarios de nuestro entorno, sin embargo, no reconvierte esos intereses no deducibles en dividendos, entre otras cosas, porque no exige una relación de vinculación para limitar la deducibilidad de los gastos financieros, lo que implica que se altera profundamente el paradigma en que se basa el Impuesto sobre Sociedades, puesto que se grava también una parte de la rentabilidad correspondiente a los acreedores, sin que existan mecanismos para eliminar la doble imposición económica que puede derivarse de este hecho.

En resumen, creo que el nuevo régimen de subcapitalización establecido para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 en el Impuesto sobre Sociedades foral cumple de la mejor manera posible con la finalidad a la que atiende una disposición de esa naturaleza, siendo plenamente respetuosa con el Derecho de la Unión Europea en el ámbito de las libertades fundamentales y con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Lankhorst-Hohorst, y mantiene un equilibrio y una mayor proporción que otras alternativas respecto al tratamiento de los gastos financieros en el mencionado impuesto.

### iii) La transparencia fiscal internacional en el Impuesto sobre Sociedades.

El régimen especial de transparencia fiscal internacional que estaba regulado en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco tenía como finalidad evitar la erosión de bases imponibles a su soberanía tributaria cuando los contribuyentes utilizan una sociedad filial radicada en el extranjero para obtener rentas pasivas de fuente española o para generar gastos deducibles en entidades españolas, de forma que en esos casos se debe adicionar a la base imponible de cada ejercicio de la sociedad matriz residente en territorio español la parte proporcional de la base imponible generada por esa sociedad filial no residente que corresponda con su porcentaje de participación en la misma.

En realidad, este esquema de tributación lo que persigue es que no se utilicen sociedades extranjeras controladas (*controlled foreign companies*, en terminología anglosajona) para residenciar rentas en territorios de baja tributación y que no se sometan a gravamen en el Estado de residencia de la entidad matriz hasta que se produzca un reparto de dividendos, cuando esa estructura se dedique fundamentalmente a residenciar allí rentas pasivas, que, por su propia naturaleza, son fácilmente deslocalizables, o incluso, a montar una estructura dentro de un grupo por

medio de la cual se presten servicios desde esas sociedades, gravados a un tipo mucho menor, que constituyan insumos de entidades residentes en territorio español.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Cadbury Schweppes, de la que también tuvimos ocasión de hablar al tratar de la evolución de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo en materia de libertades fundamentales y fiscalidad directa de las empresas, estableció, respecto a una regla similar del Reino Unido, que el Derecho de la Unión Europea se oponía a una regulación que aplicara la regla de las sociedades extranjeras controladas indiscriminadamente, sin atender a las razones económicas de la estructura empresarial, y por lo tanto, solamente era compatible con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea una norma de estas características, que persiguiera las estructuras puramente artificiales.

La normativa sobre transparencia fiscal internacional de los Territorios Históricos vascos se basaba en que debía adicionarse a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades (o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes) correspondiente a los contribuyentes residentes en territorio español la parte que proporcionalmente les correspondiera de la base imponible de las entidades extranjeras controladas por las mismas, que son aquéllas en las que se cumplieren las circunstancias siguientes:

a) Que la entidad residente en territorio español, por sí sola, o conjuntamente con personas o entidades vinculadas a la misma, tenga una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

A estos efectos, la regulación precisaba que la participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas a que haremos referencia a continuación, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades (o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda), sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.



Ahora bien, ya hemos dejado claro que no todas las sociedades extranjeras controladas quedaban sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional, sino que únicamente se incluirá en la base imponible la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con determinadas excepciones relacionadas con obligaciones legales o con la realización de operaciones comerciales.

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra c) siguiente, cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades económicas.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

d) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que genere rentas.

Por lo tanto, podemos comprobar en este listado de rentas que la transparencia fiscal internacional solo pretende someter a gravamen inmediato en territorio español las bases imponibles de las sociedades extranjeras controladas que correspondan con rentas pasivas de fuente española o con actividades que generen gastos deducibles en

entidades residentes en territorio español, y siempre que tengan una cierta relevancia en el conjunto de la entidad no residente.

Elo es así en la medida en que se establecen excepciones a la necesidad de computar en la base imponible esos rendimientos de las sociedades extranjeras tanto en función del volumen de los mismos (cuando la suma de los importes de las rentas mencionadas sea inferior al 15 por 100 de la renta total o al 4 por 100 de los ingresos totales de la entidad no residente), como del carácter de la actividad de la entidad no residente (si se tiene una participación significativa en la entidad no residente y más del 85 por 100 de sus ingresos proceden de la realización de actividades económicas) o de la generación de gastos deducibles en sociedades residentes en territorio español.

Ahora bien, estas reglas, aplicables con carácter general para determinar la inclusión en la base imponible de la entidad residente de la parte proporcional de la base imponible de la sociedad extranjera controlada que se corresponda con la parte de rendimientos a que hemos hecho referencia, se declararon inaplicables dentro de la Unión Europea como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto mencionado.

Así, la Norma Foral precisaba que no se aplicaría el régimen especial de transparencia fiscal internacional cuando la entidad participada resida en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

De esta forma interpretó el legislador foral la sentencia Cadbury Schweppes para adecuar la regulación de este régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades (y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes), con lo que tradujo el análisis de artificiosidad de la estructura que había hecho el Tribunal en la conjunción de la cláusula de los motivos económicos válidos y el requisito de realización de actividades empresariales.

Puede resultar curioso, pero la redacción original de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de 1996 eliminaba de la transparencia fiscal internacional los supuestos de sociedades participadas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, con lo que resultaba conforme *ab origine* con la regulación de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pero la Administración del Estado insistió mucho en las negociaciones para alcanzar la paz fiscal de 18 de enero de 2000, a la que ya hemos referencia con anterioridad al hablar de la conflictividad judicial en torno al Concierto Económico y a las Normas Forales fiscales de

los Territorios Históricos, en que era imprescindible extender la transparencia fiscal internacional también a los supuestos de entidades participadas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, lo que acabó haciendo que hubiera que modificar la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para adaptarla a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 en este sentido, con lo que, paradójicamente, se “obligó” a los Territorios Históricos a realizar una modificación normativa que convertía el precepto en incompatible con la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Posteriormente, después de la sentencia Cadbury Schweppes, tanto la Administración General del Estado como los Territorios Históricos vascos tuvieron que volver a establecer la cláusula de inaplicación del régimen especial en el caso de las entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, si bien, con la precisión de la justificación de motivos económicos válidos en la constitución y operativa de la entidad participada y de la realización de actividades empresariales.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades que se ha acometido en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, por su parte, ha eliminado del Impuesto sobre Sociedades el régimen especial de transparencia fiscal internacional, que deja de tener la consideración de régimen especial, en consonancia con la reformulación del alcance de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, pero su contenido se ha integrado en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, por tratarse de una corrección al resultado contable para obtener la base imponible que tiene la finalidad de luchar con la elusión fiscal mediante la interposición de sociedades.

Por ello, el artículo 48 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula entre las correcciones al resultado contable en materia de reglas de valoración y de normas antiabuso un régimen de inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, que se rige por unas normas muy similares a las que acabamos de exponer, continuando en lo sustancial con los mismos principios que establecía el régimen especial de transparencia fiscal internacional teniendo presente la finalidad de esa regulación.

Ahora bien, lo que se ha modificado de una manera relevante es la cláusula de inaplicación de este tratamiento tributario para las entidades participadas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, ya que ahora se determina que cuando la entidad participada sea residente de otro Estado miembro de la Unión Europea, que no tenga la consideración de paraíso fiscal, el contribuyente podrá evitar la inclusión en la base imponible de las rentas obtenidas por la entidad no residente si prueba que la

entidad participada está realmente implantada en el Estado de su residencia y la estructura no tiene un carácter puramente artificial que tenga como finalidad la reducción de la tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, la regulación actualmente vigente recoge con mayor fidelidad el planteamiento realizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia del asunto Cadbury Schweppes, haciendo hincapié en los elementos que el Tribunal de Justicia tuvo en cuenta para considerar que la restricción a la libertad de establecimiento podía entenderse justificada y proporcionada a la finalidad perseguida.

Es más, la propia regulación, profundizando en el análisis que hizo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en aquella sentencia, precisa que para demostrar que la estructura no tiene un carácter puramente artificial, el contribuyente debe probar que las transacciones realizadas que tuvieran como efecto una disminución de la carga tributaria del contribuyente corresponden a prestaciones efectivamente realizadas en el Estado de residencia de la entidad participada y que no carecen de interés económico con respecto a la actividad del contribuyente.

En particular, para demostrar que no existe una construcción puramente artificial, el contribuyente debe aportar elementos de prueba objetivos sobre el nivel de presencia física de la sociedad participada en el Estado de residencia, la sustantividad real de la actividad prestada por la sociedad participada y el valor económico de la actividad de la sociedad participada en relación con la del contribuyente y el conjunto del grupo.

Estos elementos fueron los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea estableció en su análisis como los que podían llevar a justificar la restricción a la libertad de establecimiento, y por tanto, la nueva regulación foral del Impuesto sobre Sociedades en este ámbito se puede considerar como plenamente adaptada a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la materia, porque se basa en los mismos conceptos utilizados por el Tribunal.

La anterior formulación de existencia de motivos económicos válidos y de realización de actividades empresariales podía servir igualmente a esa finalidad, pero lo hacía con menor precisión y ponía menos acento en el carácter artificial de la estructura económica establecida por el contribuyente, además de incorporar conceptos jurídicos indeterminados diferentes a los que había analizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para justificar las restricciones a la libertad de establecimiento en este ámbito, lo que nos lleva a considerar una mejor solución la regulación contenida en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que la de su antecesora.

Estamos viendo en todos estos ejemplos cómo las Juntas Generales de Bizkaia han adaptado su regulación del Impuesto sobre Sociedades a los principios establecidos en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que no existan dudas de compatibilidad de su regulación con el Derecho de la Unión Europea, lo que nos da una muestra de la efectividad de la labor del Tribunal de Justicia en la modificación de las disposiciones de los Estados miembros que pueden afectar al cumplimiento del Derecho originario, ya que no es necesario un análisis específico ni una actuación concreta de las instituciones de la Unión Europea en relación con cada Estado miembro para que se produzca una adecuación de la regulación de todos ellos a la doctrina que va estableciendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Obviamente, en los casos en los que no se produce esa adaptación, siempre tiene la posibilidad la Comisión Europea de iniciar un procedimiento de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a los efectos de que el Tribunal declare que una medida concreta de un Estado miembro no es conforme con el Derecho de la Unión Europea.

#### iv) Las deducciones de investigación y desarrollo en el Impuesto sobre Sociedades.

El supuesto que ahora nos ocupa deriva de otra sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la dictada el 13 de marzo de 2008 por el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) en el asunto C-248/06, Comisión contra España (ECLI:EU:C:2008:161), en la que la Comisión Europea precisamente había iniciado un recurso de incumplimiento contra el Reino de España por entender que la regulación de la base de deducción de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades establecida en el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio de Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, entonces vigente en territorio de régimen común no era compatible con la libertad de establecimiento y con la libre prestación de servicios reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Este asunto, que se juzgó sin conclusiones del Abogado General, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea planteó la restricción a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios en los siguientes términos:

*“20 De entrada, es preciso recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse las sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 15 de julio de 2004, Weidert y*

Paulus, C -242/03, Rec. p. I-7379, apartado 12; Laboratoires Fournier, antes citada, apartado 14, y de 22 de marzo de 2007, Talotta, C -383/05, Rec. p. I-2555, apartado 16).

21 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que constituyen restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, objeto de los artículos 43 CE y 49 CE, respectivamente, las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dichas libertades (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de enero de 2002, Comisión/Italia, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 22; de 30 de marzo de 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Rec. p. I-2941, apartado 31, y de 26 de octubre de 2006, Comisión/Grecia, C-65/05, Rec. p. I-10341, apartado 48).

22 En lo que atañe a la libertad de establecimiento, el artículo 35 de la LIS disuade a las empresas españolas de efectuar gastos relativos a actividades de I+D+IT en establecimientos secundarios situados fuera de España, en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. En efecto, en relación con estos gastos, estas empresas no pueden acogerse al régimen fiscal más favorable que se concede a las empresas que ejercen las mismas actividades en España. Asimismo, y sin que exista una contradicción a este respecto, las empresas de los demás Estados miembros de la Unión Europea o del EEE se ven disuadidas de abrir establecimientos secundarios en España. En efecto, éstos, sometidos al impuesto sobre sociedades en España, no pueden disfrutar del régimen fiscal favorable debido a que los gastos correspondientes a tales actividades se habrán efectuado con mayor probabilidad en el lugar del establecimiento principal de la empresa, es decir, fuera de España (véase, en particular, la sentencia Baxter y otros, antes citada, apartado 13). Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un incentivo puramente fiscal reservado a los gastos efectuados en el territorio del Estado miembro de que se trate vulnera el principio de libertad de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, aún no publicada en la Recopilación, apartados 116 y 117).

23 En cuanto a la libre prestación de servicios, es preciso señalar que, aun aceptando la interpretación que defiende el Reino de España, la LIS somete a un régimen fiscal diferente los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT subcontratadas en función de que se ejecuten en España o en el extranjero. En consecuencia, tal legislación establece una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio y constituye una restricción en el sentido del artículo 49 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 21, y Laboratoires Fournier, antes citada, apartados 15 y 16).

24 Ocurre lo mismo respecto de las actividades de I+D+IT confiadas a centros de innovación y tecnología según si éstos están reconocidos en España o en el extranjero. En efecto, resulta de los autos que, si bien el artículo 1, apartado 2, del Real Decreto 2609/1996 no exige que estos centros tengan su domicilio social en España para que puedan obtener el reconocimiento, sin embargo, es necesario que su actividad se realice en territorio español y pueda beneficiar a cualquier entidad o empresa que realice actividades en España. Resulta de tales requisitos que, para poder prestar sus servicios en España, los centros de innovación y tecnología están obligados a establecerse en este Estado miembro a fin de obtener su reconocimiento. Por consiguiente, el régimen fiscal de estos gastos comporta una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación de los servicios, ya que la deducción no se concede cuando las actividades son realizadas por un centro que ha obtenido su reconocimiento en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE distinto del Reino de España y, para obtener el reconocimiento en España, tal centro debe, en realidad, ejercer sus actividades en el territorio de este Estado miembro.

25 Resulta de estas consideraciones que la normativa española produce el efecto de establecer restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, en el sentido de los artículos 43 CE y 49 CE, y 31 y 36 del Acuerdo EEE. Procede, en consecuencia, verificar si existen eventuales justificaciones para estas restricciones".

Y una vez constatada la restricción a las libertades fundamentales, corresponde analizar las posibles causas de justificación que puedan darse para las mismas, como hemos venido observando en apartados anteriores, lo que en el presente asunto se

resume por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las siguientes consideraciones:

“32 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas nacionales que restrinjan el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE únicamente pueden justificarse si reúnen cuatro requisitos, a saber que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 37; de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 34; de 4 de julio de 2000, Haim, C-424/97, Rec. p. I-5123, apartado 57, y Comisión/Grecia, antes citada, apartado 49).

33 En cuanto a la primera justificación invocada por el Reino de España, relativa a la necesidad de incentivar la investigación y el desarrollo en España, es preciso señalar que, si bien es cierto que la promoción de estas actividades constituye una razón imperiosa de interés general, el Tribunal de Justicia ha declarado que el incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en el Estado miembro que concede el beneficio fiscal se opone frontalmente al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico, que, conforme al artículo 163 CE, apartado 1, es, en especial, «fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional». El Tribunal de Justicia añadió que el apartado 2 del mismo artículo precisa, en particular, que, para ello, la Comunidad «apoyará [los] esfuerzos de cooperación [de las empresas], fijándose, en especial, como objetivo, permitir a [éstas] la plena utilización de las potencialidades del mercado interior, en particular por medio de [...] la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación» (sentencia Laboratoires Fournier, antes citada, apartado 23).

34 En cuanto a la segunda justificación, basada en la necesidad de garantizar eficazmente la lucha contra el fraude fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta eficacia constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. De esta forma, con objeto de garantizar la eficacia de los controles fiscales, que entran en el marco de la lucha contra el fraude fiscal, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que permitan la comprobación, de manera clara y precisa, del importe de los gastos deducibles en este Estado en concepto de gastos de investigación (sentencias, antes citadas, Baxter y otros, apartado 18, y Laboratoires Fournier, apartado 24). Sin embargo, la medida destinada a permitir esa comprobación no debe ir más allá de lo necesario a estos efectos.

35 En lo que atañe a la doble deducción fiscal, el Reino de España alega que las limitaciones de la deducibilidad de los gastos por actividades de I+D+IT, basadas en el lugar de realización de estas actividades, son necesarias para evitar que las empresas deduzcan este tipo de gastos en el Estado miembro en que se realizaron y, a la vez, en el Estado miembro en el que están establecidas.

36 A este respecto, resulta de los autos que la LIS no contiene ninguna disposición que permita a los contribuyentes aportar la prueba de que dichos gastos no han sido ya objeto de deducción fiscal en otro Estado miembro cuando se han realizado fuera de España.

37 Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar la prueba de que los gastos correspondientes a las actividades de investigación realizadas en otros Estados miembros se efectuaron realmente y respetan los criterios prescritos (véase la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 49). En efecto, no puede excluirse a priori que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos de investigación realizados en otros Estados miembros (véanse las sentencias, antes citadas, Baxter y otros, apartados 19 y 20, y Laboratoires Fournier, apartado 25).

38 Además, las autoridades fiscales afectadas pueden dirigirse, en virtud de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los

*impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30), a las autoridades de otro Estado miembro para obtener toda la información necesaria para la liquidación correcta de los impuestos de un contribuyente, incluida la posibilidad de concederle una exención fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias Vestergaard, antes citada, apartado 26; de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 42, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 50).*

39 *Por lo que se refiere a las actividades de I+D+IT subcontratadas con centros de innovación y tecnología, el Reino de España alega que sólo el reconocimiento permite verificar la fiabilidad y seriedad de estos centros.*

40 *Es cierto que, en lo que atañe a las fundaciones, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Derecho comunitario no impone a los Estados miembros la obligación de otorgar automáticamente el mismo reconocimiento en su territorio a las fundaciones extranjeras cuya utilidad pública haya sido reconocida en su Estado miembro de origen. Sin embargo, precisó que no es menos cierto que, cuando una fundación cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple también los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro, las autoridades de éste no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en su territorio (véase la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartados 39 y 40).*

41 *Para alcanzar el objetivo de garantizar que la deducción fiscal por los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT subcontratadas con centros de innovación y tecnología sólo se conceda en los casos en que estos centros ejercen una actividad seria y eficaz avalada por su reconocimiento, el Reino de España podría conceder el régimen de deducción fiscal cuando estas actividades son realizadas por centros de innovación y tecnología que hayan obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE, a reserva de que las autoridades españolas verifiquen la existencia y las condiciones de este reconocimiento. En la medida en que la LIS exige que el reconocimiento se otorgue en España, no es apropiada para alcanzar el objetivo que persigue o, cuando menos, va más allá de lo necesario para alcanzar este objetivo.*

42 *Resulta de ello que las restricciones que impone la normativa española a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios no constituyen medidas adecuadas para fomentar las actividades de de I+D+IT ni para la lucha contra el fraude fiscal, o cuando menos, van más allá de lo necesario para alcanzar este objetivo".*

Por lo tanto, ninguna de las justificaciones ofrecidas por el Reino de España sirvieron para que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea diera como válida la regulación existente en el Impuesto sobre Sociedades vigente en territorio de régimen común, lo que obligó a modificar la regulación en el sentido de admitir como base de la deducción los gastos realizados en cualquier parte de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Los territorios forales no eran directamente afectados por este procedimiento porque la Comisión solamente se dirigió al Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra el Reino de España por la regulación vigente en territorio de régimen común, pero adolecían de los mismos problemas porque la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades foral era igualmente restrictiva respecto a la realización de esas actividades que la regulación vigente en territorio de régimen común.

Por lo tanto, y lo mismo que habían modificado su regulación en función de la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencias que



afectaban a la regulación belga, alemana o británica de los diferentes impuestos, los Territorios Históricos vascos también han hecho lo propio con la doctrina emanada de sentencias como ésta, dirigida a la regulación establecida en el ordenamiento del territorio de régimen común.

Ahora bien, la solución adoptada por el legislador de territorio común, que fue pasar de una regla que establecía que los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido, a otra regla en virtud de la cual, los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, no satisfacía completamente a los legisladores forales.

Es cierto que es una regulación que elimina las restricciones a las libertades fundamentales que se habían considerado lesionadas por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea porque da el mismo tratamiento a los gastos realizados en territorio español y los realizados en los restantes Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero también que supone una restricción respecto a la situación anterior porque impide la aplicación de la deducción en la medida en que se realicen gastos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica en terceros Estados, que antes sí daban derecho a la deducción.

En realidad, la reforma realizada en territorio de régimen común amplió la base de la deducción para ser respetuosa con las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea pero a la vez la limitó para gastos realizados en terceros países, lo cual no tiene ninguna relación ni con la sentencia del Tribunal de Justicia ni con la necesidad de la modificación.

Por ello, en los Territorios Históricos la adaptación de su regulación a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha hecho de otra manera, manteniendo la filosofía anterior y permitiendo gastos realizados en terceros Estados, pero siendo plenamente respetuosos con las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Así, ahora la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece que forman parte de la base de la deducción los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica realizados en territorio español, pero también forman parte de la base de deducción los gastos correspondientes a actividades realizadas en otros Estados

miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, e incluso, respecto a los gastos correspondientes a actividades realizadas en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, se prevé que también puedan ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo o innovación tecnológica principal se efectúe en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y aquéllos no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido.

De esta manera, en los Territorios Históricos vascos se ha mantenido la amplitud con la que se determinaba la base de la deducción antes de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, y a la vez, se ha adecuado su ámbito, ampliándolo, para establecer un régimen plenamente respetuoso con las libertades fundamentales del Tratado.

Esto pone de manifiesto que existen distintas posibilidades siempre para adecuar la regulación de los tributos de los Estados miembros a los principios que derivan del Derecho de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales, y por tanto, todas ellas son válidas para conseguir el objetivo de que la normativa del Estado miembro de que se trate sea compatible con el Derecho de la Unión, ya que lo único que debe garantizarse es que no se trata de peor condición que a los propios nacionales a los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que ejercitan sus libertades fundamentales, ya sea de forma directa o indirecta.

#### v) El impuesto de salida en el Impuesto sobre Sociedades.

Un último supuesto en el que podemos ver cómo se ha establecido una solución diferente en los Territorios Históricos vascos, en el ejercicio de la autonomía normativa que el Concierto Económico les reconoce respecto al Impuesto sobre Sociedades, que en otras jurisdicciones próximas, incluida la regulación vigente en territorio de régimen común es el que tiene que ver con el impuesto de salida que se cobra a las entidades que abandonan la soberanía tributaria española por traslado a otro país, y sobre el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado tanto en la sentencia del asunto National Grid Indus BV como en diversos asuntos en los que la Comisión Europea había presentado recursos de incumplimiento al amparo del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por entender que la regulación establecida en varios Estados miembros no era compatible con las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ya hemos visto en el apartado destinado a seguir la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta materia que la cuestión del impuesto de

salida ha sido una preocupación tanto de la Comisión Europea, desde su comunicación de 2001, como de los contribuyentes que han llevado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea los supuestos en los que creían vulnerados los derechos que les confieren los Tratados por la manera en la que se regulaba esta cuestión en varios Estados miembros de la Unión Europea.

En el caso español, el recurso de incumplimiento de la Comisión Europea se dirigía exclusivamente contra la regulación vigente entonces en territorio de régimen común, sin que afectara a las normativas forales desde un punto de vista formal, aunque es evidente que la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tanto en la sentencia de la Gran Sala que resolvió la cuestión prejudicial que afectaba a la entidad National Grid Indus BV, como en las sentencias que se han pronunciado en los diversos recursos de incumplimiento planteados por la Comisión, ha debido tenerse en cuenta por parte de las instituciones forales para reformular su regulación del Impuesto sobre Sociedades en este punto, porque lo contrario les hubiera expuesto a un recurso de incumplimiento directo contra su regulación y llevado a mantener una regulación incompatible con el Derecho de la Unión Europea, en clara contradicción con uno de los principios generales en que se basa el Concierto Económico, como hemos venido comentando.

Pero también en este caso la solución que se ha incorporado a la normativa foral con ocasión de la reforma fiscal abordada para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014, ha sido bastante diferente a la que se ha adoptado en territorio de régimen común.

Ya hemos visto, al analizar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto National Grid Indus BV, que el Tribunal de Justicia estimaba que obligar a los contribuyentes que abandonan la soberanía tributaria de un Estado miembro a determinar la deuda tributaria del impuesto de salida correspondiente a las plusvalías tácitas generadas durante el periodo de tiempo en que ha estado la entidad sometida a esa jurisdicción no suponía una restricción injustificada ni desproporcionada a la libertad de establecimiento, en la medida en que se encontraba justificada por la imperiosa razón de interés general de proceder a un equitativo reparto de los ingresos tributarios entre las diferentes jurisdicciones.

Pero sin embargo, sí consideraba como una restricción justificada pero desproporcionada la exigencia del pago de ese gravamen en el momento de abandonar la soberanía tributaria de ese Estado miembro, ya que el Tribunal de Justicia consideraba que existían medios menos restrictivos de la libertad fundamental para conseguir los objetivos correspondientes a las imperiosas razones de interés general que

justificaban la restricción, en concreto, con la posibilidad de garantizar el pago de la deuda y de exigir el cumplimiento de una serie de obligaciones formales para que la empresa que se ha beneficiado de ese diferimiento en el pago de la deuda tributaria correspondiente al impuesto de salida mantenga informada a la Administración tributaria de ese Estado del momento en el que se produce la materialización de esas plusvalías tácitas por las que se debe tributar, y por tanto, ya no subsisten razones para diferir más tiempo el pago del impuesto, en el entendimiento del Tribunal de Justicia.

En ese sentido, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece en el artículo 41 el impuesto de salida que corresponde a las entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que trasladan su domicilio al extranjero o que transfieren bienes a un establecimiento permanente en el extranjero o dejan de tener afectos bienes en un establecimiento permanente en territorio español de entidades no residentes.

Mantiene la regulación precedente porque establece la obligación de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del último período impositivo sometido a la competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia el importe de la diferencia entre el valor de mercado de todos sus elementos patrimoniales y el valor contable de los mismos, o lo que es lo mismo, hacer aparecer en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la totalidad de las plusvalías tácitas correspondientes a los elementos patrimoniales de la entidad.

En el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, esa integración en la base imponible de las plusvalías tácitas conlleva aparejada la determinación de la cuota correspondiente a las mismas y el pago del impuesto correspondiente en el plazo voluntario ordinario de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, que es el que corresponde con los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses siguientes a la conclusión del período impositivo.

Por lo tanto, desde la perspectiva del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la libertad de establecimiento, esa obligación de inclusión en la base imponible de las plusvalías tácitas correspondientes a los elementos patrimoniales de la entidad es compatible con el Derecho de la Unión Europea, pero no lo es el hecho de que el pago deba realizarse en todo caso dentro del plazo voluntario de autoliquidación del impuesto correspondiente a ese período impositivo.

Por ello, la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades prevé un régimen opcional para los contribuyentes que trasladen su domicilio a otros Estados miembros de la Unión Europea, de forma que se matice la obligación de pagar ese impuesto de salida

en el mismo ejercicio en el que se determina, y se dé la posibilidad de diferir el pago hasta el momento en el esas plusvalías se hayan materializado o se hayan transferido los bienes fuera de la Unión Europea, pues a partir de ese momento tampoco puede invocarse válidamente la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a los efectos de impedir el gravamen.

Por ello, el apartado 2 del artículo 41 de la mencionada Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, prevé un régimen opcional para los contribuyentes que pueden invocar en su favor la libertad de establecimiento, ya que cuando el traslado de residencia se realice (o los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español se transfieran) a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por diferir, total o parcialmente, el pago de la cuota correspondiente al impuesto de salida hasta el momento en que los citados elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad.

Ahora bien, ese diferimiento del pago del impuesto va a estar sometido a una serie de condiciones, de conformidad con las cautelas que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha entendido oportuno admitir para garantizar el adecuado reparto de la recaudación tributaria entre los diferentes Estados miembros de la Unión Europea, y por lo tanto, se va a poder optar por este régimen opcional siempre que se cumplan las siguientes tres condiciones:

a) El contribuyente debe presentar, junto con la última autoliquidación que deba presentar por el Impuesto sobre Sociedades o con la que corresponda al periodo impositivo en el que se transfieran o desafecten los activos afectos a un establecimiento permanente, una relación individualizada de los elementos patrimoniales respecto de los que existan plusvalías tácitas en el mencionado momento, relación en la que conste el valor contable de los elementos patrimoniales y el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de cada uno de ellos, así como el importe de la parte de cuota íntegra resultante correspondiente a cada uno.

De esta manera, el legislador foral está obligando al contribuyente que quiera acogerse a este régimen de diferimiento a determinar por cada uno de los bienes afectados el importe de la cuota tributaria que se va a diferir, de tal forma que luego se pueda hacer un seguimiento individualizado de cada uno de ellos a los efectos de exigir el pago de la cuota tributaria diferida.

b) El contribuyente debe garantizar mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución el cobro de la cuota hasta el importe cuyo pago haya optado el contribuyente por diferir, más un 30 por 100 que sirva para garantizar los intereses de demora y, en su caso, los costes de recaudación en que pudiera incurrirse.

c) El contribuyente debe presentar anualmente una declaración, en el modelo que se apruebe al efecto por el diputado foral de Hacienda y Finanzas, en la que se relacione la situación de cada uno de los elementos patrimoniales, los importes que deben hacerse constar respecto de cada elemento patrimonial en la declaración a que acabamos de hacer referencia y la fecha, en su caso, en la que se den las circunstancias en virtud de las cuales hay que proceder al pago de las cuotas diferidas.

El contribuyente debe ingresar junto con la declaración a que acabamos de hacer referencia en la letra c), el importe de la cuota diferida que se corresponda con los elementos patrimoniales respecto a los que se hayan producido en ese año las circunstancias respecto de las que se hace depender el ingreso de la cuota diferida, más sus correspondientes intereses de demora, y coherentemente con la finalidad de la garantía, el contribuyente puede solicitar que se reduzca la garantía prestada en la proporción que represente el pago realizado sobre el total de la cuota diferida.

Si recordamos el contenido de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto *National Grid Indus BV* y su argumentación sobre lo que consideraba medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento que el pago inmediato de la cuota tributaria, se recogían todas las que han sido reguladas por el legislador foral, incluida la exigencia de intereses de demora en caso de que se opte por diferir el pago del impuesto correspondiente a las plusvalías que no van a ser objeto de gravamen en el momento del traslado del domicilio de la entidad.

Del mismo modo, en la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 23 de enero de 2014, dictada en el asunto C-164/12, *DMC* (ECLI:EU:C:2014:20), el Tribunal recuerda que esa exigencia no es desproporcionada en base a su jurisprudencia anterior:

*“61 Por lo que respecta a la recaudación del impuesto adeudado por las plusvalías latentes, el Tribunal de Justicia ha declarado que debe permitirse que el sujeto pasivo pueda optar entre, por una parte, pagar inmediatamente el importe del impuesto sobre las plusvalías latentes correspondientes a los activos que posea y, por otra parte, pagar con carácter diferido el importe del citado impuesto, acompañado, en su caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable (véanse, en este sentido, las sentencias *National Grid Indus*, antes citada, apartado 73, y de 6 de septiembre de 2012, *Comisión/Portugal*, C - 38/10, apartados 31 y 32)”.*

Incluso, más recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha vuelto a insistir en este esquema al pronunciarse sobre la regulación existente en Alemania para

el diferimiento por reinversión de las plusvalías correspondientes a elementos afectos a una actividad económica, siempre que se reinviertan en otros activos productivos sitos en Alemania.

En esta sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 16 de abril de 2015, dictada en el asunto C-591/13, Comisión contra Alemania (ECLI:EU:C:2015:230), el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de recordar los principios que rigen la valoración de una restricción a la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en los siguientes términos:

*“54 El artículo 49 TFUE exige la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento. Para las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión esa libertad comprende el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros a través de agencias, sucursales o filiales (sentencia Comisión/Dinamarca, C-261/11, EU:C:2013:480, apartado 25 y jurisprudencia citada).*

*55 Esa libertad es aplicable también a las transferencias de actividades de un sujeto pasivo del territorio de un Estado miembro a otro Estado miembro (véase en ese sentido la sentencia Comisión/Dinamarca, EU:C:2013:480, apartado 28).*

*56 Aunque, según su texto, las disposiciones del Tratado FUE sobre la libertad de establecimiento pretenden asegurar el beneficio del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen además a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación. Deben ser consideradas restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíben, dificultan o hacen menos atractivo el ejercicio de esa libertad (sentencia Comisión/Dinamarca, EU:C:2013:480, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada).*

*57 En el presente asunto el régimen fiscal previsto en el artículo 6b de la EstG tiene la consecuencia de someter el beneficio del aplazamiento de la exigibilidad del impuesto debido correspondiente a las plusvalías derivadas de la enajenación a título oneroso de un bien de inversión que forma parte del patrimonio de un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en el territorio alemán a la condición de que esas plusvalías sean reinvertidas en la adquisición de bienes sustitutivos que formen parte del patrimonio de un establecimiento permanente situado en ese mismo territorio. Una reinversión similar realizada para adquirir bienes sustitutivos que formen parte del patrimonio de un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en el territorio de otro Estado miembro dará lugar en cambio a la imposición inmediata de esas plusvalías.*

*58 Se debe apreciar que esa diferencia de trato respecto al aplazamiento de la exigibilidad del impuesto debido correspondiente a las plusvalías referidas puede originar una desventaja en materia de tesorería para el sujeto pasivo que desee reinvertir esas plusvalías en la adquisición de bienes sustitutivos destinados a un establecimiento permanente situado en el territorio de un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania, en relación con el sujeto pasivo que realice una reinversión similar en un establecimiento permanente situado en el territorio alemán.*

*59 Esa diferencia de trato puede como mínimo hacer la reinversión realizada fuera del territorio alemán menos atractiva que una reinversión realizada en éste. Por tanto, como mantiene la Comisión, puede disuadir a un sujeto pasivo establecido en el territorio alemán de ejercer sus actividades a través de un establecimiento permanente situado en el territorio de un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania.*

*60 Esa diferencia de trato no se explica por una diferencia objetiva de situación. En efecto, a la luz de una normativa de un Estado miembro que se propone gravar las plusvalías generadas en el territorio de este último, la situación de un sujeto pasivo que reinvierte éstas en la adquisición de un bien sustitutivo destinado a un establecimiento permanente situado en el territorio de otro Estado miembro es similar, en lo que concierne a la imposición de las plusvalías que se han generado en el primero de esos Estados miembros antes de la reinversión, a la de un sujeto pasivo que las reinvierte en la adquisición de un*

bien sustitutivo destinado a un establecimiento permanente situado en el territorio de ese Estado miembro.

61 De ello se sigue que el régimen fiscal previsto en el artículo 6b de la EstG constituye una restricción a la libertad de establecimiento, al someter el beneficio del aplazamiento de la imposición de las plusvalías derivadas de la enajenación a título oneroso de un bien de inversión que forma parte del patrimonio de un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en el territorio alemán a la condición de que esas plusvalías se reinviertan en la adquisición de bienes sustitutivos que formen parte del patrimonio de un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en el mismo territorio".

Y una vez determinada la concurrencia de una restricción a la libertad de establecimiento, se ocupa de analizar la posible justificación de la misma por imperiosas razones de interés general, lo que le sirve al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para recordar y sistematizar la doctrina establecida respecto a este tipo de situaciones transfronterizas creada a partir del impuesto de salida y la sentencia *National Grid Indus BV*, en los siguientes términos:

“63 Conforme a reiterada jurisprudencia, una normativa nacional sólo puede limitar la libertad de establecimiento si la restricción en cuestión está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal supuesto es preciso, además, que esa restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase la sentencia *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, apartado 41 y jurisprudencia citada).

64 Acerca de la justificación basada en la necesidad de preservar el reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, conviene recordar que éste constituye un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia, y que de una reiterada jurisprudencia resulta que, a falta de medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencia *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

65 En su sentencia *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), acerca de una normativa nacional en virtud de la cual el traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad nacional a otro Estado miembro daba lugar a la tributación inmediata de las plusvalías latentes correspondientes a los activos transferidos, mientras que tales plusvalías sólo eran gravadas en un contexto nacional cuando se realizaban efectivamente, el Tribunal de Justicia juzgó que el referido traslado no puede significar que el Estado miembro de origen deba renunciar a su derecho a gravar una plusvalía generada en el ámbito de su competencia fiscal antes de dicho traslado. Así, el Tribunal de Justicia estimó que, conforme al principio de territorialidad fiscal, un Estado miembro está facultado para gravar en el momento de ese traslado las plusvalías latentes generadas en su territorio. Efectivamente, esa medida tiene por objeto prevenir situaciones que puedan afectar al derecho del Estado miembro de origen a ejercer su competencia fiscal respecto a las actividades realizadas en su territorio y puede, por tanto, estar justificada por motivos relacionados con la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase en ese sentido la sentencia *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 46 y jurisprudencia citada).

66 El Tribunal de Justicia también consideró proporcionado que un Estado miembro, con el fin de preservar el ejercicio de su competencia fiscal, liquidara el impuesto debido por las plusvalías latentes generadas en su territorio en el momento en el que su potestad tributaria respecto a la sociedad interesada se extingue, en el referido asunto en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de ésta a otro Estado miembro (véase en ese sentido la sentencia *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 52).

67 En cambio, una normativa de un Estado miembro que imponía la recaudación inmediata del impuesto correspondiente a las plusvalías latentes generadas en el ámbito de su competencia fiscal con ocasión del traslado de la sede de dirección efectiva de una



sociedad fuera de su territorio se consideró desproporcionada a causa de la existencia de medidas menos lesivas para la libertad de establecimiento que la recaudación inmediata de ese impuesto. En ese sentido, el Tribunal de Justicia estimó que debía permitirse al sujeto pasivo elegir entre el pago inmediato de ese impuesto y el pago diferido del importe del mismo impuesto, acompañado, en su caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable (véanse en ese sentido las sentencias *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, apartados 73 y 85, y *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, apartado 61 y jurisprudencia citada).

68 Se debe poner de relieve que el presente asunto tiene por objeto la imposición de las plusvalías derivadas de la enajenación del bien sustituido, que se han generado en el ámbito de la competencia fiscal de la República Federal de Alemania. Hay que observar en ese sentido que la Comisión no discute el derecho de ese Estado miembro a gravar esas plusvalías.

69 Así pues, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 65 de esta sentencia, una reinversión de las plusvalías sujetas a la potestad impositiva de la República Federal de Alemania, para la adquisición de bienes sustitutivos destinados a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en el territorio de otro Estado miembro, no puede dar lugar a que la República Federal de Alemania deba renunciar a su derecho a gravar las plusvalías generadas en el ámbito de su competencia fiscal antes de la transferencia de éstas fuera de su territorio, a causa de que han sido reinvertidas en la adquisición de esos bienes sustitutivos.

70 Aun suponiendo que, a causa de la reinversión de las plusvalías derivadas de la enajenación de los bienes sustituidos en la adquisición de bienes sustitutivos que formen parte del patrimonio de un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado fuera del territorio alemán, la República Federal de Alemania no estuviera facultada para gravar los rendimientos generados por esos bienes sustitutivos, ese Estado miembro no quedaría privado sin embargo de su derecho a gravar las plusvalías derivadas de la enajenación de los bienes sustituidos que se hubieran generado en el ámbito de su competencia fiscal dentro de su territorio antes de esa reinversión. Por otra parte, ese derecho se ejerce por medio de la imposición inmediata de las referidas plusvalías con ocasión de dicha reinversión.

71 En el presente asunto carece de pertinencia en ese sentido que se trate de una plusvalía latente o de una plusvalía realizada. Se trate de una u otra, lo relevante es que operaciones similares realizadas en el ámbito puramente interno de un Estado miembro, a diferencia de una operación transfronteriza, no habrían originado la imposición inmediata de esas plusvalías.

72 Aunque una imposición de las plusvalías referidas con ocasión de su reinversión en la adquisición de bienes sustitutivos fuera del territorio nacional se pueda justificar por razones ligadas a la necesidad de preservar el reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, en cualquier caso una normativa nacional como la discutida, cuyo efecto es prever en todos los casos la exigibilidad inmediata del impuesto sobre esas plusvalías con ocasión de su reinversión fuera del territorio nacional, va más allá de lo necesario para conseguir el objetivo de preservar el reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, como resulta del apartado 67 de la presente sentencia, a causa de la existencia de medidas menos lesivas para la libertad de establecimiento que una imposición inmediata.

73 Basta recordar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que debe permitirse al sujeto pasivo la elección entre soportar las cargas administrativas ligadas al aplazamiento de la imposición en cuestión y el pago inmediato del impuesto. En el supuesto de que el sujeto pasivo considerase que esas cargas no son excesivas y prefiriese soportarlas, las cargas que pesaran sobre la administración fiscal tampoco podrían calificarse como excesivas (véase en ese sentido la sentencia *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 77).

74 La restricción considerada no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional, que el Tribunal de Justicia ha reconocido como constitutiva de una razón imperiosa de interés general. Para que una alegación fundada en dicha justificación pueda prosperar es preciso que esté acreditada la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de ésta mediante un gravamen fiscal determinado (sentencias *Comisión/Portugal*, C-345/05, EU:C:2006:685, apartado 29, y *Comisión/Suecia*, C-104/06, EU:C:2007:40, apartado 26).

75 Pues bien, en el presente asunto no concurre esa relación directa. Como ha señalado la Comisión, la ventaja fiscal discutida, que es el aplazamiento de la imposición de las plusvalías derivadas de la enajenación del bien sustituido, tiene como contrapartida, no obstante la técnica escogida para conceder esa ventaja fiscal, la ulterior imposición de las plusvalías derivadas de la enajenación del mismo bien, y no la imposición de las plusvalías diferentes derivadas de la enajenación del bien sustitutivo.

76 En lo que atañe finalmente al objetivo pretendido por la normativa nacional discutida, a saber, incentivar la inversión en la misma empresa y su reestructuración, para garantizar su continuidad y el mantenimiento del empleo en el territorio alemán, y suponiendo que esas consideraciones puedan constituir en ciertas circunstancias y con ciertas condiciones justificaciones aceptables de una normativa nacional que establece una ventaja fiscal a favor de personas físicas o jurídicas (véase en ese sentido la sentencia Geurts y Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, apartado 26), no se aprecia que únicamente pueda alcanzarse ese objetivo si el bien sustitutivo también está sujeto a la potestad impositiva de las autoridades alemanas.

77 Ese objetivo puede lograrse sin necesidad de establecer una obligación de reinversión en el territorio del Estado miembro interesado. En efecto, se alcanzaría de igual manera en el supuesto de que el sujeto pasivo eligiera reinvertir las plusvalías derivadas de la enajenación del bien sustituido en la adquisición de un bien sustitutivo que formara parte del patrimonio de su establecimiento permanente situado en el territorio de otro Estado miembro en lugar del territorio alemán. Sin perjuicio de la calificación en el ámbito fiscal de un establecimiento permanente situado fuera del territorio nacional en virtud del Derecho fiscal convencional y del trato fiscal atribuido al bien sustitutivo en virtud de ese Derecho, el bien sustitutivo estaría afectado en cualquier caso a la actividad económica del sujeto pasivo y contribuiría por tanto a favorecer la promoción de la inversión en la empresa y la reestructuración de ésta, y podría así garantizar la continuidad de esa actividad económica (véase en ese sentido la sentencia Comisión/Portugal, C-34/05, EU:C:2006:685, apartados 31 a 33 y 35).

78 En ese contexto la sola circunstancia de que en el supuesto de reinversión fuera del territorio nacional la potestad de gravar los rendimientos generados por el bien sustitutivo pudiera corresponder a otro Estado miembro carece de pertinencia. Basta observar al respecto que según reiterada jurisprudencia los objetivos de carácter puramente económico como el de aumentar los ingresos fiscales nacionales o evitar su reducción no pueden constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse las sentencias Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, apartados 48 y 59, y DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, apartado 50)".

Vemos, por tanto, que la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha convalidado plenamente el esquema establecido en el artículo 41 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para el gravamen del impuesto de salida cuando el desplazamiento de la entidad o de sus activos se produce hacia otros Estados miembros de la Unión Europea.

En territorio de régimen común, la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, establece la posibilidad de que se opte por diferir también el impuesto de salida en el caso de traslado de domicilio a otro Estado miembro de la Unión Europea, pero con aplicación de las generales establecidas en la Ley General Tributaria para la concesión de aplazamientos de pago, que son, fundamentalmente, similares a las que se exigen en el régimen opcional de los Territorios Históricos vascos, con menos precisión en cuanto a los obligaciones formales, y sustituyendo la discrecionalidad con la

que la concesión de aplazamientos de pago se regula en la Ley General Tributaria por una obligación de concesión respecto a estos contribuyentes.

En cualquiera de los dos casos, se ha solucionado el problema de compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales, si bien, de nuevo, me parece más apropiada la solución que se ha dado en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en la medida en que sigue de una manera más fiel la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al analizar la cuestión.

#### vi) El tratamiento de los títulos de Deuda Pública vasca en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Otro de los asuntos a los que vamos a prestar atención en este apartado no ha llegado a estar sometido al conocimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, porque se ha reconducido la situación en el curso del expediente administrativo de infracción incoado por la Comisión Europea al Reino de España, y además, tiene la particularidad de que solamente afecta a una regulación propia de los Territorios Históricos vascos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no existía en ninguna de las demás normativas del impuesto en España.

Es la primera y única vez que la Comisión Europea ha cuestionado una disposición aprobada por las instituciones forales en el ejercicio de las competencias que les reconoce el Concierto Económico por considerarla como una restricción injustificada a la libertad de movimiento de capitales, basando su argumentación en el contenido material de la disposición y no en el ámbito de aplicación de la misma en función de lo dispuesto en el Concierto Económico, como sucedió con la cuestión de la tributación de los no residentes en el Impuesto sobre Sociedades en la Decisión 93/337/CEE o con la que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este caso lo que cuestiona la Comisión es la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para adquisiciones hereditarias de determinados títulos de Deuda Pública emitidos por las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco, tanto por el Gobierno Vasco, como por las Diputaciones Forales o las entidades locales de los Territorios Históricos vascos.

En el momento en el que se generalizó la exención para adquisiciones hereditarias del cónyuge o de parientes en línea recta por consanguinidad, esta

reducción de la base imponible, que llegaba al 90 por 100 de la misma, para las adquisiciones hereditarias de esos títulos de Deuda Pública, o de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tuvieran invertido más de un 90 por 100 de su activo en esos títulos de Deuda Pública vasca, se concibió como una reducción sustancial del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable a los contribuyentes que, por razón de su parentesco, no podían acogerse a la exención, y a los que se les permitía una menor tributación a cambio de que invirtieran su dinero en financiar a las Administraciones públicas vascas mediante la suscripción de esos títulos de Deuda Pública.

Este régimen estuvo vigente en los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero la Comisión Europea consideró que dar ese tratamiento a los títulos de Deuda Pública vasca y no otorgarlo a los de otros Estados miembros de la Unión Europea suponía una restricción a la libertad de movimiento de capitales incompatible con lo dispuesto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

De hecho, la Comisión Europea incoó el expediente de infracción 2011/2158 al Reino de España por esta cuestión, remitiendo una carta de emplazamiento el 27 de enero de 2012, en la que razonaba como sigue:

*“El principio de libre circulación de capitales prohíbe a los Estados miembros conceder a los bonos públicos nacionales un trato fiscal más favorable que el otorgado a los bonos públicos extranjeros.*

*La Comisión Europea considera que las disposiciones nacionales expuestas anteriormente son contrarias al libre movimiento de capitales garantizado por el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo del EEE, en la medida en que disuaden a los residentes de invertir en bonos públicos extranjeros. Este requisito parece constituir una restricción a la libre circulación de capitales desde España en dirección a otros Estados miembros o países del EEE.*

*De la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto (C-478/98, Comisión/Bélgica, [2002] REC 1-7587, apartado 18) se desprende claramente que cualquier medida que adopte un Estado miembro para disuadir a sus residentes de realizar inversiones en otros Estados miembros constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 del TFUE.*

*Al no existir, aparentemente, motivos que justifiquen la aplicación de una restricción de este tipo, la legislación española aquí analizada parece incompatible con el artículo 63 del TFUE, puesto que, con la aplicación de la primera, se disuade a los sujetos pasivos de invertir en deuda pública extranjera. Además, esta diferencia de trato podría dificultar la obtención de capital en España por parte de los Gobiernos extranjeros. Por esas mismas razones, la Comisión Europea considera las disposiciones españolas incompatibles con el artículo 40 del Acuerdo EEE”.*

Por tanto, según la Comisión Europea, los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco conceden en su Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un tratamiento preferencial a la Deuda Pública emitida por la Comunidad Autónoma del País Vasco y las Diputaciones Forales y Entidades Locales de sus tres

Territorios Históricos, tratamiento del que no se benefician los instrumentos de Deuda Pública emitida por otros Estados.

La Comisión entiende que estas disposiciones son contrarias a la libertad de movimiento de capitales garantizada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y apoya su conclusión en que entiende que disuaden a los residentes en los Territorios Históricos de invertir en títulos de Deuda pública de Gobiernos extranjeros, apoyando su argumentación, en lo esencial, en lo establecido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 26 de septiembre de 2000, asunto C-478/98, Comisión-Bélgica, apartado 18.

Procede, por tanto, analizar si efectivamente se produce una restricción a la libertad de movimiento de capitales y si la misma podría encontrarse justificada por imperiosas razones de interés general, ya que, de constituir una restricción, sería un supuesto de restricción no discriminatoria o indirecta.

A este respecto, hay que recordar que la Comunidad Autónoma del País Vasco goza de autonomía financiera conforme a lo establecido en la disposición adicional primera de la Constitución, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, además de las disposiciones que regulan la metodología de determinación de las relaciones financieras de la Comunidad Autónoma del País Vasco con el Estado y de los distintos niveles institucionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco entre sí, cuestión que adquiere una relevancia especial por tratarse del tratamiento fiscal de determinados títulos de Deuda Pública, de los que financian el presupuesto de las Administraciones cuyo gasto público se sufraga con los ingresos generados por los sistemas tributarios forales en aplicación del Concierto Económico.

Como resulta de lo previsto en la legislación citada, con los recursos que obtienen las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en la aplicación de su Sistema Tributario se sostiene el gasto público de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de las Diputaciones Forales y de las Entidades Locales de sus tres Territorios Históricos, esto es, de los órganos cuyo endeudamiento público puede gozar de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuestionada por la Comisión Europea.

Centrando nuestro análisis es la libertad de movimiento de capitales, hay que partir del hecho de que una medida relativa a la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de unos determinados activos financieros entra en el ámbito de

aplicación del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que no es objeto de controversia este extremo, siempre que no se corresponda con una situación puramente interna, pues así ha sido declarado en diversos pronunciamientos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, incluso cuando nos encontráramos ante prestaciones en especie, que no es el caso en el presente supuesto. Por todas, podemos citar la argumentación contenida a este respecto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2009 (Gran Sala), asunto C-318/07, Hein Perche (ECLI:EU:C:2009:33):

“20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si cuando un contribuyente solicita en un Estado miembro la deducción fiscal de donaciones realizadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, tales donaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales, aunque se efectúen en especie en forma de bienes de uso cotidiano.

21 En sus observaciones, el Finanzamt, los Gobiernos alemán, español y francés e Irlanda alegan que dichas disposiciones sólo se refieren a movimientos de capitales realizados en el ejercicio de una actividad económica y no a las donaciones dirigidas con fines altruistas a organismos gestionados de manera desinteresada, cuyas actividades no deben efectuarse con ánimo de lucro. Por su parte, el Gobierno griego estima que la transmisión, sin fines de inversión, de bienes de uso cotidiano que no constituyen medios de pago se inscribe exclusivamente en el ámbito de la libre circulación de mercancías.

22 Por otro lado, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Órgano de Vigilancia de la AELC consideran que las donaciones en especie efectuadas en favor de organismos de utilidad pública establecidos en un Estado miembro que no sea el de tributación del donante están comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 56 CE a 58 CE.

23 Debe recordarse que el artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros.

24 Al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Amsterdam] (DO L 178, p. 5), aunque ésta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39; Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 22, y de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp, C-111/07, Rec. p. I-0000, apartado 38). Pues bien, las donaciones y las dotaciones figuran bajo la rúbrica XI, «Movimientos de capitales de carácter personal», del anexo I de la Directiva 88/361.

25 Cuando un contribuyente de un Estado miembro solicita la deducción fiscal de una suma que refleja el valor de donaciones realizadas en favor de terceros residentes en otro Estado miembro, para determinar si la normativa nacional de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, no resulta pertinente dilucidar si las donaciones subyacentes se han efectuado en dinero o en especie.

26 En efecto, el hecho de que bajo la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, se incluyan las sucesiones y los legados demuestra que, para determinar si el trato fiscal que dispensa un Estado miembro a determinadas operaciones está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales, no procede distinguir entre las operaciones efectuadas en dinero y las realizadas en especie. Así, el Tribunal de Justicia ha recordado que las sucesiones suponen la transmisión a una o varias

personas del caudal relicto del causante o, en otras palabras, una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes y derechos que integran ese caudal (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Van Hilten-van der Heijden, apartado 42, y Eckelkamp, apartado 39). De ello se deduce que una normativa fiscal nacional puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de los artículos 56 CE a 58 CE aunque se refiera a la transmisión de un patrimonio que puede comprender tanto cantidades de dinero como bienes muebles e inmuebles.

27 Por consiguiente, a semejanza del impuesto que grava las sucesiones, el trato fiscal dispensado a las donaciones en dinero o en especie está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que los elementos constitutivos de las operaciones de que se trate se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Eckelkamp, antes citada, apartado 39 y jurisprudencia citada).

28 En cuanto a si, como sostiene el Gobierno griego, la donación de bienes de consumo debe inscribirse más bien en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías, debe recordarse que, según una jurisprudencia actualmente muy consolidada, para determinar si una normativa nacional está comprendida en una u otra de las libertades, procede tomar en consideración el objeto de la normativa de que se trate (véase, en particular, la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 22 y jurisprudencia citada).

29 A este respecto, baste señalar que la normativa nacional controvertida en el asunto principal excluye la deducibilidad de las donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otros Estados miembros independientemente de si tales donaciones se realizan en dinero o en especie y, en el caso de una donación en especie, del lugar de compra de los bienes donados. Por lo tanto, en modo alguno resulta del objeto de dicha normativa que se halle comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías, en vez de en el correspondiente a las relativas a la libre circulación de capitales.

30 En consecuencia, debe responderse a la primera cuestión prejudicial que, cuando un contribuyente solicita en un Estado miembro la deducción fiscal de donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, tales donaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, aunque se efectúen en especie en forma de bienes de uso cotidiano".

De lo razonado por el Tribunal de Justicia, sobre todo en el apartado 27 de la sentencia transcrita, hay que analizar si nos encontramos ante situaciones puramente internas o ante la aplicación de la disposición del Tratado, y para eso hay que acudir a la argumentación contenida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 (Sala Tercera), asunto C-11/07, Eckelkamp (ECLI:EU:C:2008:489), que expone los siguientes criterios:

"36 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, por una parte, los artículos 12 CE, 17 CE y 18 CE y, por otra parte, los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, relativa al cálculo de los impuestos de transmisiones patrimoniales y de sucesiones sobre un bien inmueble situado en ese Estado miembro, que no prevé la deducibilidad de las deudas que gravan dicho bien inmueble cuando el causante residía, en el momento de su fallecimiento, no en el Estado en el que está situado el referido bien, sino en otro Estado miembro, mientras que dicha deducibilidad sí que es posible en caso de que el causante, en el momento de su fallecimiento, residiese en el Estado en el que se encuentra el bien inmueble antedicho.

37 El artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros (sentencia de 6 de diciembre de 2007, Federconsumatori y otros, C-463/04 y C-464/04, Rec. p. I-0000, apartado 19 y jurisprudencia citada).

38 Al no existir en el Tratado CE una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361, aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (posteriormente artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, derogados por el Tratado de Ámsterdam), entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 41; Federconsumatori y otros, antes citada, apartado 20, y de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-0000, apartado 24).

39 A este respecto, recordando, en particular, que las sucesiones, que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante o, en otras palabras, una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran dicho caudal, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, «Movimientos de capitales de carácter personal», el Tribunal de Justicia declaró que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartado 42, y Jäger, antes citada, apartado 25).

40 Una situación en la que una persona residente en Alemania en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otras personas residentes en Alemania y en los Países Bajos un bien inmueble sito en Bélgica que se encuentra gravado por el impuesto de transmisiones patrimoniales de este último país, en modo alguno constituye una situación puramente interna.

41 Por consiguiente, la sucesión controvertida en el asunto principal constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1".

De lo expuesto, puede deducirse que lo primero que hay que analizar es si la disposición nacional que estamos analizando se refiere a una situación puramente interna en el sentido de la jurisprudencia transcrita o entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Desde esta perspectiva, y teniendo presente que conforme a los puntos de conexión establecidos en el artículo 25 del Concierto Económico, solamente es objeto de regulación por parte de las instituciones forales el supuesto de causantes residentes en el Estado español, puesto que al no haberse concertado la tributación de los causantes no residentes en España, la competencia sobre la tributación de los mismos corresponde a la Administración General del Estado y se le aplica la normativa vigente en territorio común en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Dado que la regulación establecida para la reducción de la base imponible correspondiente a los títulos de Deuda Pública vasca solamente se refiere al hecho imponible correspondiente a la adquisición de bienes o derechos por herencia o legado, y por tanto, solamente podemos encontrarnos ante causantes residentes en España, en particular, en el Territorio Histórico de que se trate para que les resulte de aplicación la regulación citada, y solamente hace referencia a determinados instrumentos de Deuda pública emitidos por las Administraciones públicas territoriales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por lo que desde la perspectiva de la sentencia



Eckelkamp anteriormente transcrita, parece evidente que nos encontramos ante una situación puramente interna, al no tratarse de bienes que se encuentren situados en otros Estados miembros ni de personas físicas (causantes) que residan en otros Estados miembros, pues en ambos casos no resultaría de aplicación lo dispuesto en el precepto controvertido.

Por tanto, en un primer análisis desde esta perspectiva, podríamos entender que la disposición fiscal cuestionada regula una cuestión meramente interna y, en consecuencia, no le resulta de aplicación lo previsto ni en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ni en el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Ahora bien, para el supuesto de que pudiera entenderse que no nos encontramos ante una situación puramente interna en el sentido de la jurisprudencia Eckelkamp y Perche, y por tanto, ante la eventualidad de que pudiera considerarse que la disposición nacional controvertida entra en el ámbito de aplicación de la libertad de movimientos de capitales, es importante partir de que no nos encontramos ante una situación discriminatoria pero, si aun así hay que convenir que estamos ante una restricción al libre movimiento de capitales, habría que ver si la misma se encontraría justificada por razones de coherencia del sistema fiscal.

Por una parte, no puede hablarse de situación discriminatoria en la medida en que la reducción de la base imponible para adquisiciones hereditarias de títulos de Deuda Pública vasca es aplicable tanto a contribuyentes residentes en territorio español como a contribuyentes no residentes, es decir, resulta de aplicación tanto en los supuestos de obligación personal de contribuir como en los de obligación real, y en este sentido, los puntos de conexión recogidos en el artículo 25 del Concierto Económico vigente, a los que en un apartado anterior hemos hecho referencia, permiten evidenciar que no se produce ninguna situación de discriminación en el sentido de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al otorgar el mismo tratamiento a los contribuyentes residentes en España y a los residentes en los demás Estados miembros de la Unión Europea.

Es importante tener en consideración a este respecto que el Tribunal de Justicia ha evolucionado notablemente su doctrina respecto a las justificaciones que pueden admitirse en el Derecho de la Unión a las restricciones de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, partiendo de la doctrina que se acuñó a partir de las sentencias de 14 de febrero de 1995 (asunto C-279/93, Schumacker) y 29 de enero de 1992 (asunto C-204/90, Bachmann), ambas ya citadas anteriormente.

No obstante, por lo que a las restricciones citadas se refiere y atendiendo a la justificación de las mismas en base a la coherencia del sistema fiscal, son dos los pronunciamientos del Tribunal de Justicia que debemos mencionar por haber delimitado claramente el ámbito de aplicación de la mencionada causa de justificación.

Por una parte, ya hemos analizado con anterioridad el pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el asunto Manninen, en el que se exigía una relación directa entre la medida cuya aplicación se cuestionaba y otros elementos del sistema fiscal, pero el Tribunal de Justicia ha precisado mucho más el concepto de relación directa que debe existir en relación con la medida fiscal para que pueda invocarse el argumento basado en la coherencia del sistema fiscal en su sentencia de 23 de febrero de 2006 (Sala Primera), asunto C-471/04, Keller Holding (ECLI:EU:C:2006:143), en la que puede leerse lo siguiente:

“39 Por otra parte, remitiéndose a las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann* (C-204/90, Rec. p. I-249) y *Comisión/Bélgica* (C-300/90, Rec. p. I-305), los Gobiernos alemán y del Reino Unido sostienen que la normativa tributaria controvertida en el litigio principal se justifica objetivamente por la necesidad de mantener la coherencia del sistema fiscal nacional. En el marco de un mismo tributo, añaden, existe una relación directa entre la concesión de una ventaja fiscal, a saber, la deducibilidad de los gastos de financiación vinculados a la adquisición por una sociedad de una participación en otra sociedad, y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal, en este caso la imposición de los dividendos distribuidos. Inversamente, la desventaja fiscal que sufre una sociedad matriz como la demandante en el litigio principal, a saber, la no deducibilidad de dichos gastos, resulta compensada por la correspondiente ventaja, en este caso la percepción de dividendos exentos del impuesto.

40 A este respecto, debe recordarse que, en los apartados 28 y 21, respectivamente, de las sentencias *Bachmann* y *Comisión/Bélgica*, antes citadas, el Tribunal de Justicia admitió que la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario podía justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. No obstante, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18; *ICI*, antes citada, apartado 29, y *Manninen*, antes citada, apartado 4).

41 Pues bien, del examen de la normativa nacional controvertida se desprende que las sociedades sometidas íntegramente al impuesto en Alemania y que tienen el control sobre una filial o una filial indirecta establecida en ese mismo Estado miembro se benefician simultáneamente de la deducibilidad fiscal de los gastos de financiación relativos a sus participaciones y de la exención fiscal de los dividendos por aplicación del método de la imputación del impuesto. En cambio, aunque los dividendos que las sociedades matrices sometidas íntegramente al impuesto en Alemania obtienen de una filial o filial indirecta establecida en Austria también están exentos de impuestos, queda excluida en todo caso la deducción fiscal de los gastos relacionados con sus participaciones.

42 Por tanto, no cabe admitir, en aras de la necesidad de salvaguardar la coherencia fiscal, el argumento según el cual, en lo que atañe a una sociedad matriz alemana que ha obtenido dividendos distribuidos por una filial indirecta establecida en Austria, la no deducibilidad de sus gastos de financiación compensa la ventaja fiscal que constituye la exención de los referidos dividendos, puesto que, en el caso de una sociedad matriz que obtiene dividendos de una filial indirecta establecida en Alemania, la ventaja fiscal que constituye la deducibilidad de los gastos de financiación relacionados con sus participaciones en el capital de sus filiales no tiene en la práctica correspondencia alguna con un gravamen fiscal que recaiga sobre los dividendos distribuidos en beneficio de dicha sociedad matriz. En efecto, tal como alega el propio Gobierno alemán, en este último

supuesto, a fin de evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la sujeción al impuesto sobre sociedades de los dividendos distribuidos resulta compensada por la imputación del impuesto pagado por la sociedad que los distribuye.

43 Para acreditar la existencia de la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal, el Gobierno alemán tampoco puede basarse en el hecho de que los beneficios obtenidos por la filial indirecta extranjera –contrariamente a los de la filial indirecta establecida en Alemania– no están sujetos a imposición en este Estado miembro. En efecto, la normativa controvertida en el litigio principal no establece relación alguna entre la deducibilidad de los gastos de financiación relacionados con las participaciones de la sociedad matriz y los beneficios imponibles a cargo de la filial indirecta. Por otro lado, los beneficios obtenidos por dicha filial indirecta y que le han permitido distribuir dividendos están sometidos al impuesto sobre sociedades en Austria, del mismo modo en que están gravados en Alemania los beneficios de una filial indirecta cuyo domicilio social radique en este Estado miembro, resultando indiferente a este respecto el lugar de establecimiento de la sociedad matriz.

44 Por esas mismas razones, la normativa nacional controvertida en el litigio principal no puede justificarse en virtud del principio de territorialidad, tal como lo ha reconocido el Tribunal de Justicia en el apartado 22 de la sentencia de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer* (C-250/95, Rec. p. I-2471). En efecto, no cabe considerar aquella normativa como un desarrollo del referido principio, ya que excluye la deducibilidad de los gastos de financiación realizados por una sociedad matriz sometida íntegramente al impuesto en Alemania y que obtiene dividendos procedentes de una filial indirecta establecida en Austria debido a que tales dividendos están exentos de impuesto en Alemania, mientras que los dividendos que abona a la misma sociedad matriz una filial indirecta sometida íntegramente al impuesto en Alemania y con domicilio social en este Estado miembro se benefician también en la práctica de tal exención en virtud del método de la imputación del impuesto pagado por la sociedad distribuidora.

45 Para justificar la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el Gobierno alemán tampoco puede invocar que ésta sea una mera aplicación de la potestad impositiva recogida en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435, que reconoce a todo Estado miembro la facultad de prever, cuando una sociedad matriz reciba beneficios distribuidos por una filial establecida en otro Estado miembro –beneficios que el primer Estado miembro o bien se abstendrá de gravar o bien los gravará, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz a deducir de la cuota de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios–, que los gastos que se refieren a dicha participación no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. En efecto, con independencia de si esta Directiva se aplica en el caso de autos, la referida facultad tan sólo puede ejercitarse con observancia de las disposiciones fundamentales del Tratado, en este caso el artículo 52 del mismo.

46 Al no haberse demostrado que la normativa nacional controvertida en el litigio principal se justifique por razones imperiosas de interés general, procede declarar que el artículo 52 del Tratado se opone a tal normativa".

De todo lo expuesto, se deduce que una medida fiscal que pueda constituir una restricción a la libertad de movimientos de capitales se encontrará justificada por razones imperiosas de interés general, entre otros supuestos, cuando sea admisible de conformidad con el argumento de la coherencia del sistema fiscal. Para ello, es preciso que exista un vínculo directo entre la medida fiscal controvertida y los elementos de coherencia del sistema fiscal que se argumenten por parte de los Estados miembros, atendidos siempre la finalidad de la medida fiscal y el respeto al principio de proporcionalidad.

Desde esta perspectiva, y para el supuesto de que la reducción de la base imponible para adquisiciones hereditarias de títulos de Deuda Pública vasca se pueda considerar como una restricción a la libertad de movimientos de capitales, es evidente

que podría defenderse válidamente que la misma está garantizando la coherencia del sistema fiscal puesto que se vincula la menor carga tributaria que soportan las herencias y legados correspondientes al endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, los Territorios Históricos y las Entidades Locales de la misma con el coste que supone para los causantes contribuir a la financiación del presupuesto público de esas entidades mediante la suscripción de los citados títulos de deuda pública.

No nos encontramos con un planteamiento en el que se impida la aplicación del régimen de reducción de la base imponible para la deuda pública de otros Estados, porque tampoco es de aplicación a la deuda pública emitida por la Administración General del Estado en España o por las demás Comunidades Autónomas o Entidades Locales del resto del Estado, sino que solamente se establece respecto al endeudamiento de las entidades cuyo presupuesto se nutre de los impuestos recaudados por las Haciendas Forales vascas.

Desde esta perspectiva, una Administración pública puede financiar sus gastos públicos mediante el recurso al endeudamiento o mediante el establecimiento de impuestos, y generalmente lo hará mediante una combinación de ambos métodos.

Quien financia las cuentas públicas mediante la suscripción de la correspondiente deuda pública emitida por las autoridades correspondientes ya está soportando, al menos, en cuanto al coste de oportunidad de su inversión, en parte, los gastos públicos de esas entidades, y por tanto, establecer que los causahabientes de esos ciudadanos que soportan en parte el coste de las políticas públicas mediante la suscripción de deuda pública tengan una menor tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto a ese endeudamiento público no es más que una medida que pretende compensar el coste soportado en la financiación de esa deuda pública y entre ese coste y la menor tributación existe un vínculo directo en el sentido exigido por la jurisprudencia Manninen y Keller Holding, citada.

Una prueba consistente de esta relación es que solamente el endeudamiento emitido por las entidades cuyo presupuesto se financia prácticamente en su integridad con la recaudación de los impuestos de las Haciendas Forales es el que cualifica para la aplicación de la reducción de la base imponible controvertida, con exclusión de todos los demás, por lo que el vínculo directo exigido por el argumento de la coherencia del sistema fiscal es claro y patente.

Desde el punto de vista de la finalidad de la medida, la conclusión se enfatiza porque el legislador tributario foral ha previsto una reducción de la carga tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como compensación directa

por el coste soportado en la financiación del presupuesto público de las Administraciones vascas mediante la suscripción del endeudamiento emitido por las mismas.

Y por lo que hace al principio de proporcionalidad, también resulta destacado el hecho de que la medida no va más allá de lo estrictamente necesario para cumplir con su objetivo, siendo además importante destacar que en el momento en que estuvo vigente esta reducción de la base imponible, la mayoría de las adquisiciones hereditarias de cualesquiera tipos de bienes se encontraba exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por razón de parentesco, por lo que solamente en los supuestos en los que existe un gravamen añadido en el caso de la adquisición hereditaria de esos títulos de deuda pública (para colaterales, afines y extraños) es cuando se articula la reducción de la base imponible establecida para estos títulos de deuda pública.

De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, podría entenderse que la eventual restricción a la libertad de movimientos de capitales se encontraría justificada por la coherencia del sistema fiscal de los Territorios Históricos vascos y, por tanto, no se opondría ni a lo establecido en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ni a lo preceptuado en el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Es más, la sentencia del Tribunal de Justicia que cita la Comisión Europea en su carta de emplazamiento no es estrictamente aplicable en un caso como el que nos ocupa, porque el supuesto controvertido en el litigio resuelto en el asunto C-478/98 tiene que ver con una prohibición de adquirir un empréstito emitido por el Estado belga, por lo que nos estamos moviendo en un ámbito en el que la afectación de la libertad fundamental reconocida en el Tratado es muy superior pues se trata de una prohibición de adquirir endeudamiento para los residentes en un determinado Estado y las consecuencias fiscales derivadas de ello. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los territorios forales, no existe prohibición alguna de adquirir uno u otro endeudamiento, sino solamente un tratamiento fiscal diferente para guardar la coherencia del sistema fiscal. Es decir, en el caso de contraste y fundamentación que invoca la Comisión Europea nos encontramos ante una restricción abierta y discriminatoria, frente a las que las causas de justificación son exclusivamente las que están reguladas en el Tratado, mientras que en caso de considerar que la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para adquisiciones hereditarias de determinados títulos de Deuda Pública vasca nos moveríamos en el ámbito de una restricción no discriminatoria, en la que el alcance de las causas de justificación es completamente diferente.

No obstante lo expuesto, la Comisión Europea no comparte estos criterios y, de hecho, el 21 de febrero de 2013, remitió un dictamen motivado al Reino de España en el que mantenía que nos encontrábamos ante una restricción a la libertad de movimiento de capitales que no admite justificación, y no ante una situación puramente interna, y por tanto, advirtió a España de que llevaría adelante un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en caso de que en el plazo de dos meses no se eliminara esa restricción a la libertad de movimiento de capitales.

Algunas de las consideraciones anteriores sí trataron de ser refutadas por parte de la Comisión en el mencionado dictamen motivado, ya que la Comisión Europea considera, por un lado, que la legislación analizada no alude exclusivamente a una situación puramente interna y, por consiguiente, que resultan de aplicación el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del EEE. Apoya su posición en el asunto Barbier (C-364/01) en atención a los siguientes argumentos:

*“los siguientes apartados de la sentencia en el asunto Barbier respaldan claramente su opinión de que la legislación foral es contraria a la legislación de la UE:*

*«57. Por otra parte, la Directiva 88/361, ha llevado a cabo la liberalización completa de los movimientos de capitales y, su artículo 1, apartado 1, ha impuesto a estos efectos a los Estados miembros la obligación de suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales (sentencia Verkooijen, antes citada, apartado 33). El efecto directo de dicha disposición fue reconocido por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 23 de febrero de 1995, Bordessa y otros (asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361, apartado 33).*

*58. Pues bien, las inversiones inmobiliarias, como las realizadas en territorio neerlandés por el Sr. Barbier desde Bélgica, constituyen manifiestamente «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361, de igual modo que enajenar los bienes inmuebles de una persona, que es la propietaria única, a una sociedad privada de la que posee todas las acciones, así como la herencia relativa a dichos bienes.*

*59. El disfrute de los derechos conferidos por la citada Directiva no está supeditado a la existencia de otros elementos transfronterizos. El mero hecho de que una disposición nacional restrinja los movimientos de capitales de un inversor, nacional de un Estado miembro, en función de su residencia basta para que sea aplicable el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361.*

*60. Por consiguiente, ni el hecho de que el Sr. Barbier hubiera trasladado su residencia a otro Estado miembro antes de comprar el bien en cuestión, ni el eventual reparto de su capital entre dos Estados miembros son pertinentes para la aplicación de la referida disposición.*

*61. De igual forma, carece de pertinencia que la medida fiscal de que se trata en el litigio principal haya sido adoptada por el Estado de origen del interesado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de febrero de 1979, Knoors, 115/78, Rec. p. 399, apartado 24; de 3 de octubre de 1990, Bouchoucha, C-61/89, Rec. p. I-3551, apartado 13; de 31 de marzo de 1993, Kraus, C-19/92, Rec. p. I-1663, apartado 15, de 23 de febrero de 1994, Scholz, C-419/92, Rec. p. I-505, apartados 8 y 9, «y de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 32).*

*62. En cuanto a la existencia de una «restricción» en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361, las disposiciones nacionales, como aquellas de las que se trata en el asunto principal, que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia, pueden disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, tanto como la enajenación de la propiedad económica de dichos bienes a otra persona, por un residente en otro Estado miembro. Además provocan una disminución del valor de la herencia de un*

*residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes y que está en una situación idéntica a la del Sr. Barbier.*

*63. Por consiguiente, las disposiciones nacionales de que se trata en el litigio principal restringen los movimientos de capitales»".*

Y por otro lado, la Comisión Europea también se ocupa de valorar los argumentos que hemos desarrollado respecto a la coherencia del sistema fiscal cuando argumenta lo que sigue:

*"la Comisión Europea no ha alegado nunca que los contribuyentes resulten discriminados en función de su lugar de residencia, sino que el trato fiscal favorable dispensado a la deuda pública emitida por los entes regionales puede dificultar la captación de capital en España por parte de los Gobiernos extranjeros. La Comisión Europea no comparte la opinión de que la legislación analizada sea necesaria para garantizar la coherencia del sistema fiscal, y de que exista una relación directa entre el coste de la inversión en deuda pública y su trato fiscal favorable. Por otro lado, la Diputación Foral de Bizkaia tampoco ha demostrado dicha relación.*

*Por último, la Comisión Europea admite que el asunto C-478/98, Comisión contra Bélgica alude a una situación diferente. Ahora bien, considera que la conclusión que puede extraerse de esa sentencia, a saber, que cualquier medida adoptada por un Estado miembro que pueda disuadir a sus residentes de realizar inversiones en otros Estados miembros constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 del TFUE, es plenamente aplicable a la presente situación".*

Si hemos de valorar las razones que aporta la Comisión Europea en su dictamen motivado para seguir defendiendo que la reducción de la base imponible para las adquisiciones hereditarias de determinados títulos de Deuda Pública vasca es una restricción injustificada a la libertad de movimiento de capitales, hay que mirar con mayor detenimiento la sentencia Barbier, invocada por la Comisión Europea para defender que no estamos ante una situación puramente interna.

Creo que existe base suficiente para discrepar de la argumentación de la Comisión ya que precisamente los apartados transcritos por la Comisión en el dictamen motivado de la sentencia Barbier ponen de manifiesto la conclusión contraria a la que pretende llegar la Comisión.

Así, el apartado 59 recoge expresamente que el mero hecho de que una disposición nacional restrinja los movimientos de capitales de un inversor, nacional de un Estado miembro, en función de su residencia basta para que sea aplicable el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361.

En el presente supuesto no nos encontramos con una legislación nacional que restrinja los movimientos de capitales en función de la residencia del inversor, puesto que no se hace distinción entre residentes y no residentes a la hora de aplicar la regulación, y por tanto, al no estar en presencia de una regulación que distinga en función de la residencia es por lo que se puede defender que nos encontramos ante una situación puramente interna en el sentido de la jurisprudencia citada.

Es más, el apartado 62 de la sentencia Barbier, citada por la Comisión en su dictamen motivado, refuerza este planteamiento porque las normas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones controvertido en el asunto Barbier provocaba una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes.

Obviamente, ese planteamiento permite hablar en el asunto Barbier de una situación que no es puramente interna, pero trasladando la argumentación a nuestro procedimiento, queda claro a mi juicio que la reducción de la base imponible controvertida por la Comisión Europea no provoca ningún efecto de disminución del valor de la herencia en función de la residencia del contribuyente y del Estado en el que se encuentren los bienes, puesto que no se articula en función de la localización de los mismos.

En relación con la justificación de la eventual restricción por la coherencia del sistema fiscal, la verdad es que el dictamen motivado de la Comisión no plantea argumentos claros en este sentido, sino que solamente indica que no se ha demostrado la concurrencia de ese argumento por parte de las autoridades del Estado miembro.

En cualquier caso, la Comisión Europea había decidido remitir la cuestión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que se fijara la correspondiente doctrina en relación con el caso concreto si los Territorios Históricos no derogaban la regulación o extendían el tratamiento de los títulos de Deuda Pública a la emitida por los demás Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

Las Juntas Generales de Gipuzkoa primero y las de Araba/Álava después, decidieron no mantener esta regulación y la derogaron de sus respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante la decisión de la Comisión Europea de seguir adelante con el procedimiento de infracción, y la Diputación Foral de Bizkaia acabó también derogando la medida por medio del Decreto Foral Normativo 4/2014, de 2 de diciembre, por el que se modifica el texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por medio del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, en la medida en que se consideró más adecuado no mantener esta regulación ante la eventualidad de tener que seguir un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

De hecho, la exposición de motivos de ese Decreto Foral Normativo razona la eliminación de la medida en base a los siguientes argumentos:

*“Dado que la Comisión Europea no ha compartido los argumentos defendidos por la Diputación Foral de Bizkaia respecto a la compatibilidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de la medida fiscal mencionada, y puesto que se revela como*



*imprescindible evitar que la Comisión Europea interponga el mencionado recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la única solución para adecuar nuestra normativa a las disposiciones del Derecho de la Unión Europea pasa por derogar con efectos inmediatos la mencionada reducción de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que permitirá que la Comisión Europea archive el expediente de infracción mencionado".*

Por lo tanto, como los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han derogado la medida controvertida antes de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciara al respecto, y precisamente para evitar ese trámite, supongo que en gran medida por la repercusión mediática y política que han tenido otros desencuentros entre las autoridades forales y la Comisión Europea, como los relativos a varios expedientes en los que la Comisión apreció que determinadas medidas fiscales de los Territorios Históricos constituían ayudas estatales incompatibles con lo dispuesto en los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de los que hablaremos con gran detalle en la parte III del presente trabajo, es lo cierto que no llegaremos a saber definitivamente si una medida como la controvertida se puede encontrar justificada por la coherencia del sistema fiscal, pero también es evidente que se ha eliminado cualquier vestigio de trato contrario a la libertad de movimiento de capitales, en caso de que así fuera considerado, ya que todos los títulos de Deuda Pública han pasado a tener el mismo tratamiento a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante lo anterior, podemos plantearnos si sería posible establecer un régimen transitorio que pudiera satisfacer a la vez la necesaria adecuación a la libertad de movimiento de capitales prevista en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de la regulación foral y los derechos adquiridos o las expectativas de los mismos de los contribuyentes afectados por la derogación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siguiendo, en cierta medida, unos principios similares a los que se tuvieron en cuenta en la Decisión 93/337/CEE para arbitrar un plazo para la adecuación de la normativa española a la libertad de establecimiento, entonces en cuestión.

De hecho, la Diputación Foral de Bizkaia se dirigió a la Comisión Europea, después de haber derogado la reducción de la base imponible para las adquisiciones hereditarias de determinados títulos de Deuda Pública vasca, para llamar la atención de la Comisión Europea sobre la importancia que el principio de seguridad jurídica y el de protección de la confianza legítima de los ciudadanos tienen tanto en el Derecho de la Unión Europea como en el ordenamiento de los Estados miembros.

En virtud de esos principios, los ciudadanos tienen derecho a una estabilidad jurídica suficiente como para tener la posibilidad de prever con suficientes garantías las

consecuencias de sus actuaciones en la esfera de sus derechos e intereses legítimos, por lo que las modificaciones que se produzcan en relación con la regulación normativa deben tratar de cohonestar la necesidad de la modificación con el respeto a los derechos o expectativas de derechos creadas a los ciudadanos.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el principio de la protección de la confianza legítima ha reconocido que los derechos adquiridos son protegibles en función del mismo y también las expectativas de los mismos, aunque en este caso sólo serán protegibles si se sustentan en bases objetivas, de modo que un observador externo pueda reconocerlas y calibrar su dimensión objetivable. Esto es lo que la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 17 de diciembre de 1992 (asunto T20/91, Holtbecker, ECLI:EU:T:1992:119) ha denominado *“esperanzas fundadas no contrarias al Derecho Comunitario”*.

Además será preciso tener en cuenta el principio de que, en la valoración de los intereses privados y públicos en juego, estos últimos no sean preponderantes e imperativos hasta tal punto que se vieran frustrados si se adoptaran paulatinamente a través de medidas transitorias (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997, asunto C-183/95, Affish BV, ECLI:EU:C:1997:373).

La reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para adquisiciones hereditarias de determinados títulos de Deuda Pública vasca establecida hasta el 4 de diciembre de 2014 en la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia y derogada por el ya mencionado Decreto Foral Normativo 4/2014, de 2 de diciembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por medio del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, había estado vigente desde la aprobación de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, norma que entró en vigor el día 1 de enero de 1989.

Aunque posteriormente la regulación fue objeto de alguna modificación tanto a nivel de Norma Foral como del desarrollo reglamentario de la misma, la existencia de la reducción de la base imponible para las adquisiciones hereditarias vinculadas con la Deuda Pública vasca existe desde el 1 de enero de 1989, es decir, ha tenido vigencia en el Territorio Histórico de Bizkaia durante casi veintiséis años, período durante el cual los contribuyentes han podido adoptar sus decisiones de inversión atendiendo a la existencia de esta reducción de cara a planificar fiscalmente su sucesión.

Es una regulación que ha gozado de una gran estabilidad y sobre la que la Comisión Europea solamente ha puesto objeciones en los últimos años, con la apertura en 2011 del expediente de infracción al que venimos haciendo referencia en este apartado, por entender, aplicando una jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea producida en estos últimos años, que era una regulación contraria a la libertad de movimiento de capitales reconocida en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Es cierto que se puede discrepar, como hemos argumentado hasta ahora, de este razonamiento pero, en último extremo, y de cara a evitar una litigiosidad innecesaria ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la Diputación Foral de Bizkaia ha decidido asumir el criterio de la Comisión Europea y derogar este tratamiento fiscal, con lo que se ha eliminado *a futuro* cualquier posible distorsión de la libertad de movimiento de capitales reconocida en el Tratado.

Ahora bien, los contribuyentes que habían adquirido títulos de Deuda Pública vasca a causa del régimen fiscal que ha sido derogado por medio del Decreto Foral Normativo 4/2014, de 2 de diciembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por medio del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, se han encontrado repentinamente con que una regulación que ha tenido una vigencia superior a un cuarto de siglo ha sido eliminada de manera fulminante, quebrando las expectativas de derechos que los mismos podrían haber legítimamente adquirido, modificando de esta manera de forma sobrevenida y de manera importante la carga tributaria que van a tener que soportar sus causahabientes en el momento del fallecimiento.

De hecho, los recursos económicos de esas inversiones han estado durante estos años al servicio de las Administraciones públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco y han contribuido a financiar las políticas públicas de la Administración, cuando de no haber existido la regulación que ha sido derogada, lo más probable es que los contribuyentes hubieran destinado esos recursos a unas inversiones completamente diferentes.

En mi opinión, el principio de seguridad jurídica y el de protección de la confianza legítima demandan que, ante una modificación normativa como la realizada por medio del Decreto Foral Normativo 4/2014, de 2 de diciembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por medio del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, se establezca un Derecho transitorio que garantice de alguna manera la protección de las expectativas de derechos de los contribuyentes afectados, máxime teniendo presente

que la finalidad de impedir el mantenimiento de una restricción a la libertad de movimiento de capitales se ha cumplido plenamente al eliminar la aplicación del régimen hacia el futuro.

De esta manera, se lograría un adecuado equilibrio entre el objetivo de evitar la restricción a la libertad de movimiento de capitales que podía implicar la regulación derogada y el respeto al principio de seguridad jurídica y al de protección de la confianza legítima que los contribuyentes que habían adquirido los activos que daban derecho a la reducción de la base imponible podían invocar.

No obstante, la Comisión Europea tampoco ha admitido en esta ocasión que se pueda establecer un régimen transitorio para los contribuyentes que hayan podido verse afectados en sus derechos adquiridos o en las expectativas de los mismos, ya que la Comisión entiende que *“las normas nacionales que se apliquen o mantengan condiciones discriminatorias son contrarias al Derecho de la Unión, aun si son solo de naturaleza transitoria”*. No estamos propiamente ante normas discriminatorias, porque la eventual restricción a la libertad de movimiento de capitales no tenía carácter discriminatorio sino indirecto, como hemos visto, y como la Comisión ha reconocido expresamente en el dictamen motivado emitido en el curso del expediente de infracción, pero lo cierto es que la Comisión Europea ha determinado claramente que ante una medida de un Estado miembro incompatible con el Derecho de la Unión Europea por cuestión de las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, no cabe la aplicación de ningún régimen transitorio que lo pueda perpetuar.

Sorprende la contundencia de la Comisión en este caso, máxime si lo comparamos con el argumento utilizado en la Decisión 93/337/CEE, a la que anteriormente hicimos referencia, pero ciertamente es mucho más acorde con la disciplina del Derecho originario que la solución de 1993.

En cualquier caso, la Comisión Europea ha archivado el expediente de infracción tras constatar que los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han eliminado las disposiciones que ella consideraba contrarias a la libertad de movimiento de capitales.

#### vii) La exención por trabajos en el extranjero del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El último de los asuntos que vamos a tratar en este apartado hace referencia de forma exclusiva al Territorio Histórico de Gipuzkoa, en lo que se refiere a la regulación del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que desde el año 2006, en este Territorio Histórico se establece una regla específica en la exención por trabajos realizados en el extranjero del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esa exención está prevista en todas las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigentes en territorio español y supone no someter a gravamen los primeros 60.100 euros de retribución por trabajos realizados efectivamente en el extranjero por parte de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo un tratamiento opcional respecto al establecido para no gravar el exceso de retribuciones percibidas por trabajar en el extranjero respecto al mismo trabajo desempeñado en España establecido en las disposiciones reglamentarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de dietas exoneradas de gravamen.

Para la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero por parte de contribuyentes residentes en territorio español, y por tanto, sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la normativa exige el cumplimiento de una serie de requisitos sobre la efectiva prestación del servicio en el extranjero.

La cuestión es que en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, en ejercicio de la autonomía normativa que le reconoce el Concierto Económico, se establece una limitación adicional a la aplicación de esta exención, que no existe en las demás regulaciones, en virtud de la cual se dispone lo siguiente:

*“El desplazamiento al extranjero del trabajador se debe efectuar en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora del trabajador desplazado. La empresa o entidad empleadora referida deberá ser residente en España.*

*Esta exención no se aplicará a los trabajadores fronterizos”<sup>90</sup>.*

Pues bien, el hecho de que este incentivo fiscal solamente se establezca para los empleados de entidades residentes en territorio español puede implicar una restricción indirecta a la libertad de movimiento de trabajadores o, incluso, a la libertad de prestación de servicios reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

De hecho, la Comisión Europea alberga sus dudas al respecto, y por ello, se ha dirigido por comunicación de 5 de junio de 2015, en una fase administrativa previa a la tramitación de un procedimiento de infracción al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a las autoridades españolas para trasladarles el posible incumplimiento detectado y solicitar que aporten sus observaciones al respecto.

---

<sup>90</sup> Párrafos sexto y séptimo del número 17 del artículo 9 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

De hecho, la Comisión plantea preliminarmente lo siguiente:

*“Un «requisito de residencia» en relación con el empleador podría considerarse restrictivo y ser contrario al Derecho de la UE, en particular a las libertades fundamentales, de acuerdo con la interpretación del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) (véanse los asuntos Geurts yVogten, C-464/05, de 25.10.2007, y, más recientemente, Petersen und Petersen, C-544/11 de 28.2.2013).*

*En particular, en el segundo asunto, el TJUE condenó precisamente la aplicación de una disposición nacional que limita la ventaja fiscal únicamente a los trabajadores que residen en ese Estado miembro y que trabajan para un empresario establecido en el mismo Estado miembro:*

*“El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa nacional de un Estado miembro con arreglo a la cual los ingresos percibidos por el ejercicio de una actividad por cuenta ajena por un sujeto pasivo residente en dicho Estado miembro y sometido al impuesto por obligación personal están exentos del impuesto sobre la renta cuando el empresario para el que trabaja está establecido en dicho Estado miembro pero no lo están cuando dicho empresario está establecido en otro Estado miembro”.*

*A la luz de los principios jurisprudenciales citados, los servicios de la Comisión consideran que la aplicación de una ventaja fiscal a los residentes fiscales en Gipuzkoa sujeta al «requisito de residencia» previsto en la Norma Foral 3/2014 podría ser contraria a libertades fundamentales de la UE, como la libre circulación de trabajadores y/o servicios (artículos 45 y 56 del TFUE y artículos 28 y 36 del Acuerdo EEE)”.*

No sabemos todavía cuál será la evolución de este procedimiento pero parece claro que se produce una restricción a las libertades fundamentales derivada de la exigencia de que el empleador sea residente en territorio español para que se aplique esa regulación, en los términos expuestos por la Comisión.

Por otro lado, es evidente que no estamos en presencia de una situación puramente interna, porque el desarrollo del trabajo se realiza en otro Estado diferente de España, y parece difícil encontrar una imperiosa razón de interés general que justifique esta restricción, máxime cuando la coherencia del sistema fiscal no parece ofrecer una base sólida en este supuesto como para justificar un tratamiento tributario que restringe el ejercicio de libertades fundamentales consagradas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

#### ***E) Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.***

Después de analizar todas las cuestiones a que hemos prestado atención en esta Parte II, creo que estamos en condiciones de formular también una serie de principios, consecuencia todos ellos de la legislación y de la doctrina jurisprudencial que hemos mencionado, que pueden considerarse como vertebradores de la autonomía tributaria foral que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco con el Derecho de la Unión Europea en lo que al ámbito de las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se refiere.

En primer término, hay que tener presente que la fiscalidad directa es una competencia de los Estados miembros, y dentro de ellos, de las instituciones a las que su ordenamiento constitucional les haya reconocido la competencia para regular esta materia, pero también es importante destacar que el ejercicio de esa competencia debe realizarse con pleno respeto a las disposiciones establecidas en los Tratados, y en particular, a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la libertad de movimiento de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libertad de movimiento de capitales.

En segundo lugar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha perfilado que no son compatibles con el Tratado las normativas de los Estados miembros que supongan una restricción injustificada al ejercicio de las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, bien sea porque otorguen un trato discriminatorio a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que ejerzan una libertad fundamental, bien porque nos encontremos con restricciones indirectas, no discriminatorias, pero que hagan menos interesante o menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, siendo muy relevante en todos los supuestos el principio de igualdad de trato cuando los contribuyentes afectados se encuentran en una situación comparable.

En tercer lugar, no toda restricción a las libertades fundamentales es incompatible con los Tratados, porque la propia regulación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea permite que en el caso de restricciones discriminatorias, las mismas se encuentren justificadas en base a razones tasadas establecidas en el Tratado, como la protección de la salud o el orden público, y en el supuesto de restricciones indirectas o no discriminatorias, las mismas pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general, concepto jurídico indeterminado que ha ido precisando el Tribunal de Justicia a lo largo de los asuntos que se le han ido remitiendo para su análisis, y por lo que al ámbito tributario se refiere, cobran especial relevancia las imperiosas razones de interés general consistentes en la coherencia del sistema fiscal, la lucha contra el fraude y la evasión fiscales y el adecuado reparto de los ingresos tributarios entre los diferentes Estados.

En cuarto lugar, aun cuando concurra una causa de justificación de una restricción a las libertades fundamentales, la misma debe ser adecuada para conseguir los objetivos amparados por las imperiosas razones de interés general que aleguen los Estados miembros en defensa de su normativa, y en cualquier caso, proporcionada para la consecución de esos fines, en el sentido de que no existan medios menos lesivos para el ejercicio de la libertad fundamental de que se trate que puedan conseguir los mismos

resultados de interés general que la medida establecida por la normativa del Estado miembro de que se trate.

En quinto lugar, ya anticipamos al hablar de la armonización fiscal que, en el supuesto de las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, procede realizar un doble análisis respecto a la relación entre las mismas y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya que, por un lado, tenemos que analizar las implicaciones que las libertades fundamentales tienen para el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, es decir, en relación con el reparto de competencias establecido en el mismo, y por otro lado, las que pueden afectar a las concretas Normas Forales fiscales que hayan aprobado los Territorios Históricos vascos en el ejercicio de las competencias que les reconoce el Concierto Económico.

En sexto lugar, respecto a la relación entre las libertades fundamentales y el propio régimen de Concierto Económico, los problemas que pueden plantearse respecto al Derecho originario en este ámbito derivan de los diferentes criterios que puede establecer el Concierto Económico al atribuir competencias normativas sobre los residentes y los no residentes en relación con cada una de las figuras tributarias, siendo, por lo tanto, muy relevante que los criterios que se utilicen sean los mismos, o lo más parecidos posible, al atribuir competencia sobre la regulación de los residentes y los no residentes.

En este sentido, la evolución histórica del régimen de Concierto Económico ha seguido una senda de tratar de limitar la competencia normativa sobre los no residentes, que en un primer momento, se consideró como una competencia cuasi-exclusiva de la Administración del Estado, mientras que se reconocía autonomía normativa con mayor facilidad en relación con los contribuyentes residentes, lo que inevitablemente iba a conducir a un escenario incompatible con las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en la medida en que las normas aplicables a los contribuyentes residentes dieran lugar a una carga tributaria inferior que las correspondientes a los contribuyentes no residentes, cuya competencia se reservaba el Estado.

Aunque estas restricciones han ido disminuyendo porque se ha ido ampliando la competencia de los Territorios Históricos en relación con los no residentes con criterios lo más homogéneos posible a los establecidos para el reparto de competencias normativas en relación con los contribuyentes residentes, no se puede decir lo mismo de los problemas que ha planteado la descentralización tributaria en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común, respecto a las que el Estado no ha cedido



competencia alguna en materia de contribuyentes no residentes, mientras que sí les ha reconocido una cierta autonomía normativa en impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En séptimo lugar, hay que tener presente que una restricción al ejercicio de una libertad fundamental que derive de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, es decir, del reparto interno de competencias normativas dentro del Estado español, nunca va a poder entenderse justificada por imperiosas razones de interés general, ni, en particular, por la coherencia del sistema fiscal, porque el vínculo directo que exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea entre la restricción y el objetivo de interés general tiene que tener relación con la situación del contribuyente, y en este caso, ninguna relación existe con la misma, ya que la diferencia de tratamiento radica exclusivamente en las reglas de reparto del poder tributario que han pactado las Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico, sin que sea relevante a estos efectos ninguna circunstancia que afecte a la situación particular del contribuyente.

En octavo lugar, existen dos maneras de solucionar la incompatibilidad del reparto de competencias establecido en el Concierto Económico con las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: por un lado, la modificación del Concierto Económico para equiparar los criterios que se utilizan para el reparto del poder tributario en relación con los contribuyentes residentes y con los no residentes, que es la solución más adecuada porque elimina de raíz la diferencia de tratamiento y es la que garantiza una interrelación correcta entre la descentralización interna y la pertenencia de una Unión Europea supranacional, puesto que ambas relaciones se basan en el principio de competencia.

Pero, por otro lado, también puede resolverse la situación por medio de una modificación unilateral de la normativa del Estado, que suele ser la que resulta aplicable a los no residentes, cuando no se ha concertado con iguales criterios el reparto de las competencias normativas en uno y otro supuesto, en el sentido de permitir a los contribuyentes no residentes la aplicación de la normativa foral para calcular el impuesto que tienen que satisfacer a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se encuentren en una situación fáctica comparable, o incluso mediante una compensación económica específica de la diferencia, una solución menos consistente con el conjunto del esquema de reparto competencial dentro del Estado español, pero suficiente por sus efectos económicos para eliminar la diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los no residentes.

En noveno término, y para concluir lo relativo a la relación entre las libertades fundamentales y el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, la limitación que puede representar esta cuestión de la autonomía normativa de los Territorios Históricos no es tal, en la medida en que no es el ejercicio de las competencias normativas que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos el que produce la restricción a la libertad fundamental de que se trate, sino el propio esquema de reparto de competencias establecido en el Concierto Económico entre contribuyentes residentes y no residentes, y por lo tanto, no está en las manos de las instituciones de los Territorios Históricos solucionar la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la situación planteada, más allá de la colaboración que puedan prestar a la Administración del Estado para modificar los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, eliminando de esta forma, y de raíz, el origen de la restricción.

En décimo lugar, y por lo que se refiere a la relación entre las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y las Normas Forales fiscales aprobadas por los Territorios Históricos, hay que decir que los mismos se encuentran en la misma situación que cualquier Estado miembro o que cualquier autoridad de cualquier Estado miembro cuando desarrollan sus competencias, ya que deben respetar el ejercicio de las libertades fundamentales y no restringirlo injustificada o desproporcionadamente.

Desde esta perspectiva, la solución a los problemas de compatibilidad de las Normas Forales fiscales con las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea queda en manos exclusivamente de las instituciones forales, porque tanto la restricción como la modificación de la normativa para solucionarla se realizan dentro de su ámbito competencial, y por lo tanto, es relativamente más sencilla.

Por último, debemos tener en consideración que en este ámbito, el respeto a las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea sí supone una limitación al ejercicio de la autonomía normativa de los Territorios Históricos, de la misma intensidad que la que sufren todos los Estados miembros de la Unión Europea, y por lo tanto, el adecuado respeto a los principios generales establecidos en el Concierto Económico obliga a los Territorios Históricos a no adoptar medidas que puedan suponer una restricción injustificada a las libertades fundamentales, o a modificar las medidas que resulten como tales, bien sea en procedimientos dirigidos contra algún Estado miembro por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, bien cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia sobre el alcance de las

libertades fundamentales como consecuencia de la remisión de cuestiones prejudiciales por parte de los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros.

La única diferencia que existe entre los Territorios Históricos y un Estado miembro de la Unión Europea en esta materia es que los recursos de incumplimiento que la Comisión Europea pueda plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con medidas aprobadas por los Territorios Históricos vascos se dirigirán siempre contra el Reino de España, como sujeto de Derecho internacional obligado por los Tratados, sin que puedan tomar parte directa en el procedimiento los Territorios Históricos, aun cuando exista una gran coordinación entre los servicios técnicos de las Haciendas Forales y la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para la defensa de los intereses en litigio, pero sin que esa participación de las Haciendas Forales pueda ser directa ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.