

# gure gaiak

## Retos del Concierto Económico

### FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pública de Navarra desde 1991. Desde 1988 hasta 1992 fue colaborador externo del Instituto de Estudios Fiscales. Entre 1986 y 1991 fue Profesor Titular de las Universidades Complutense y Autónoma de Madrid. Su conocimiento de los regímenes forales de Concierto y de Convenio se plasma en libros y artículos comúnmente utilizados por la doctrina mayoritaria.

La aprobación, en 2002, del nuevo (e indefinido) Concierto Económico del País Vasco no ha disipado, empero, los retos que sobre él se ciernen y que vienen impuestos tanto desde instancias estatales como desde la Unión Europea, sin olvidar la participación de los tribunales de justicia que, con sus sentencias y autos, han contribuido (sobre todo en el Impuesto sobre Sociedades) a crear un clima de inseguridad jurídica que es menester atajar.

Tanto el Estatuto de Autonomía como la Ley de Territorios Históricos atribuyen (como no podía ser de otro modo desde la Disposición Adicional Primera de la Constitución) a los territorios históricos la facultad para establecer, regular, gestionar y recaudar los tributos concertados, de modo que la Comunidad Autónoma en que libremente se integran es, sin duda alguna, la que menos competencias tributarias tiene, nutriéndose fundamentalmente de las aportaciones que realizan dichos territorios, cuya metodología está determinada en la correspondiente Ley del Parlamento vasco. Bajo esta premisa, la CAPV aparece, desde el punto de vista financiero, como una confederación de territorios históricos, sin que éstos puedan transferir sus competencias normativas al Parlamento vasco, puesto que ello vulneraría la Constitución. No obstante, dichas competencias tributarias están sujetas a una triple armonización: la que deriva de la Unión Europea, la que deriva de la Ley estatal del Concierto y la que deriva de la Ley vasca correspondiente. La razón de esta

última armonización —prevista en el Estatuto de Gernika— es obvia, ya que a través de ella se pretende la inexistencia de asimetrías en la determinación de las aportaciones de cada uno de los tres territorios históricos, que vendrían propiciadas si en los tributos concertados de normativa autónoma estableciesen normas internas diferenciadas que generasen distorsiones en la financiación de la CAPV, punto sobre el que volveremos posteriormente al determinar cómo cohesionar las facultades armonizadoras del Parlamento vasco y las potestades normativas de los territorios históricos.

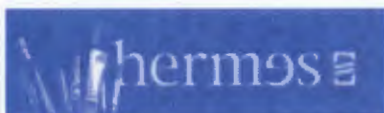
Dada su posición en el entramado institucional del Estado, las normas tributarias de los territorios históricos son materialmente legales pero formalmente reglamentarias, es decir, sujetas a enjuiciamiento por la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que les coloca en una posición de debilidad procesal puesto que cualquiera que acredite un interés directo o legítimo puede impugnarlas, frente a lo que sucede con las leyes tributarias estatales o con las normas de idéntico rango dictadas por las Comunidades Autónomas de régimen común que sólo son susceptibles de recurso ante el Tribunal Constitucional. Y, por otro lado, hay que tener en cuenta la laxitud con que tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco han venido interpretando el concepto de interés directo o legítimo a la hora de admitir recursos contra normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. De ahí que, desde muchos sectores, se haya optado por



iniciar una ofensiva jurídica dirigida a blindar (aunque el vocablo no sea preciso) las normas forales tributarias, de forma que se sustraiga su enjuiciamiento a la jurisdicción contenciosa y pase exclusivamente a la jurisdicción constitucional. Desde una perspectiva jurídica, creemos que sólo habría que modificar dos leyes orgánicas y una ordinaria para lograr dicho propósito: en concreto, las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional (y en este sentido existe una enmienda del Grupo Parlamentario Vasco en el Congreso) y del Poder Judicial, así como la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Y también desde esta misma perspectiva, no es necesario modificar ni el Estatuto ni la Ley de Territorios Históricos, porque no se pretende dotar de carácter legislativo a las normas forales, sino sustraerlas del enjuiciamiento en sede contencioso-administrativa. Y no existe contradicción alguna en este planteamiento porque el Tribunal Constitucional puede conocer de recursos contra normas reglamentarias (por ejemplo, Decretos dictados por el Gobierno vasco) y porque el monopolio de la producción legislativa primaria (leyes) corresponde exclusivamente –según la Constitución– a las Cortes Generales y a los Parlamentos de las Comunidades Autónomas y no a las Juntas Generales de los territorios (o Parlamentos de los mismos, como por ejemplo, las denomina la norma institucional básica de Gipuzkoa aprobada en 2005). Otra cosa es el plano político –en el que no vamos a entrar– pero que puede propiciar medidas bienintencionadas pero dilatorias del proceso de blindaje, como, por ejemplo, la aprobación de mociones por parte de las Juntas Generales de Bizkaia (con el voto favorable de todos

los partidos), dirigidas al Parlamento vasco, para que elabore una proposición de ley que, a su vez, se remita a las Cortes Generales para lograr el objetivo citado. Y decimos que provocaría una dilación porque, con los Reglamentos de las Cámaras estatales, habría que tener en cuenta la toma en consideración, el debate en Comisión y una serie de trámites que llevarían la modificación ad calendam graecas.

Reiteramos que no es necesario, bajo el prisma jurídico, modificar la Ley de Territorios Históricos, ya que, por esta misma razón (político-jurídica) habría que ir por elevación a proponer la modificación de los arts. 25 y 37 del propio Estatuto, algo inima-



ginable porque la organización judicial (y dentro de ella, el esquema de recursos) es competencia exclusiva del Estado (lo que quizá, en este caso, sea favorable para Euzkadi a fin de evitar disputas entre foralistas y autonomistas –por utilizar una división simplista (puesto que tiene muchos matices) pero clara para la mayoría– en torno a la Ley de Territorios Históricos, como sucedió en la génesis de la vigente.

Siguiendo el guión propuesto por la Fundación Sabino Arana en el Seminario organizado en Bilbao el pasado 22 de junio, hay que hacer una referencia al Impuesto sobre Sociedades, sumido en todo tipo de dudas tanto para el contribuyente como para las Diputaciones como consecuencia de la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004 (a la

que luego aludiremos) y de las sentencias y autos del TSJPV, suspendiendo la mínima elevación (del 32,5% al 32,6%) del tipo de gravamen del citado impuesto y proponiendo, ex post, el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo sobre si la citada medida (en concreto el diferencial con el resto del Estado) constituye o no una “ayuda de Estado” en el sentido que esta expresión tiene en el Tratado de la Unión Europea.

En primer lugar conviene destacar que el tipo de gravamen no es el que determina la presión fiscal individual en un impuesto en concreto, sino que la misma habrá de deducirse de la estructura del mismo (base imponible, deducciones, etc.). En segundo lugar, hay que resaltar que el Concierto habla literalmente de “presión fiscal efectiva global”, algo que sólo puede predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada tributo en concreto, puesto que entonces se estaría vulnerando la Ley reguladora de aquél por parte del órgano jurisdiccional que la aplica. En tercer lugar, hay que destacar que el límite del Concierto se está refiriendo a presión efectiva y no a presión normativa, o, dicho en otros términos, habríamos de superar el puro nominalismo y descender al plano recaudatorio y a la comparación efectiva del resultado de ambos impuestos en Euzkadi y en el territorio común, algo que, por cierto, el Estado nunca ha conseguido demostrar en sus recursos. Y, por último, cabe recordar que ex Concierto, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma –no de normativa común– lo que permite a los territorios históricos establecer un régimen diferenciado del vigente en el resto del Estado siempre



Cabe recordar que ex Concierto, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma —no de normativa común— lo que permite a los territorios históricos establecer un régimen diferenciado del vigente en el resto del Estado siempre y cuando no se vulneren —de forma intencionada— principios comunitarios, constitucionales o derivados del Concierto.

y cuando no se vulneren —de forma intencionada— principios comunitarios, constitucionales o derivados del Concierto. Porque, sensu contrario, si el Estado hubiera querido privar a los territorios históricos de capacidad de innovación en este impuesto hubiera recurrido a su consideración como tributo concertado de normativa común.

Otro punto discutible y quizá insoluble es plantear un umbral de seguridad para fijar el tipo de gravamen del citado impuesto, teniendo en cuenta además la contumacia en la estulticia que preside algunos recursos interpuestos y la curiosa (por no utilizar otra expresión) doctrina del Tribunal Supremo, que veremos ex post. Por otro lado, está pendiente la reforma del citado Impuesto tanto en el Estado (aunque en éste los perfiles y detalles se conocen) como en Euzkadi y ello puede distorsionar nuestras apreciaciones. Pero, de lege ferenda, sería posible suprimir todos los incentivos fiscales actualmente establecidos (trasladando al ámbito del gasto pú-

blico o al de las subvenciones la inversión en I+D, que estimamos necesaria mantener) y establecer un tipo situado en una horquilla entre el 25%-27,5%, sin que ello se tradujera en una vulneración del Concierto ni supusiera una ayuda de Estado en el sentido comunitario de la expresión. Además, nadie ha conseguido demostrar que la localización o deslocalización de empresas dependa, exclusivamente, de medidas fiscales, sino que tales decisiones se ven influidas por una pluralidad de factores: infraestructuras, costes laborales, cualificación profesional, madurez de los mercados, etc., que hacen de la fiscalidad un elemento más (pero no el decisivo) para el asentamiento de una empresa en un territorio concreto. ¿Acaso la República de Irlanda, con un tipo del 12,5% en el Impuesto sobre Sociedades está concediendo ayudas de Estado sin que la Comisión Europea haya abierto las diligencias previas a la interposición de un recurso ante

el Tribunal de Luxemburgo? Y si se trata de una medida justificable por razón del territorio ¿acaso no existe diferente presión fiscal en el IRPF parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común?

Otra cuestión consiste en determinar si el tipo debe ser similar para los tres territorios históricos y aquí volvemos a topar con la obsesión freudiana por el tipo de gravamen que es un elemento más de la estructura del impuesto, pero que no predetermina la existencia de ayudas de Estado ni condiciona

la total estructura del impuesto. De forma que la cuestión, a nuestro juicio, debería reordenarse en el sentido de precisar si la estructura del Impuesto sobre Sociedades ha de ser igual en los tres territorios históricos. La respuesta ha de variar según la observemos desde la perspectiva de éstos o desde la visión del sistema de financiación de la CAPV. Desde la primera perspectiva, y si no fuera por la Ley del Parlamento vasco de 30 de mayo de 1989 (de Armonización) y sus modificaciones ulteriores, la respuesta habría de ser afirmativa con muchos matices porque sí que podría afirmarse que los citados territorios estarían utilizando sus competencias normativas —que nadie discute— para establecer una suerte de dumping fiscal intravasco. Bajo la segunda perspectiva, la respuesta sería negativa porque afectaría a las aportaciones de las Diputaciones a la financiación del Presupuesto de la Comunidad Autónoma; cuestión distinta sería que, siguiendo el modelo de la Unión Europea, Euzkadi se plantease (aunque ello suponga adentrarnos en peligrosos terrenos de política legislativa y de vertebración institucional) reformar el modelo de financiación de la Comunidad Autónoma, de modo que, por ejemplo, se coonestase la aportación en función de la recaudación y del peso de cada territorio en términos de PIB con otros elementos macroeconómicos. Por tanto, no hay una respuesta clara a esta cuestión, aun cuando nos inclináramos porque *la estructura del Impuesto sobre Sociedades (y no sólo*



*lo el tipo de gravamen) sea similar en los tres territorios históricos, dada la distorsión que provocaría una actuación diferenciada, frente a la cual siempre podría responder el Parlamento vasco con la obligación de una armonización integral del citado tributo.*

Cuestión que enlaza con la siguiente, cual es la renovación de la ley quinquenal del cupo, la incidencia de la pérdida de fondos europeos como consecuencia de la ampliación de la Unión y la renovación o no de la metodología de la Ley de Aportaciones o la aprobación de una nueva norma que sustituya a ésta. Punto éste en el que consideramos más positiva la opinión de un economista que de un jurista, dado nuestro temor finisecular a adentrarnos en terrenos desconocidos (aunque a la inversa no suceda lo mismo). Desde el plano político, sería conveniente —como bien ha señalado la Vicelehendakari— despejar antes las dudas sobre la renovación quinquenal del cupo que abordar la renovación o no de la metodología de la Ley de Aportaciones, metodología que necesita un *aggiornamento* como consecuencia de los nuevos retos abordados, en forma de competencias (o de mayores gastos sobre competencias ya asumidas, aunque no parece ser la opción política a seguir, conforme la intervención de la Vicepresidenta ante el Parlamento vasco), tanto por el Gobierno de Euzkadi como por las Diputaciones Forales. Sentado lo anterior, no hay que confundir cupo por territorio histórico y aportación económica a la financiación de la CAPV o, dicho en otros términos, no cabe pretender que el porcentaje sea similar (en los momentos actuales es disímil, y ello no sólo deriva de la distinta metodología emplea-

da para el cálculo de uno y de otro). Dando por sentado que el famoso porcentaje del 6,24% (inalterado desde el Concierto de 1981) se va a mantener, la negociación debería girar sobre la tasa de retorno de las inversiones de competencia estatal en territorio vasco, siguiendo el modelo del recién modificado Estatuto catalán y las demandas que, en el mismo sentido, proponen otras Comunidades en fase de reforma estatutaria. A falta de una publicación oficial de las balanzas fiscales entre Comunidades Autónomas —y sin merma del principio de solidaridad que la CAPV cumple, precisamente, a través del Concierto, que no puede así tacharse como un privilegio o anacronismo, sino como un modelo especial de financiación, reconocido por la Constitución— y con independencia de la pluralidad de metodologías económicas utilizables para el cálculo de las citadas balanzas sí podemos advertir que las inversiones estatales en Euzkadi (en materias que son competencia también estatal para que la comparación sea homogénea y no caigamos en contradicciones populistas) no llegan ni de lejos al famoso 6,24%.

Otro punto susceptible de debate radica en la incardinación del Concierto Económico dentro del Derecho comunitario. Y, en este punto, conviene hacer una advertencia preliminar en cuya virtud mientras el Acta de Ad-

hesión de España a la entonces Comunidad Europea sí recogía en los anexos menciones a la especificidad de Canarias (y, en menor medida de Ceuta y Melilla) no se tuvo el mismo tratamiento con los territorios forales y las especialidades tributarias que derivaban de su reconocimiento constitucional y del desarrollo estatutario a través de la Ley del Concierto de 1981 entonces vigente. Evidentemente la pertenencia de Euzkadi al Estado español y la incorporación

**Nos inclinaríamos porque la estructura del Impuesto de Sociedades sea similar en los tres territorios históricos, dada la distorsión que provocaría una actuación diferenciada, frente a la cual siempre podría responder el Parlamento vasco con la obligación de una armonización integral del citado tributo.**

de éste a la CEE determinaron la incorporación a nuestro ordenamiento del denominado acervo comunitario, es decir, el conjunto de normas primarias (Tratados) o derivadas (Reglamentos, Directivas, Recomendaciones, etc). En este sentido, la transferencia de competencias por parte de los Estados en materia tributaria se centró, en un primer momento, en la política aduanera (que pasó a ser comunitaria) y, en un segundo momento, en la armonización de los impuestos indirectos y más en concreto en los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre consumos



específicos (impuestos especiales de fabricación en nuestra terminología) y otros impuestos indirectos (art. 93 del actual Tratado de la Unión), en la medida en que dicha armonización fuera necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. La actuación de la Unión Europea en este punto se ha plasmado en la armonización parcial del IVA, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre Operaciones Societarias que aparecen en

**La idea de crear una base imponible homogénea del Impuesto sobre Sociedades (...) se abandonó en la confianza en que fueran los mercados fiscales y la competencia entre ellos los que determinasen de forma espontánea una convergencia de legislaciones**

el Concierto como tributos concertados de normativa común, es decir, impuestos donde los territorios históricos no pueden introducir una regulación diferente de la estatal que, a su vez, debe transponer las Directivas comunitarias, respecto de cuya aprobación rige el principio de unanimidad y así se mantiene en el Proyecto de Constitución Europea.

Pero nada se dice en el Tratado de la Unión de la armonización stricto sensu de la imposición directa, siguiendo el camino contrario de otros países

federales (como Estados Unidos, donde precisamente la legislación común de los Estados es en materia de impuestos directos, no indirectos). Hasta los primeros años de la década de los noventa del pasado siglo la actuación de la Comisión se orientó hacia la aproximación de legislaciones, concepto que no se encuentra dentro del capítulo dedicado a las disposiciones fiscales del Tratado pero que sirvió a la Comisión para proponer al Consejo la aprobación de las únicas Directivas existentes en materia del Impuesto sobre Sociedades; en concreto las relativas a las sociedades matrices y filiales y la relativa a fusiones, escisiones y aportaciones de activos (ambas de 1991), a la que siguió en 2003 (desgajada del paquete de la denominada fiscalidad del ahorro) la Directiva sobre cánones, royalties, etc. *La idea de crear una base imponible homogénea del Impuesto sobre Sociedades y/o de establecer una horquilla de tipos de gravamen (inicialmente planteada en 1975 por la Comisión) se abandonó, en la confianza en que fueran los mercados fiscales y la competencia entre ellos los que determinasen de forma espontánea una convergencia de legislaciones.*

Ello es lo que permite que el Impuesto sobre Sociedades sea, desde el Concierto, un tributo concertado de normativa autónoma y que la posibilidad de una regulación diferenciada de la

existente en otros países europeos no tenga obstáculo desde el Tratado de la Unión ni, desde luego, desde el ordenamiento interno español, siempre y cuando, lógicamente, se respeten los principios y criterios básicos, no se produzcan discriminaciones ni se obstaculicen las libertades fundamentales del Tratado de la Unión.

Pero la Comisión —en ocasiones por propia iniciativa, en ocasiones por denuncias de Estados miembros— creyó haber encontrado un filón en la prohibición de las ayudas de Estado (reguladas en los arts. 87 y posteriores del Tratado de la Unión), ayudas de Estado que sólo están prohibidas —y conviene retener esta idea— en cuanto falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Al tiempo, se establece un elenco de ayudas de Estado compatibles con el mercado interior y se regula el mecanismo de comunicación a la Comisión de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas, aspectos en los que no vamos a entrar dada las limitaciones de esta colaboración. La actuación de la Comisión, junto con la preciosa (pero no siempre precisa) colaboración del Tribunal de Luxemburgo ha dado lugar a una jurisprudencia no siempre consolidada aunque muy extensa y casuística, algo que debería haber tenido en cuenta la STS de 9 de diciembre de 2004 que veremos.

En este sentido, *la utilización por parte de un ente infraordenado al Estado (como son los territorios históricos) de la capacidad normativa que le reconoce la normativa interna y/o la existencia dentro de un mismo Estado de regímenes fiscales diferenciados por*



*razón del territorio no constituye, per se, ayudas de Estado, salvo que se vulneren las reglas del art. 87 del Tratado; partiendo de la mayor, hay que negar la menor, cual es la necesi-*

dad de comunicar a la Comisión Europea cualquier modificación de la normativa tributaria de los territorios históricos, salvo que existan dudas razonables sobre distorsiones en la competencia o sobre el favorecimiento (siempre que concurra la intencionalidad) a determinadas empresas o producciones, algo que, a nuestro juicio, sólo cabría predicar de la reserva especial creada en Araba en 1996 y que tenía unos destinatarios claros y concretos, dado el tejido industrial del citado territorio histórico. Es conocida la dispersión de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades entre los distintos Estados que conforman la Unión, agravada con la entrada de nuevos socios del Este que, antes del proceso de adhesión, rebajaron notablemente el tipo del tributo (caso de Eslovaquia). Por otro lado, la Comisión no ha abierto ningún procedimiento por ayudas de Estado a Irlanda o a Alemania por el hecho de que hayan rebajado sustancialmente, sobre todo la primera, el tipo de gravamen, entendiéndolo implícitamente que ello no provoca alteraciones en el mercado interior, ni distorsiones de la competencia. Y ello por no señalar que Comunidades y/o municipios de régimen común, dentro de España, están otorgando verdaderas ayudas de Estado por la vía del gasto público, por la vía de las subvenciones, o mediante el ejercicio de competencias urbanísticas

(recalificaciones de suelo, venta de suelo público por debajo del valor de mercado, cesión gratuita, etc.) sin previa comunicación a la Comisión y con el propósito probado de atraer la localización de empresas (véase el caso de Cartagena y General Electric, por citar uno de ellos).

Por otro lado, la existencia de regiones con situaciones, dentro de sus Estados, similares a las de Euzkadi y las conclusiones del abogado general (falta la sentencia) sobre la fiscalidad de las Islas Azores deben ser tomadas con extrema precaución porque las situaciones no son comparables, y lo mismo cabe predicar respecto del Reino Unido o de Finlandia. En los tres Estados citados encontramos un reflejo expreso de las especificidades en los respectivos Tratados de Adhesión, circunstancia que echamos de menos en el caso español. En el caso de Azores, hay que tener en cuenta, aunque ello no constituya obstáculo infranqueable, que el tema objeto de discusión sobre la inserción en el concepto de ayuda de Estado afecta al Impuesto sobre la Renta y, por tanto, aunque las conclusio-

nes y la futura sentencia hayan despertado expectación en los territorios históricos, habrá que ser prudentes y ver las posibilidades de traslación de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo al régimen de Concierto, que, desde luego, no puede realizarse, a nuestro juicio, de forma mimética. La defensa integral del Concierto ante las instancias europeas debe partir, a nuestro juicio, de dos premisas: que la Comisión no niegue las facultades normativas

**La defensa integral del Concierto ante las instancias europeas debe partir, a nuestro juicio, de dos premisas: que la Comisión no niegue las facultades normativas consustanciales al Concierto en el marco de los impuestos concertados de normativa autónoma y, por otro lado, que el ejercicio de dichas competencias no vulnere el concepto de ayuda de Estado**

consustanciales al Concierto en el marco de los impuestos concertados de normativa autónoma y, por otro lado, que el ejercicio de dichas competencias no vulnere el concepto de ayuda de Estado, tal y como se desprende del Tratado. Ello no debe ser óbice para reconocer que, en algún caso muy concreto y al que hemos aludido, se ha producido —y la autocritica debería hacerla quien planteó la norma— vulneración del Tratado de la Unión, sin que ello suponga que los pronunciamientos jurisprudenciales pongan en tela de juicio las facultades normativas de los territorios históricos.

Y, por último, hay que llegar al examen de la STS de 9 de diciembre de 2004, su repercusión en las potestades normativas de los territorios históricos, el mecanismo de ejecución adoptado por las Juntas Generales (auspiciado por el Consejo Vasco de Finanzas) y la incidencia que puede tener en otros tributos concerta-



dos de normativa autónoma. *No obstante, al hilo de la sentencia, profundizaremos en temas colaterales, como el de presión fiscal efectiva global o el concepto de ayudas de Estado, desde la peculiar (y a nuestro juicio, incorrecta) visión que ofrece la sentencia, absolutamente cuestionable y cuya pobreza argumental es manifiesta.* Y, paréntesis, los defensores de la legalidad y de la libertad de establecimiento deberían plantearse porqué las normas navarras del Impuesto sobre Sociedades no han sido impugnadas, cuando se han limitado a copiar (con alguna variación) las normas de los territorios históricos; ¿es una cuestión puramente jurídica o está preñada de connotaciones políticas? Ciertamente el camino impugnatorio de la normativa navarra es, procesalmente, más tortuoso —puesto que son Leyes Forales y no normas reglamentarias—, pero ello no es óbice para que Comunidades Autónomas limítrofes o el propio Estado hubieran podido impugnar la normativa navarra del Impuesto sobre Sociedades, que, por cierto, determina un tipo medio efectivo de gravamen en el citado tributo inferior al existente en Euzkadi y en el resto del Estado.

Dejando de lado las cuestiones de legitimación de los recurrentes, respecto de la cual discrepamos profundamente, y deslices semánticos (por ejemplo, habla de tributos concertados de normativa autonómica —sic—), el TS comienza confundiendo las consecuencias del Concierto al señalar que “las Juntas Generales tienen competencia para

adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común” (FD 7º), lo que es cierto en tributos concertados de normativa común pero no generalizable ni mucho menos aplicable a los de normativa autónoma (y aquí el adjetivo se utiliza con la precisión propia de un jurista y no de un Tribunal). Una de las pruebas palpables de que la STS no entiende el entramado institucional vasco ni la posición de la CAPV y de los territorios históricos se demuestra cuando afirma que “las instituciones autonómicas vascas se diferencian de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos” (cabe suponer que se está refiriendo a los territorios históricos y no a la CAPV), demostrando el profundo desconocimiento del Derecho Financiero vigente que surge ab initio la sentencia, incluso cuando se inmiscuye en problemas de financiación de entidades no forales. Pero la sentencia no es jurídica, sino política, por mucho que esta afirmación moleste al Poder Judicial, cómodamente amparado en la mayoría que le depara la actual composición del CGPJ.

Además, la sentencia en cuestión confunde la igualdad del art. 14 con la igualdad del art. 31.1 de la Constitución (FD 10º) cuando éste último precepto establece particularidades en la igualdad tributaria no reconducibles a la igualdad general del primero de los artículos citados y se vuelve a hablar (llevamos más de un siglo con la cuestión) del

trato fiscal realmente privilegiado (sic) que supone el Concierto.

Siguiendo con los apogemas jurisprudenciales y aunque el párrafo sea largo y confuso, conviene destacar el entendimiento del principio de presiones fiscales efectivas (se olvida el alto Tribunal que son globales y no individuales o concretas para cada tributo); tras reconocer la dificultad de acreditar dicha magnitud, señala que “no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de equivalencia financiera entre ambos modelos, el común y los forales, entendiendo que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales [en puridad, sólo hay una Comunidad Foral, que es Navarra, así que el plural sobra, porque se confunde territorios forales con Comunidades Forales] con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse

en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben de contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales”. *Con esta afirmación, el TS lamina literalmente el régimen de Concierto Económico y elimina el hecho diferencial vasco reconocido por la Constitución, de forma que no sólo ignora cómo se aplica la Ley estatal del Concierto, sino que desconoce el sistema de financiación de régimen común. Y ello porque la CAPV aporta al Estado lo que está previsto en el Concierto, y las Comunidades de régimen común no contribuyen a*



las cargas generales puesto que semejante aberración jurídico-financiera supondría estar en presencia de un Estado confederal. Sin tan seguro está el TS de que su interpretación del concepto de presión fiscal global efectiva equivalente es correcta debería haber planteado cuestión de inconstitucionalidad ante el TC sobre la propia Ley del Concierto. El problema de las sentencias judiciales sobre el Concierto no es la discrepancia, legítima bajo parámetros jurídicos, sino la manifiesta incompetencia para interpretar y aplicar siquiera la normativa estatal (no digamos nada, por tanto, de la emanada de la Unión Europea).

Continuando con los despropósitos y adentrándose en terrenos donde demuestra falta de pericia jurídica y desconocimiento del Derecho comunitario entiende que una norma foral que tenga como resultado (no como intención o propósito probado) la disminución de la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro de su ámbito subjetivo constituye una ayuda de Estado en el sentido del actual art. 87 del Tratado. ¿Sabe el TS lo que es carga fiscal, lo que es ayuda de Estado y lo que dice el precepto comunitario? Aparentemente sí, pero hace un escorzo al señalar que “el hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano no excluye al sistema del ámbito de aplicación del art. 87 del Tratado, en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto”. De for-

**A efectos fiscales, los territorios históricos —con su régimen tributario particular, no privilegiado, sino diferente del resto de las Comunidades Autónomas que integran España— constituyen un Estado en la Unión Europea y, en consecuencia, habrá de ser ésta y no los Tribunales españoles (...) quienes enjuicien si sus normas forales se adecúan o no a las reglas de la Unión**

ma que prescindiendo del propósito (puesto que no entra a valorar si las normas forales se dictaron para atraer inversiones o para distorsionar la competencia empresarial) se centra —paupérrimo argumento— en el domicilio fiscal o la actividad en el País Vasco, con la enfermiza obsesión de que los territorios históricos no pueden mantener un régimen diferenciado del estatal en un impuesto de normativa autónoma, aunque matice esta afirmación en términos insignificantes para la defensa del Concierto. Afortunadas son Navarra y Canarias (cuyo régimen especial está contemplado en leyes y no en reglamentos) porque si sus normas específicas cayeran en manos del TS el resultado estaría cantado en términos jurídicos, aunque quizá pesasen consideraciones políticas, por mucho que esta afirmación moleste al poder judicial.

Y con valentía propia que da la independencia judicial —valor constitucional preservable

pero no confundible con la inmunidad ni con la crítica fundada en Derecho— los Fundamentos de Derecho 16º y 17º establecen una suerte de ruleta rusa donde algunos de los preceptos impugnados se anulan (o se deniega la casación) sin argumentos sólidos presentables; y cuando carece de ellos (lo que sucede en la mayoría de las ocasiones) se acoge a la argucia procesal de señalar que no han sido objeto de comunicación previa a la Comisión Europea, de forma que la Sentencia actúa predeterminando el fallo, considerando que cualquier modificación de la normativa vasca respecto de la territorio común es sospechosa de constituir ayuda de Estado.

A fin de no aburrir al lector y de ceñirnos a las reglas impuestas por la Revista, nos centraremos en el famoso diferencial en el tipo de gravamen, objeto de controversias, autos, recursos, etc., que perviven en los momentos actuales. Pues bien, la diferencia entre tipo del 35% estatal y el tipo del 32,5% de los territorios históricos “constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las ayudas de Estado”. Obsérvese cómo el TS no dice expresamente que la diferencia sea ilegal o contraria al Concierto, sino que, simplemente, se ha omitido un trámite formal, a nuestro juicio inexistente, porque para ser cierta la argumentación debería demostrar que



el diferencial constituye una ayuda de Estado. Pero, en la jurisdicción contencioso-administrativa es más fácil —y así no se entra en el fondo del asunto— resolver el caso mediante la apelación a cuestiones procedimentales, en vez de estudiar, conocer y entender las cuestiones sustantivas. Olvida, empero, que los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades están topados sobre la cuota íntegra del tributo, de forma que cuánto menor sea el tipo y la cuota resulta de aplicar al mismo la base imponible, menores serán las posibilidades de aplicar en su integridad los beneficios fiscales, sin perjuicio de que puedan aplicarse en períodos impositivos posteriores. De forma que el argumento es torticero e insostenible en términos jurídicos.

Los efectos pro futuro de la STS de 9 de diciembre de 2004 resultan impredecibles, aunque la sentencia en cuestión haya

predeterminado posteriores autos del TSJPV, parcialmente rectificados en los últimos meses mediante el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo. De lege ferenda, y como señalábamos anteriormente, el pulso (aunque la palabra no sea correcta) a mantener por Euzkadi —a la vista de la reforma proyectada en el Estado— sería demostrar que la autonomía fiscal de sus territorios históricos permite una diferenciación respecto del régimen común sin que ello constituya una ayuda de Estado puesto que no se adopta con el pro-

pósito probado de atracción de inversiones, obstaculización a la libertad de circulación de mercancías, capitales o personas y, en definitiva, que no se incurre en contradicción con el Derecho comunitario. *A efectos fiscales, los territorios históricos —con su régimen tributario particular, no privilegiado sino diferente del resto de las Comunidades Autónomas que integran España— constituyen un Estado en la Unión Europea y, en consecuencia, habrá de ser ésta y no los Tribunales españoles (por mucho que se empeñe el TS en autoconsiderarse juez de primera instancia del Derecho comunitario) quienes enjuicien si sus normas forales se adecuan o no a las reglas de la Unión.*

Ello no supone desaparición de competencia de los Tribunales estatales; simplemente éstos deberían ceñirse a constatar si las normas forales incumplen o no los límites derivados del Concierto Económico, puesto que aquí sí que estamos sometidos al ordenamiento interno español. Deseable sería, empero, que los tribunales españoles comprendiesen el Concierto y, como norma estatal que es (por muy paccionada que se le quiera denominar), aplicasen los mismos criterios utilizados en la exégesis y hermenéutica de otras normas jurídicas.

Para concluir, hay que referirse, brevemente, a los efectos jurisprudenciales sobre otros tributos concertados de normativa autónoma. Creemos que no hay motivo para la preocupación porque ni el IRPF ni el Impuesto sobre Sucesiones y Donacio-

nes, ni el Impuesto sobre el Patrimonio se verán afectados por la jurisprudencia ni por los recursos obsesivamente planteados contra el Impuesto sobre Sociedades. Ciertamente, en el primero de los tributos señalados habría que plantear los efectos colaterales que sobre los beneficios fiscales respecto de empresarios y profesionales (personas físicas) plantean las sentencias y autos del TS y del TSJPV, pero la experiencia procesal pronostica que no vayan a existir problemas. En el caso de los otros dos impuestos citados, se trata de tributos-tenaza (por utilizar la expresión de Schmölder), cuya función principal no es puramente recaudatoria sino de control en la gestión del IRPF y que la deslocalización de contribuyentes no existe, cualesquiera que sea la regulación que adopten los territorios históricos, especialmente teniendo en cuenta que en el caso del Impuesto sobre Sucesiones el vigente Concierto exige una residencia del causante de, al menos, cinco años para aplicar la normativa foral, circunstancia que, curiosamente, no existe en Navarra, de forma que Euzkadi se encuentra en inferioridad de condiciones respecto de la Comunidad Foral, circunstancia que, por supuesto, no ha merecido ningún reproche jurídico por parte del Estado ni por parte de Comunidades limítrofes. En fin, como señalara Walter Benjamín “la violencia es la fuerza creadora del Derecho” o, por citar a Lewis Carroll “lo importante no es el significado de las palabras; lo importante es saber quién manda”.