

# Doctrina Científica

El 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  
(Consideraciones a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril [RTC 2002, 96])

Por Iñaki Alonso Arce (\*)

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN. 1. Antecedentes históricos del sistema de Concierto Económico. 2. El sistema de Concierto Económico desde 1978. II. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES. 1. El Concierto Económico en su redacción original de 1981. 2. La reforma del Concierto Económico de 1990. 3. La reforma del Concierto Económico de 1997. 4. El nuevo Concierto Económico de 2002. III. LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN Y LA DISPOSICIÓN ENJUICIADA. 1. El origen de la controversia. 2. La intervención de la Comisión Europea. 3. La solución adoptada por el Estado. IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y LOS VOTOS PARTICULARES A LA MISMA. V. CONCLUSIONES.

## I. Introducción

Vamos a dedicar estas líneas a enjuiciar crítica-

mente desde una perspectiva exclusivamente jurídica el contenido y fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96), por la que se ha declarado la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994, 3564 y RCL 1995, 515), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Esta disposición adicional vino a responder a una Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas por la que se establecía que el tratamiento tributario de los ciudadanos residentes en la Unión Europea pero no residentes en España que operasen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra era contrario al Derecho comunitario por violar lo dispuesto en el artículo 52 del Tratado de la Unión Europea (RCL 1994, 81, 1659; RCL 1997,

(\*) Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia.

917; RCL 1999, 2661 y LCEur 1992, 2641) (actual art. 43), que consagra la libertad de establecimiento dentro de la Unión Europea, al no aplicar la misma normativa a los ciudadanos residentes y a los no residentes que operasen en esos territorios.

La citada disposición adicional estableció un derecho de reembolso para los contribuyentes residentes en países de la Unión Europea, que no lo fueran de España, es decir, de los demás Estados miembros y que operasen en los territorios forales, pero que, por su condición de no residentes no pudieran aplicar la normativa foral, en el supuesto en que de haber sido residentes en España sí hubieran podido aplicar la citada normativa foral, y que se concretaba en el derecho a obtener de la Administración del Estado la diferencia en favor del contribuyente que mediase entre la cantidad satisfecha de conformidad con la normativa estatal y la que hubiera correspondido satisfacer si hubieran podido aplicar la normativa foral.

En el fondo del problema estaba la redacción vigente en aquel entonces del Concierto Económico por la que la competencia para la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a no residentes (obligación real) era exclusiva del Estado, con independencia de que los citados no residentes operasen o no en territorios forales, y por lo tanto, la imposibilidad para aplicar estos contribuyentes la normativa foral de ambos Impuestos.

La Sentencia que vamos a comentar declara inconstitucional, con un criterio discutible a nuestro juicio, la citada disposición adicional octava, al entender que reconocer ese derecho en favor de los no residentes supone un ejercicio de la potestad legislativa contrario a los principios constitucionales de igualdad y de libertad de circulación dentro del territorio nacional al no ser aplicable el citado derecho de reembolso a los residentes en España que tuvieran su domicilio en territorio de régimen común y a los que no les fuera de aplicación la normativa foral.

Hay que recordar que esta sentencia incorpora dos votos particulares, suscritos por cinco magistrados del Tribunal Constitucional, en los que se insiste en el exceso de jurisdicción que ha cometido el Tribunal al declarar la inconstitucionalidad de esa medida, así como en la adecuación en cualquier caso con el orden constitucional de la misma, por lo que estiman que habría tenido que declararse que esta disposición es conforme a nuestro ordenamiento constitucional.

Además de esos cinco magistrados, otro más también votó en contra de la declaración de inconstitucionalidad de la norma, pero sin embargo no se sumó a ninguno de los votos particulares formulados, lo que pone de relieve que la votación en el

Pleno del Tribunal dio lugar a un empate entre seis magistrados a favor de estimar el recurso y declarar la inconstitucionalidad de la disposición enjuiciada y otros seis en contra, decidido en favor de la declaración de inconstitucionalidad de la norma por el voto de calidad del Presidente del Tribunal<sup>1</sup>.

Antes de comenzar el análisis de la Sentencia mencionada, es conveniente recordar el origen y fundamento constitucional del sistema de Concierto Económico y de las competencias que ejercen en esta materia las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

#### 1. Antecedentes históricos del sistema de Concierto Económico

El modelo de Estado que surge de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (RCL 1978, 2836; ApNDL 2875) se basa en la conjunción de dos principios, aparentemente antitéticos, a saber: la indisoluble unidad constitucional del Estado y el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que en el mismo cohabitan.

Rompiendo con la situación histórica inmediatamente anterior, la Constitución de 1978 establece las bases para configurar un modelo de Estado basado en la descentralización de las competencias políticas y administrativas del Estado en favor de unas entidades territoriales de nueva creación, las Comunidades Autónomas, que se insertan entre el nivel central del Estado y los niveles locales (fundamentalmente, provincias y municipios).

De esta manera, el importante Título VIII del texto constitucional establece las bases de un modelo abierto de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, así como las garantías de autonomía tanto de estas últimas como de los niveles locales de gobierno anteriormente mencionados.

De todas formas, el desarrollo del modelo de Estado resultante no descansa exclusivamente en los preceptos constitucionales, sino que, partiendo de los mismos, se desarrolla a través de los distintos Estatutos de Autonomía, normas integrantes del denominado bloque de constitucionalidad, y que suponen la plasmación normativa del mapa competencial y organizativo de cada una de las Comunidades Autónomas.

Pero además, la Constitución de 1978 es fruto del consenso más amplio logrado en España en su historia, y buena prueba de ello es que trata de aparcir las disputas provenientes del pasado, sobre todo, aquellas que habían sido ocasionadas o que habían quedado petrificadas como consecuencia de la Guerra Civil de 1936, iniciada como consecuencia de la rebelión militar contra el legítimo gobierno demo-

1. A este respecto, puede consultarse la información aparecida en el Diario EL PAÍS, edición correspondiente al miércoles día 15 de mayo de 2002.

crático de la Segunda República española, y cuyas consecuencias fueron padecidas por los españoles durante los casi cuarenta largos años de la dictadura de Franco.

En este sentido, los constituyentes fueron conscientes en todo momento de que buena parte del éxito de la restauración de la democracia en el Estado español vendría dada por la solución de esas controversias y por la construcción de un Estado en el que las nacionalidades históricas y las distintas regiones del mismo pudieran sentir desarrollados sus legítimos deseos de autonomía.

Obviamente, a nadie se le escapa que, dentro del diseño establecido, debía prestarse una especial atención a las nacionalidades históricas, sobre todo, a Cataluña y a los territorios del País Vasco y Navarra, en la medida en que en estas regiones, más que en ninguna otra de las del Estado, existía y existe un profundo sentimiento nacionalista y de afirmación de la propia identidad.

A ello se añade, en el plano específicamente financiero y tributario, la institución del Concierto Económico para el País Vasco y Navarra (aquí a través del Convenio Económico). Institución centenaria ya en 1978, pues había nacido como consecuencia de la Segunda Guerra Carlista y del cumplimiento de las Leyes de 25 de octubre de 1839 (NDL 22203) y de 25 de julio de 1876, a través del Real Decreto de 28 de febrero de 1878.

Pero su desenvolvimiento histórico había sido diferente en unos territorios y en otros, como consecuencia de la ya mencionada Guerra Civil de 1936 que, no solamente había partido a España en dos mitades enfrentadas fratricidamente, sino que también había dividido a las provincias vascongadas en otras tantas mitades, en la medida en que las provincias de Bizkaia y de Gipuzkoa se mantuvieron leales al gobierno legítimo de la Segunda República española, mientras que las de Álava y Navarra se sumaron rápidamente a la rebelión militar.

Y precisamente por ese diferente alineamiento respecto de los sublevados, al obtener la victoria sobre los republicanos en el verano de 1937, por medio de un Decreto-ley de 23 de junio de 1937 (RCL 1937, 611; NDL 13764), Franco suprimió la institución del Concierto Económico para las provincias de Bizkaia y Gipuzkoa, a las que acusó de pagar con la traición la generosidad excepcional que para con ellas había

mantenido el Estado español a través del sistema concertado<sup>2</sup>.

Por lo tanto, la situación jurídica resultante de las circunstancias mencionadas era incompatible con una restauración democrática, convirtiéndose en una exigencia ineludible para el Estado la reparación de la situación creada en el País Vasco, extendiendo a las provincias de Bizkaia y de Gipuzkoa el sistema foral tradicional de financiación que habían mantenido ininterrumpidamente durante un siglo las provincias de Álava y de Navarra.

Como consecuencia de ello, y de los debates constituyentes en las Cortes Generales, se introdujo en nuestro texto constitucional la fundamental disposición adicional primera que, textualmente establece que *la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales*, para añadir 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*.

De esta manera, por primera vez en nuestra historia constitucional, se consagraban los derechos históricos del País Vasco y de Navarra en un texto constitucional, dando cobertura jurídica e insertando en el denominado bloque de constitucionalidad al sistema de Concierto Económico en el ámbito de las relaciones financieras y tributarias entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado<sup>3</sup>.

Por lo tanto, y por lo que a la Comunidad Autónoma del País Vasco se refiere, no solamente hay que tener en consideración la existencia de esos tres niveles de gobierno mencionados, sino que debajo de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentran situadas las Instituciones Forales de sus Territorios Históricos, que asumen además todas las competencias de las provincias de régimen común, pero que ejercen otras competencias mucho más importantes e introducen por tanto, una dosis de complejidad superior en el diseño institucional, competencial y organizativo de la Comunidad Autónoma del País Vasco, tal y como se prefigura en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (RCL 1979, 3028; ApNDL 10500 y LPV 1980, 10).

## 2. El sistema de Concierto Económico desde 1978

La Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 establece en su artículo 133.1 que *la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusiva-*

- Para los aspectos relacionados con la evolución del sistema de Concierdos Económicos hasta la Guerra Civil, puede consultarse la obra de referencia a este respecto en nuestra doctrina: ALONSO OLEA, E. J.: *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*, Edit. Instituto Vasco de Administración Pública. Oñati, 1995. También puede consultarse una perspectiva histórica más amplia, hasta nuestros días en: PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, Edit. Instituto Vasco de Administración Pública. Oñati, 1994.
- Respecto al valor normativo y eficacia de la disposición adicional primera de la Constitución, siempre es interesante consultar la monografía del profesor LOJENDIO IRURE, I. A.: *La disposición adicional primera de la Constitución Española*, Edit. Instituto Vasco de Administración Pública. Oñati, 1988. También son recomendables los artículos de uno de los ponentes constitucionales recogidos en el libro: HERRERO DE MIÑÓN, M.: *Derechos Históricos y Constitución*, Edit. Taurus. Madrid, 1998. Y por último, para conocer la génesis de la mencionada disposición adicional primera, siempre es aconsejable acudir a la obra: *Constitución Española. Trabajos parlamentarios*, Edit. Servicio de Publicaciones de las Cortes Generales, 2ª ed. Madrid, 1989.

mente al Estado, mediante Ley. En este breve apartado encontramos los dos principios nucleares de la distribución de competencias tributarias en el Estado español, ya que se reconoce al Estado la competencia para establecer los tributos y, por lo tanto, para diseñar el sistema tributario, con independencia de la estructura de financiación de las Comunidades Autónomas que resulte de las normas del denominado bloque de constitucionalidad, entre las que se cuentan los respectivos Estatutos de Autonomía y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165; ApNDL 2736), de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Por otro lado, encontramos la plasmación constitucional del principio de reserva de Ley a la hora de establecer los distintos tributos, precepto que viene a constitucionalizar lo que ya era una norma jurídica vigente desde su incorporación a nuestro ordenamiento jurídico como consecuencia de la aprobación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490; NDL 15243), General Tributaria.

12

Además, esta potestad del Estado debe conectarse con el importantísimo artículo 31.1 de la Constitución, que establece los principios generales a los que el legislador ordinario debe sujetarse a la hora de ejercer esa potestad reconocida en el artículo 133.1 mencionado y su aplicación a todos los ciudadanos, al disponer que *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

Ahora bien, lo dispuesto debe acomodarse a las prescripciones de la disposición adicional primera de la Constitución que, al reconocer y amparar los derechos históricos de los territorios forales, está introduciendo en nuestro texto constitucional el reconocimiento del sistema de Concierto Económico para la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico para la Comunidad Foral de Navarra, con lo que debe modularse lo dispuesto en el mencionado artículo 133.1 de la Constitución en lo que se refiere a estas dos Comunidades Autónomas.

Además, siguiendo la habilitación para la actualización de esos derechos históricos contenida en el segundo párrafo de la disposición adicional primera, tanto el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado mediante Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, como el de Navarra, aprobado mediante la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto (RCL 1982, 2173, 2233; ApNDL 10177; RN 1982, 784 y LNA 1982, 784), de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, dispusieron que las relaciones financieras y tributarias entre ambas Comunidades Autónomas y el resto del Estado se disciplinarían a través del sistema foral tradicional de conciertos económicos, a través del cual, y mediante un pacto entre ambas Administraciones, se reparten el poder tributario que el artículo 133.1 de la Constitución reservaba al Estado, sujetando sus

respectivas actuaciones a lo convenido entre ambas partes y que, fundamentalmente, puede resumirse en que las Instituciones Forales competentes de los Territorios Históricos diseñan, regulan y aplican el régimen tributario dentro de sus respectivos territorios, realizando una aportación económica global anual al Tesoro Público en contraprestación por el coste de las competencias que el Estado central sigue realizando en esas Comunidades Autónomas (el Cupo en el caso vasco y la Aportación en Navarra).

Así, y por lo que a la Comunidad Autónoma del País Vasco se refiere, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika preceptúa que las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regirán por el sistema foral tradicional de Concierto Económico, y además recoge las líneas básicas a las que se deberá adecuar el sistema mencionado.

Por lo tanto, como consecuencia de esta disposición estatutaria, se constituyó una comisión mixta entre las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos y los representantes del Ministerio de Hacienda, que se encargó de negociar el texto del Concierto Económico que debía plasmar los mandatos contenidos en la disposición adicional primera de la Constitución y en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Estas negociaciones se prolongaron durante 1980, llegando al final a un acuerdo el día 29 de diciembre de 1980 entre ambas representaciones, que después de ser tramitado y aprobado por las respectivas instituciones competentes, fue ratificado mediante Ley de las Cortes Generales, tal y como preceptúa el mencionado artículo 41 del Estatuto de Autonomía, la que sería Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981, 1232; ApNDL 10525 y LPV 1981, 377).

Este procedimiento de incorporación al ordenamiento jurídico del Concierto Económico, amparado también en la disposición adicional primera de la Constitución, es peculiar, ya que adopta la forma de Ley de artículo único, por lo que las Cortes Generales no pueden introducir enmiendas de ningún tipo en el texto acordado entre las dos Administraciones, sino que su labor se limita a aprobar o rechazar en su totalidad el citado acuerdo.

De esta manera, el poder tributario en el Estado español queda dividido entre cinco instituciones en función de lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, siendo de esta manera una responsabilidad compartida entre las Cortes Generales, las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y el Parlamento Foral de Navarra, cada una de las cuales tiene competencia para diseñar el sistema tributario dentro de su territorio de conformidad con las normas de reparto de competencias establecidas en el Concierto Económico y en el Convenio Económico.

Por lo tanto, ambas normas jurídicas, Concierto y Convenio, se insertan también en el denominado bloque de constitucionalidad y son las que completan, en desarrollo de la disposición adicional primera de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía respectivos la actualización del más importante de los derechos históricos de los territorios forales.

Es más, buena prueba de ello es que las normas tributarias que dicta el Estado, siempre contienen la cláusula de salvaguarda de los regímenes especiales por razón del territorio o de los regímenes forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

Y no sólo las normas tributarias sustantivas, sino que el respeto a los regímenes forales lo podemos encontrar en otras normas jurídicas de estructuración del Estado de las Autonomías, como pueden ser, por poner varios ejemplos, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, la Ley de Bases de Régimen Local o la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y su Ley Orgánica complementaria.

Es más, el régimen de Concierto Económico ha sido identificado por nuestro Tribunal Constitucional como uno de los aspectos de los derechos históricos amparados y respetados por la disposición adicional primera de la Constitución más importantes, así como uno de los ineludibles elementos incluidos en la garantía institucional de la foralidad que la disposición adicional primera supone<sup>4</sup>.

En este sentido, como conclusión a esta introducción al sistema de Concierto Económico, que debe ser el punto de partido ineludible a la hora de analizar el contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, objeto primordial de estas líneas, podemos afirmar que la garantía institucional de los derechos históricos de los territorios forales amparados y respetados por 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, se traduce en su capacidad autónoma para regular y aplicar el régimen tributario dentro de su territorio, sin más limitaciones que las derivadas de los Tratados Internacionales, la Constitución, el Estatuto de Autonomía y las normas de armonización, colaboración y coordinación fiscal contenidas en el propio Concierto Económico.

Posteriormente, esta conclusión debe matizarse por la incorporación del Reino de España a las Comunidades Europeas el día 1 de enero de 1986, con

lo que las instituciones competentes de los territorios forales encuentran un nuevo marco limitador de sus competencias tributarias, cual es el respeto a los principios enunciados en el Tratado de la Unión Europea así como a las normas de armonización fiscal dictadas por las instituciones comunitarias en el ejercicio de sus competencias.

Vamos a ver que este último aspecto tiene mucho que ver en el planteamiento de la controversia que ha dado lugar a la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, cuyo análisis vamos a dividir en tres apartados: en primer lugar, describiremos la evolución de las normas contenidas en el Concierto Económico respecto al reparto de competencias sobre la tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español entre las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado; en segundo lugar, analizaremos los hechos que dieron lugar a la controversia con las autoridades comunitarias y a la inclusión en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de una disposición adicional octava, recogiendo un derecho a la compensación del exceso de impuestos satisfechos por los europeos no residentes que operasen en la Comunidad Autónoma del País Vasco y no pudiesen aplicar la normativa foral, disposición que ahora ha sido declarada inconstitucional; y por último, analizaremos los argumentos tanto de la sentencia que ha declarado la inconstitucionalidad de esa disposición como los de los votos particulares discrepantes respecto de la misma.

## II. Distribución de competencias respecto a la tributación de los no residentes

Como ya hemos anticipado en la introducción precedente, la disposición adicional primera de la Constitución de 1978 (RCL 1978, 2836; ApNDL 2875) y las normas del bloque de constitucionalidad que la desarrollan (art. 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco [RCL 1979, 3028; ApNDL 10500 y LPV 1980, 10] y Concierto Económico) delimitan las competencias que sobre el sistema tributario corresponden a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En este sentido, se puede afirmar que las citadas normas establecen una competencia exclusiva de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a la hora de establecer, mantener y regular su régimen tributario, con muy pocas salvedades (cada vez menos) y con un grado mayor o menor de autonomía respecto a

4. En este sentido, para comprender la importancia de la disposición adicional primera de la Constitución, podemos remitir a la lectura de la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril (RTC 1988, 76), dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre (RCL 1983, 2922 ccaa y LPV 1983, 2080), de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, en donde encontraremos los aspectos fundamentales de la interpretación que el Tribunal Constitucional ha realizado sobre el contenido y alcance de la disposición adicional primera.

las normas vigentes en territorio de régimen común dependiendo de las diferentes figuras tributarias.

Así, observamos una diferencia cualitativa fundamental entre las competencias tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y las del resto de Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, por seguir respecto a estas últimas la terminología empleada por las normas que disciplinan el nuevo sistema de financiación de las mismas, a saber, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, según la redacción vigente tras la reforma operada por medio de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3244), y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245), por la que se establecen las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, con entrada en vigor a partir del día 1 de enero de 2002.

De esta forma, podemos decir que las Comunidades Autónomas de régimen común no tienen una competencia general de establecer un sistema tributario, competencia ésta exclusiva del Estado de conformidad con lo dispuesto en el ya mencionado artículo 133.1 de la Constitución Española de 1978, así como en el artículo 149.1.14<sup>a</sup> del Texto Constitucional, sino que, dentro de las distintas figuras tributarias, la mayoría de las cuales son objeto de cesión a las Comunidades Autónomas respecto de la totalidad o parte del rendimiento de las mismas, se reconoce a las Comunidades Autónomas la facultad para modificar determinados preceptos o determinados aspectos de la tributación en algunas de esas figuras tributarias, pero siempre dentro del esquema general de regulación establecido por el Estado y dentro de los márgenes que se autoricen en la correspondiente Ley que regule en cada momento la cesión de tributos.

Sin embargo, los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra tienen competencia exclusiva, por virtud de la disposición adicional primera de la Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad que la desarrollan, para establecer su régimen tributario, es decir, tanto la normativa completa propia de cada tributo como las normas generales y procedimentales respecto de todo el sistema tributario, que se configura como un ordenamiento jurídico independiente y autónomo respecto de la normativa vigente en territorio de régimen común, la cual tiene la consideración de Derecho supletorio, lo que obviamente implica que solamente será de aplicación en ausencia de regulación foral y siempre que no haya medios dentro del propio ordenamiento tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para subsanar el defecto de regulación, al tratarse de un sistema jurídico autónomo e independiente con capacidad de autointegración.

Obviamente, esta competencia de regulación del sistema tributario no es absoluta e ilimitada, ya que debe respetar, como ya hemos adelantado por otra parte, los preceptos constitucionales aplicables en la medida en que no se encuentren modulados en su aplicación por el respeto y amparo de los derechos históricos de los territorios forales consagrado en la disposición adicional primera de la Constitución, así como las normas de armonización de la Unión Europea y demás Tratados Internacionales que resulten de aplicación, y también las normas de armonización, coordinación y colaboración fiscal que se contienen en el propio Concierto Económico.

En el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco vemos, por tanto, que tienen la titularidad de una competencia completa, aunque sujeta a ciertas limitaciones en cuanto a su ejercicio, limitaciones por cierto a las que está sujeta cualquier competencia que quiera desarrollar el legislador de territorio de régimen común por otro lado, mientras que las Comunidades Autónomas de régimen común solamente pueden establecer determinadas especialidades dentro de su territorio, pero dentro de la normativa estatal, que es la que resulta de aplicación con carácter general.

Respecto a las limitaciones del poder normativo de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, éstas han ido variando de manera importante desde 1981 hasta nuestros días, habiendo sido objeto de una progresiva reducción. Se puede decir que en 1981 la Administración del Estado veía con excesiva prudencia el mandato contenido en la disposición adicional primera de la Constitución, así como con una cierta prevención el reconocimiento de tales capacidades normativas a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La redacción original del Concierto Económico, aprobada por medio de la ya mencionada Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981, 1232; ApNDL 10525 y LPV 1981, 377), limitaba de una manera muy importante la capacidad normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, tanto en lo que se refiere a los criterios de armonización de carácter general, como a aquellos otros específicos de cada figura tributaria. Estas limitaciones superaban en mucho los parámetros genéricos contenidos en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, así como las limitaciones existentes en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra de 1969 (RCL 1969, 1417, 1717; NDL 22209).

Sin embargo, con el asentamiento del Estado de las Autonomías y el propio desarrollo y dinámica de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el talante ha ido cambiando paulatinamente, intentando con ello acercar el texto del Concierto al espíritu de lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, para lo que se han ido aprovechando las

sucesivas reformas y modificaciones que ha sufrido el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en los veinte años de su vigencia. También éste ha sido el sentido en el que finalmente ha evolucionado la reciente renovación total del Concierto Económico al finalizar la vigencia del texto de 1981, que ha dado lugar al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco actualmente vigente, incorporado al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1345), y vigente con carácter indefinido desde el 1 de enero de 2002.

Limitando nuestra exposición a la capacidad normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, por ser los dos Impuestos a los que afectaba la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas mencionada, que fue la que dio lugar a la disposición objeto del recurso de inconstitucionalidad cuya sentencia estamos comentando, vamos a exponer cuál ha sido la evolución de las limitaciones reconocidas a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en ambas figuras tributarias, sobre todo, analizando sus competencias de regulación en relación con los ciudadanos no residentes.

#### 1. El Concierto Económico en su redacción original de 1981

En el primer texto del Concierto Económico, según la redacción dada por Ley 12/1981, de 13 de mayo, se consideraba competencia exclusiva del Estado la gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español (art. 6.Segunda).

Como podemos ver en una primera lectura, no se declara competencia exclusiva del Estado la regulación de los tributos en los que el contribuyente fuera no residente, pero enseguida veremos que en cada uno de los Impuestos que nos interesan en este momento se acababa estableciendo la atribución de la competencia normativa exclusiva en cuanto a la regulación de los mismos cuando el sujeto pasivo fuera un no residente en territorio español en favor de la Administración del Estado.

Así, el Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas era considerado un tributo concertado de normativa autónoma<sup>5</sup>, que se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco (art. 7.Uno). Pero inmediatamente apostilla que el Impuesto será exigido por la Administración del Estado cuando se trate de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas no residentes en territorio español (art. 9.Uno), con excepción de aquellos que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, hubieran conservado la condición política de vascos.

Por lo que hace al Impuesto sobre Sociedades, se establece la regla general de que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos (art. 17). Pero de la misma forma que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a continuación se dispone que las entidades extranjeras tributarán exclusivamente a la Administración del Estado, aun cuando operasen en territorio vasco (art. 18.Primera).

En los dos supuestos, hemos visto claramente cómo las instituciones forales no tienen competencias normativas respecto a los no residentes, ni en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni en el Impuesto sobre Sociedades. No hay que olvidar a este respecto que hasta el 31 de diciembre de 1998 los contribuyentes no residentes estaban sujetos en cuanto a las rentas obtenidas en territorio español al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades en su modalidad de obligación real.

#### 2. La reforma del Concierto Económico de 1990

Las dos primeras reformas del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco no supusieron ninguna modificación respecto a lo que acabamos de comentar. La Ley 49/1985, de 27 de diciembre (RCL 1985, 3056; ApNDL 10525, nota), se encargó de adaptar el Concierto Económico a la implantación el día 1 de enero de 1986 del Impuesto sobre el Valor Añadido en nuestro ordenamiento jurídico, como consecuencia de la incorporación del Reino de España a las Comunidades Europeas.

La Ley 2/1990, de 8 de junio (RCL 1990, 1191), solamente adaptó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a los cambios en

5. Hablamos de tributos concertados cuando nos encontramos ante tributos que están regulados en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y que son objeto de reparto entre ambas Administraciones, bien en cuanto a sus competencias normativas, bien en cuanto a la gestión y exacción de los mismos. Un tributo concertado se dice de normativa autónoma cuando las Instituciones Forales del País Vasco pueden aprobar unas normas propias y diferentes a las del Estado respecto del mismo (en la actualidad ejemplos de este tipo de tributos pueden ser el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades), mientras que se dice de normativa común cuando las normas que aprueban las Instituciones Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco respecto de ese tributo deben ser idénticas a las vigentes en cada momento en territorio de régimen común, salvo por aspectos puntuales procedimentales o relativos a la gestión del impuesto (como ejemplos actuales más relevantes se puede hacer mención del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación). En la actualidad, los únicos tributos no concertados son los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

la imposición local y al nuevo sistema tributario de las corporaciones locales establecido en territorio de régimen común por medio de la Ley de Haciendas Locales de 1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851).

Será la segunda reforma de 1990 (Ley 27/1990, de 26 de diciembre [RCL 1990, 2672 y RCL 1991, 207]) la que modifique sustancialmente las condiciones de concertación del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo la tributación en proporción al volumen de operaciones de las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior hubiera superado los trescientos millones de pesetas, por el cual estas entidades tendrían que presentar declaraciones e ingresar la cuotas tributarias a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones desarrollado en el territorio de cada una.

No obstante, aunque ya se comenzasen a vislumbrar problemas de Derecho comunitario en relación con la tributación de los no residentes en territorio español que lo fueran de otro Estado miembro de la Unión Europea, en la medida en que la Comisión de las Comunidades Europeas ya estaba requiriendo al Estado español para que informase sobre la Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión, de las que en último extremo trae causa todo el procedimiento al que nos estamos refiriendo, así como sobre su aplicación a los ciudadanos comunitarios no residentes en el Estado español, no se procedió a modificar las normas de concertación de la tributación de los no residentes que, por tanto, continúan en los mismos términos expuestos.

Es precisamente en el período que media entre la reforma de 1990 y la de 1997, en el que se producen todos los acontecimientos que dan lugar a la disposición enjuiciada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96), pero será posteriormente cuando analicemos los aspectos problemáticos de este período.

### 3. La reforma del Concierto Económico de 1997

La cuarta modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco tuvo lugar por medio de la Ley 11/1993, de 13 de diciembre (RCL 1993, 3330), pero tuvo por objeto exclusivamente la modificación de las normas de concertación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales como consecuencia de la reforma que en ambos Impuestos se realizó en 1992 para proceder a adaptarla al régimen transitorio del Impuesto sobre el Valor Añadido intracomunitario establecido desde entonces. En este sentido, no realizó ninguna modificación en la tributación de los no residentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Será la quinta y última reforma del Concierto Económico de 1981 la que modifique definitivamente las normas de tributación de los no residentes, evitando con ello en parte los problemas que los ordenamientos tributarios forales habían tenido con las instituciones comunitarias, actuando sobre la fuente

de los mismos, la carencia de competencias normativas que respecto de los mismos tenían las Instituciones forales desde 1981.

La reforma mencionada, incorporada al ordenamiento jurídico a través de la Ley 38/1997, de 4 de agosto (RCL 1997, 1985 y LPV 1997, 591), comenzó por cambiar las competencias exclusivas del Estado, ya que desde 1997 únicamente se considera competencia exclusiva del Estado *la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español*, mientras que se procede a concertar el resto de aspectos de su tributación, por lo que se dispone que *la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos correspondientes a no residentes corresponderá a la Diputación Foral competente conforme a lo previsto en el presente Concierto Económico* (art. 6.Segunda).

En principio, se rompe con la situación anterior al compartir entre el Estado y los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco las competencias de gestión y exacción de los tributos a satisfacer por los no residentes, aunque aparentemente conserve el Estado como competencia exclusiva la regulación de los mismos.

Decimos aparentemente, en la medida en que esa regulación va a ser competencia exclusiva del Estado en algunos supuestos, pero no en todos. Sí lo será en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que no se establece ninguna excepción a lo dispuesto en el artículo 6.Segunda, y por ello, la regulación correspondiente a personas físicas sigue siendo competencia exclusiva del Estado.

No obstante, en el Impuesto sobre Sociedades las cosas son diferentes. Pese a la dicción literal del primer párrafo del artículo 6.Segunda del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco reformado, el artículo 17.Tres modifica esta situación porque establece que *a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades residentes en el extranjero* les van a ser de aplicación las mismas reglas de atribución de competencias normativas y de exacción que las establecidas en el Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos residentes. Así, *el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco*. Por lo tanto, al remitir a esta norma el artículo 17.Tres, el Impuesto sobre Sociedades que tienen que satisfacer por obligación real los establecimientos permanentes de entidades no residentes será un tributo de normativa autónoma en los casos en que el establecimiento permanente tribute en exclusiva a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Recapitulando, con la reforma del 1997, las Insti-



tuciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco adquieren capacidad normativa para la tributación de los no residentes que operen en el País Vasco mediante establecimiento permanente, cuando deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales, mientras que no disponen de esa capacidad normativa, aunque puedan exaccionar, los tributos correspondientes a personas físicas o a entidades que operen sin mediación de establecimiento permanente.

En esta situación llegamos hasta el 31 de diciembre de 2001, fecha en la que expiraba la vigencia del texto del Concierto Económico de 1981, aun cuando el 1 de enero de 1999 se reformó la tributación de los no residentes con la supresión de las normas sobre obligación real de contribuir en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la creación de una nueva figura tributaria para los no residentes, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Este Impuesto no fue objeto de inclusión expresa en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, si bien por acuerdos entre las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Estado se consideró oportuno aplicar las normas de atribución de competencias normativas y de exacción establecidas para la obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades hasta ese momento.

#### 4. El nuevo Concierto Económico de 2002

Con la publicación en el Boletín Oficial del Estado del viernes 24 de mayo de 2002 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha culminado el proceso de renovación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, siendo este nuevo texto el que ha entrado en vigor con efectos desde el día 1 de enero de 2002, y en el que se han incluido distintas modificaciones respecto a lo que nos afecta.

El artículo 5 del actualmente vigente Concierto Económico no incluye entre las competencias exclusivas del Estado ninguna relativa a los contribuyentes no residentes, y además recoge una nueva sección dedicada a la concertación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

De conformidad con lo dispuesto en la misma (arts. 21 a 23), el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto en los supuestos en los que les correspondería tributar por el Impuesto sobre Sociedades de norma-

tiva foral en caso de que fuera una entidad residente en territorio español.

Como vemos, hasta lo expuesto no apreciamos ninguna modificación de contenido respecto a la situación precedente, en la medida en que la reforma de 1997 ya había establecido estos extremos, salvo quizás la ampliación expresa de la aplicación de la normativa foral a los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes.

Sin embargo, sí hay más novedades en la medida en que también se permite optar por la normativa foral a los no residentes sin establecimiento permanente, que sean a su vez residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, cuando ejerciten el derecho a tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con sujeción a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por toda su renta mundial, opción ésta reconocida desde 1999 para evitar los problemas de respeto a la libertad de establecimiento que se habían puesto de manifiesto por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con el distinto tratamiento otorgado por los Estados miembros a los residentes y a los no residentes, sobre todo, cuando éstos obtienen una parte importante de su renta en el Estado del que no son residentes<sup>6</sup>.

Como vemos, la evolución del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ha discurrido en el sentido de atribuir competencias normativas a las Instituciones forales de los Territorios Históricos en la medida en que ha sido necesario para evitar los reparos que desde el respeto a la libertad de establecimiento consagrada en el Tratado de la Unión Europea han ido estableciendo directamente la Comisión de las Comunidades Europeas e indirectamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Quizás en este sentido hay que lamentar que hayan tenido que transcurrir dieciséis años desde la incorporación del Reino de España a las Comunidades Europeas hasta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco consagre en toda su extensión las competencias necesarias para las Instituciones Forales de los Territorios Históricos a los efectos de que el ejercicio legítimo de las competencias tributarias que les reconoce la disposición adicional primera de la Constitución de 1978 no lesione principios establecidos en el Derecho comunitario.

Y precisamente esta reflexión es muy oportuna como colofón a esta breve descripción de la evolución normativa que, respecto al Concierto Económico y la tributación de los no residentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el

6. Respecto a la tributación de los no residentes, los problemas en relación al derecho a la libertad de establecimiento reconocido en el art. 43 del Tratado de la Unión Europea (RCL 1994, 81, 1659; RCL 1997, 917; RCL 1999, 2661 y LCEur 1992, 2641) («ex» art. 52) y las reformas en el Concierto Económico que se exigían por la doctrina como necesarias, puede consultarse el artículo del profesor FALCÓN Y TELLERÍA, R.: *Las exigencias de la libertad de establecimiento y el régimen de Concierto*, Forum Fiscal de Bizkaia, junio, 2001, ref. 015.195, Edit. Financial & Tax Ediciones. Donostia, 2001.

Impuesto sobre Sociedades y ahora en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se ha producido, en la medida en que los problemas que dieron lugar a la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994, 3564 y RCL 1995, 515), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, tienen mucho que ver con los puntos de conexión y las limitaciones normativas que padecían los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en esta materia en los momentos en los que se produjo la Decisión de la Comisión Europea, más que con el ejercicio de sus competencias respecto a los residentes en territorio español sometidos a la normativa foral, aspecto éste que no ha sido entendido en toda su magnitud por la sentencia que comentamos, y precisamente entiendo que es el principal reparo jurídico que podemos poner a la doctrina contenida en esa sentencia, que no a los votos particulares a la misma, conscientes éstos sí de la verdadera causa de la discriminación declarada por la Comisión Europea.

18

### III. La decisión de la comisión y la disposición enjuiciada

Una vez que ya nos hemos situado en la singularidad histórico-jurídica del sistema de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la evolución de la distribución de las competencias normativas y exaccionadoras respecto de los tributos sobre la renta de los no residentes, pasaremos a continuación a explicar la situación de hecho que dio lugar a la actuación de la Comisión Europea, el contenido de la Decisión de ésta así como las posibles soluciones apuntadas a partir de la misma, para ver en último término la solución finalmente adoptada en 1994, frente a la cual se interpuso el recurso de inconstitucionalidad que esta sentencia viene a resolver.

#### 1. El origen de la controversia

La actuación de la Comisión de las Comunidades Europeas nace 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 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 Autó-

noma 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 (RCL 1981, 1232; ApNDL 10525 y LPV 1981, 377), otorgaba a las Instituciones forales competencia para regular incentivos fiscales para las personas que realizasen 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 con anterioridad, 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 presente 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 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 (LPV 1988, 168), 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 con la Comunidad Autónoma del País Vasco producida por medio de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre (RCL 1990, 2672 y RCL 1991, 207), el ámbito de aplicación de las Normas Forales mencionadas se amplía, 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 con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En este sentido, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se produce ningún cambio en cuanto a su aplicación, que, como hasta ahora, abarca 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 produce una ampliación, ya que deja de ser requisito de aplicación de la normativa foral en este Impuesto el que la entidad en cuestión opere 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 resultará 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 los trescientos millones de pesetas, con independencia del lugar en el que realicen 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 los trescientos millones de pesetas y que operen 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 los trescientos millones de pesetas y que realicen 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 resulta de aplicación la normativa foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia del Impuesto sobre Sociedades, y singularmente, no resulta 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.

Posteriormente se derogaron estas Normas Forales, siendo sustituidas en 1993 por unas nuevas Normas Forales de Medidas Fiscales Urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica,

que ampliaron los incentivos fiscales establecidos en 1988, aunque manteniendo su ámbito subjetivo de aplicación en los términos expuestos, al no haberse procedido a la modificación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

## 2. La intervención de la Comisión Europea

La Comisión de las Comunidades Europeas, 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 comunitario, singularmente en los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas, pero también en los reglamentos, directivas y decisiones emanados por las Instituciones comunitarias en las materias de su competencia, 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 con la Decisión 93/337/CEE de la Comisión de las Comunidades Europeas, de 10 de mayo de 1993 (LCEur 1993, 1653), por la que se declaraba que *las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidas por las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa y por los Decretos 205/1988 y 227/1988 del Gobierno Vasco son, 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 común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado (LCEur 1986, 8), habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 52 del Tratado*<sup>7</sup>.

Analizando la parte expositiva de la Decisión mencionada se puede concluir que la Comisión Europea, haciendo suya una doctrina reiterada por parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 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 comunitario no son las concretas disposiciones incorporadas al ordenamiento foral por las Normas Forales referidas, sino que esas me-

7. Puede consultarse el texto íntegro de la Decisión de las Comunidades Europeas mencionada en el «Diario Oficial de las Comunidades Europeas», número L-134, de 3 de junio de 1993.

didadas 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 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.

Esto es, cualquier entidad residente en el Estado español que se encuentre en alguna de las tres circunstancias descritas en el apartado anterior podría 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 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. Y por lo tanto, las Normas Forales se consideran contrarias a la libertad de establecimiento en la medida en que no utilizan los mismos criterios de aplicación a las entidades residentes y a las no residentes.

Es decir, no quiere la Comisión Europea que cualquier entidad no residente en España pero sí en otro Estado miembro que opere en la Comunidad Autónoma del País Vasco pueda acogerse al tratamiento de las Normas Forales referidas, sino que se utilicen los mismos criterios para determinar quién puede acogerse a ellas, tanto si se trata de entidades residentes como si se trata de no residentes.

O lo que es lo mismo, 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 los trescientos millones de pesetas, que realice 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 los trescientos millones de pesetas y que realice 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.

Además, la Comisión Europea hace una interesante matización cuando establece que *la Comisión debe declarar que este sistema fiscal aplicado en el territorio del País Vasco contiene ayudas, como las relativas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que son contrarias al artículo 52 del Tratado y que, por lo tanto, deben ser suprimidas.*

*No obstante, habida cuenta de las peculiaridades del presente caso y, especialmente, del carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el País Vasco, conviene prever un 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 comunitario<sup>8</sup>.*

Como vemos, 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 se ha completado con la renovación del Concierto Económico acordada en 2002.

Hay que decir que es absolutamente excepcional que la Comisión Europea conceda un plazo para eliminar del ordenamiento jurídico de un Estado miembro una medida que se considera contraria a la libertad de establecimiento, y si lo hace en el presente caso, es porque es consciente del peculiar sistema de relaciones financieras y fiscales entre el Estado y los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como el procedimiento específico pactado que debe llevarse a efecto para modificarlo.

Si la Comisión Europea no hubiera considerado estos extremos, es decir, si hubiera dado por hecho que el problema se podía solucionar por medio de una medida unilateral del legislador estatal o del legislador foral, no hubiera concedido plazo ninguno para el cumplimiento de su Decisión, al estar en juego uno de los pilares del Tratado, como es la libertad de establecimiento.

8. Ver nota anterior.

### 3. La solución adoptada por el Estado

Ahora bien, pese a lo que acabamos de apuntar, la solución que implementó el legislador estatal no fue un acuerdo para la modificación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, 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 comunitarias 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.

Pero antes de exponer concretamente la solución adoptada, resumamos las distintas opciones que se abrían ante el Reino de España, destinatario de la Decisión de la Comisión, para llevarla a efecto y conseguir que la normativa foral descrita cumpliera los requisitos para ser respetuosa con el ordenamiento comunitario.

Podemos mencionar tres posibles soluciones:

a) En primer lugar, la opción apuntada por la Decisión de la Comisión Europea era la de proceder a negociar entre las representaciones del Estado y de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos una modificación del Concierto Económico que posibilitase la aplicación de la normativa foral a los no residentes que operasen en territorio español mediante establecimiento permanente, y precisamente entendemos que ésta era la solución indirectamente sugerida por el ejecutivo comunitario en la medida en que hace una consideración sobre la particularidad histórica de las relaciones fiscales y financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en la que justifica la moratoria en cuanto a la aplicación de la Decisión.

b) En segundo lugar, cabía la promulgación de una disposición legal por parte de las Cortes Generales para eliminar la discriminación padecida por los comunitarios no residentes en territorio español que operasen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya que la competencia exclusiva en cuanto a la normativa de la tributación de los no residentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades en aquel momento le correspondía a las Instituciones del Estado.

Esta medida podía concebirse de manera singular para el supuesto de hecho que dio lugar a la Decisión de la Comisión Europea, sin extender sus efectos a otros casos que en el futuro pudieran plantearse, o bien de manera genérica para todos los casos en que los ciudadanos y entidades comunitarias no residentes en territorio español que operasen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no pudieran acogerse a la nor-

mativa foral por su condición de no residentes. Como veremos, esta última fue la solución arbitrada definitivamente por parte del Estado español (por lo menos, hasta la reforma del Concierto Económico de 1997).

c) Y en último lugar, las Instituciones forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, dado que no podían establecer una regulación sobre la tributación de las personas o entidades no residentes en territorio español debido a la normativa establecida en el vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sólo tenían a su alcance la posibilidad de modificar su normativa para que no difiriese de la de territorio común y de esta manera eliminar la posible discriminación que padecían los ciudadanos y entidades comunitarias no residentes en España que operasen en los territorios forales por mediación de establecimiento permanente.

Evidentemente esta solución no era posible por dos motivos: primero, porque estaríamos eliminando la discriminación de manera indirecta, puesto que ya hemos comentado que no era el ejercicio de las competencias normativas por parte de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco lo que provocaba la discriminación, sino el reparto de competencias normativas establecido en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y segundo, ya que supondría vaciar de contenido la garantía institucional de la foralidad amparada y respetada por la disposición adicional primera de la Constitución de 1978 (RCL 1978, 2836; ApNDL 2875) y desarrollada por el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (RCL 1979, 3028; ApNDL 10500 y LPV 1980, 10) y por el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Se estaría llegando al contrasentido de reconocer autonomía normativa en materia del Impuesto sobre Sociedades, con lo que ello implica en nuestro vigente ordenamiento jurídico, que no podría ejercerse en la medida en que supondría un diferente trato para residentes y no residentes contrario al ordenamiento comunitario.

Descartada por parte de la Administración del Estado la primera de las soluciones, por lo menos en aquel entonces, esto es, aparcada la posibilidad de negociar con las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos una modificación del Concierto Económico que pusiese término a estas anomalías de funcionamiento, y descartada también por los argumentos antes esgrimidos la tercera de las posibilidades, por cuanto supondría una modificación indirecta de la capacidad normativa reconocida a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Concierto Económico en relación al Impuesto sobre Sociedades proscrita por el ordenamiento jurídico<sup>9</sup>, sólo quedaba como solución

9. Hay que recordar a este respecto que el Tribunal Supremo ya se había pronunciado sobre la imposibilidad de modificar

la segunda de las vías, la emanación por parte de las Cortes Generales de una disposición con rango de Ley que eliminase la situación discriminatoria, que fue la que se adoptó a través de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994, 3564 y RCL 1995, 515), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, disposición recurrida en el proceso constitucional al que pone término la sentencia que comentamos.

La norma recurrida, esto es, la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social 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.

Por lo tanto, conviene en este momento dejar claros una serie de extremos, por la importancia que van a tener de cara al análisis crítico de la Sentencia del Tribunal Constitucional que ha estimado el recurso de inconstitucionalidad contra la disposición transcrita.

Así, 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.

d) 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 con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

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 recurrida 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 52 del Tratado de la Unión Europea en el sentido apuntado por la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas, 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<sup>10</sup>).

indirectamente la capacidad normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o los puntos de conexión en la exacción de los tributos que integran su sistema tributario a través de actuaciones unilaterales de una de las Administraciones en el ejercicio de sus competencias, ya que el único mecanismo admisible en nuestro Derecho a tal fin es el de modificación pactada establecido en el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, como puso de manifiesto de manera contundente la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1995 (RJ 1995, 8544) respecto a la modificación del Reglamento Notarial para alterar el punto de conexión en cuanto a la normativa aplicable en el gravamen proporcional de Documentos Notariales de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Respecto a esta cuestión puede ser interesante en este sentido la lectura del artículo doctrinal siguiente: RAZQUÍN LIZARRAGA, M. M.: «La inconstitucionalidad de las modificaciones unilaterales del Concierto Económico (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1995)», *Revista Vasca de Administración Pública*, número 46, 1996, pgs. 323 y ss.

10. Ver en este sentido el artículo del profesor FALCÓN Y TELLA referenciado en la nota número 6.

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 comunitaria, 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 comunitario, como la tantas veces aludida libertad de establecimiento regulada en el artículo 52 del Tratado de la Unión Europea, y además dentro del estricto respeto a las normas de Derecho de la Competencia vigentes en el ordenamiento comunitario.

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 proscribió el Derecho comunita-

rio 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, y aunque, como posteriormente veremos, de la fundamentación jurídica de la sentencia del Tribunal Constitucional se desprenda otra cosa, 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 de las Comunidades Europeas 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 extracomunitarios 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 con la Comunidad Autónoma del País Vasco 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 recurrida en el recurso de inconstitucionalidad expuesto al no cumplir los requisitos establecidos en la misma.

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 con la Comunidad Autónoma del País Vasco 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.

Como conclusión a este apartado, podemos decir que no nos parece el remedio más adecuado para el problema planteado, pues entendemos que lo lógico hubiera sido iniciar una negociación entre la representación del Estado y la de las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos para proceder a modificar la capacidad normativa y los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico y de esta manera evitar de raíz las tachas de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario puestas de manifiesto por la Comisión Europea.

Era lógico que el Concierto Económico de 1981 no hubiera tenido en consideración estos extremos, en la medida en que cuando se acordó, España no era un Estado miembro de las entonces Comunidades Europeas, y por lo tanto, no interferían los derechos y libertades consagrados en los Tratados y en el Derecho derivado comunitario en la actuación de los poderes públicos del Estado español.

Ahora bien, después del 1 de enero de 1986 la situación cambió radicalmente en este sentido, y lo mismo que se procedió a adaptar el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como se volvió a hacer en 1993 respecto a este tributo y a los Impuestos Especiales, habría que haber adecuado las normas de reparto de competencias y los puntos de conexión en la fiscalidad directa y, singularmente, en la tributación de los no residentes a las exigencias del ordenamiento jurídico de esa entidad superior en la que nos integramos.

De todas formas, sí es cierto que 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, y de hecho, la Comisión de las Comunidades Europeas 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.

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 con la Comunidad Autónoma del País Vasco 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco por mediación de establecimiento permanente que los establecidos para los contribuyentes residentes en el Estado español.

Y esta línea se ha profundizado en la última reforma del Concierto Económico, la que ha dado lugar al nuevo texto del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado en la reunión de la Comisión Mixta de Cupo del pasado día 6 de marzo de 2002 y que se ha incorporado al ordenamiento jurídico del Estado a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1345), 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 pueden reprochar tachas de incompatibilidad con la libertad de establecimiento establecida en el ordenamiento comunitario, tal y como es entendida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y por la Comisión Europea.

#### IV. La sentencia del Tribunal Constitucional y los votos particulares a la misma

Llegados a este punto, vamos a analizar los fundamentos jurídicos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 26), por



la que se estima el recurso de 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 (RCL 1994, 3564 y RCL 1995, 515), 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco a través de las Normas Forales de 1988 mencionadas y que, en cierta medida, ha subsistido en los ordenamientos forales a través de las Normas Forales de 1993, 1995 y las normas generales del nuevo Impuesto sobre Sociedades aprobadas por las Instituciones competentes en 1996, en la medida en que son normas que no han sido directamente impugnadas en el procedimiento constitucional, puesto que además, y no es ocioso recordarlo, las Normas Forales que dictan los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no son recurribles ante el Tribunal Constitucional en la medida en que no tienen rango formal de Ley, por lo que su impugnación solamente es posible ante la jurisdicción contencioso-administrativa, es decir, ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y, en su caso, ante el Tribunal Supremo<sup>11</sup>.

Por tanto, el Tribunal Constitucional no puede entrar en el enjuiciamiento directo o indirecto de las Normas Forales dictadas por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco,

además de que no son las normas directamente impugnadas en este procedimiento constitucional, en el que lo que se discute a instancias de la Comunidad Autónoma de La Rioja es la adecuación a la Constitución de 1978 (RCL 1978, 2836; ApNDL 2875) de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por lo que exceder ese ámbito de análisis y entrar en el enjuiciamiento de las consecuencias que tiene el sistema foral de Concerto Económico para las Comunidades Autónomas de territorio de régimen común no es tarea propia del Tribunal Constitucional, por lo menos, en este procedimiento.

También vamos a ver que, como ponen de manifiesto ambos votos particulares, 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

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 41/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2867 y RCL 1999, 1203), del Impuesto sobre la Renta de No Residentes);
- 2) a los residentes en el País Vasco o Navarra

11. Respecto a la naturaleza jurídica y características de las Normas Forales de los Territorios Históricos, puede consultarse ALONSO ARCE, I.: *Naturaleza de las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco y su posición en el ordenamiento jurídico*, Fórum Fiscal de Bizkaia, septiembre 1998, ref. 98.164, Edit. Financial & Tax Ediciones. Donostia, 1998.

que operen en dichos territorios forales, lo 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).

26 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 equívoca 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 con la Comunidad Autónoma del País Vasco, 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 trescientos millones de pesetas 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, domiciliada donde sea, pero con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a trescientos millones de pesetas, 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 esté en las mismas condiciones que la empresa domiciliada en territorio de régimen común, y que obviamente, como hemos expuesto en el apartado anterior, 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 (RCL 1979, 2383; ApNDL 13575), 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 [RTC 1998, 155 AUTO] [F. 2]).

En opinión de quien escribe estas líneas 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco, 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 el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral de establecimiento permanente 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 comunitarias, 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 conduc-

tor 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 presente 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 aquellos 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco. 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 comunitario 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 aquellos 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 de la Comunidad Autónoma del País Vasco, estableciendo una confusión entre ambas como si fueran medidas idénticas.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco 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 de 1978, por lo que, esa situación está amparada y protegida por el texto constitucional<sup>12</sup>.

Es decir, que si esos criterios generan discriminaciones, cosa que sinceramente creemos altamente improbable, éstas se contienen en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, 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 este 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 (RCL 1997, 1985 y LPV 1997, 591) y en la nueva versión de 2002 (RCL 2002, 1345), 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 sido 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 poner 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.

Es más, en este sentido el Tribunal Constitucional dedica casi dos páginas a enumerar la evolución jurídica de los recursos y actuaciones de las instancias comunitarias frente a las Normas Forales de 1988 mencionadas, apoyando su análisis de la discriminación que suponen en que estas Normas Forales han sido declaradas nulas por el Tribunal Supremo y que otras parecidas han sido declaradas ayudas de

12. Por otra parte, también la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas de régimen común y a las Ciudades con Estatuto de Autonomía en tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sido querida constitucionalmente, y por tanto, el que se ejerciten esas competencias no puede, «per se», considerarse contrario al orden constitucional.

Estado incompatibles con el mercado común por la Unión Europea en los tres últimos años<sup>13</sup>.

En este sentido, no logramos comprender qué importancia tienen esos hechos respecto a la constitucionalidad o no de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a lo que se debería restringir el análisis del Tribunal. No importa a este proceso constitucional que la normativa foral se haya excedido de los límites que le dibuja el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o de los límites comunitarios, ya que esas responsabilidades y sus consecuencias jurídicas se exigen ante la jurisdicción competente, la contencioso-administrativa en el primer caso y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el segundo, pero en cualquier caso, no tienen nada que ver con la disposición controvertida.

Lo que queremos decir es que el Tribunal no puede tener en cuenta esos aspectos sin enjuiciar directa o indirectamente la conformidad con el ordenamiento constitucional de la normativa foral cuestionada, lo que excede de este procedimiento constitucional y de la competencia del propio Tribunal, y si realmente menciona esas consideraciones y no las puede tener en cuenta, una de dos: o se está excediendo de su cometido y de su competencia, o está reproduciendo unas consideraciones innecesarias que no pueden apoyar su fallo.

Más bien, creemos que el Tribunal trata de legitimar su decisión sobre la disposición recurrida en las actuaciones de otros órganos respecto de la normativa foral, y lo que está claro es que el Tribunal Constitucional debe legitimar sus decisiones en su argumentación sobre la adecuación o no a la Constitución de los preceptos impugnados dentro de la dialéctica jurídica que se produzca en el proceso, sin acudir a la «autoritas» prestada por otros órganos, que ejercen sus competencias en ámbitos y contextos diferentes al enjuiciado.

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 las Comunidades Euro-

peas ya comentada y lograr que el sistema foral no fuera contrario al Tratado 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 comunitario hacia la normativa foral, e indicando cuál era la solución adecuada al conflicto en su opinión. Con ello veremos que el Tribunal asesta el 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 Tribunal Constitucional han ido elaborando pacientemente durante los últimos veintidós 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 comunitario 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 comunitario, ni puede alegarse que la competencia del Estado para las relaciones internacionales le convierte en el único habilitado para ejecutar el Derecho comunitario, 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

13. Para consultar una exposición detallada de la evolución reciente de las impugnaciones contra la normativa foral vasca ante la jurisdicción contencioso-administrativa y la actuación de las Instituciones comunitarias en la materia, puede acudirse a la obra del profesor ZUBIRI ORIA, I.: *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Edit. Círculo de Empresarios Vascos. Bilbao, 2000.

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.

¿Opinará lo mismo el Tribunal Constitucional cuando una Comunidad Autónoma de régimen común, en el ejercicio de sus competencias atribuidas por la recientemente aprobada Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245), modifique determinados preceptos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y reduzca su presión fiscal en ese Impuesto, produciendo por tanto que los no residentes no puedan gozar de esa reducción (no olvidemos que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes no es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común) ni tampoco los residentes en otra Comunidad Autónoma que operen en el territorio de la que lo ha reducido?

Si la respuesta es afirmativa, 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 de 1978, 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 comunitario 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 es un verdadero despropósito jurídico, que no es de recibo además, si tenemos en cuenta los esfuerzos que durante los últimos veinte años 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 histó-

ricos 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 equivocarse el sujeto activo de la competencia conforme a nuestro Derecho interno que debe ejercitarse para ejecutar la Decisión de la Comisión Europea.

Como hemos visto ya en varias ocasiones a lo largo de estas páginas, 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. La única Administración competente para ello 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 comunitario, porque lo que violaba 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 común por esa causa.

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 que el ordenamiento de los Estados miembros de la Unión Europea puede contravenir el Derecho comunitario 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 comunitario; 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 común<sup>14</sup>.

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 comunitario 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 que la disposición recurrida produzca estos efectos es muy discutible en sí mismo, 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 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 es objeto de comentario, 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.

## V. Conclusiones

Por último, para concluir estas líneas no es ocioso manifestar nuestra preocupación por el sentido del fallo y de que los fundamentos jurídicos de la sentencia orienten la labor del Tribunal Constitucional en los próximos tiempos cuando deba enfrentarse a los derechos históricos de los territorios forales, y

14. Hay que tener presente que nunca se puede defender que el reparto de competencias sea correcto cuando no se puede ejercitar una competencia reconocida de manera diferente a como lo hace el Estado sin incurrir en una situación discriminatoria o incompatible con el mercado común, pues ello supone una atribución competencial vacía de contenido incompatible con nuestro ordenamiento constitucional.



singularmente a la institución del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En este sentido, entendemos que el erróneo camino que, a nuestro juicio, ha tomado el Tribunal Constitucional en esta sentencia, supone una involución jurisprudencial que da al traste con la consolidada doctrina constitucional que durante los últimos veintidós años ha emanado del Tribunal Constitucional, yendo más allá incluso de los primeros tiempos en los que el Tribunal tuvo serios problemas para situar en su justo término el contenido normativo<sup>15</sup> y de garantía institucional<sup>16</sup> de los derechos históricos de los territorios forales que tiene la disposición adicional primera de la Constitución, en la medida en que si llevamos a sus últimas consecuencias jurídicas la argumentación contenida en el fallo de la presente sentencia, estaríamos anulando la capacidad normativa de los territorios forales, estaríamos abocándolos al callejón sin salida de, por un lado, amparar y reconocer su capacidad para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario (art. 1.1. del vigente Concierto Económico [RCL 2002, 1345]), y por el otro, obligarles a una copia mimética de las normas establecidas en territorio de régimen común, al considerar contraria a la libertad de establecimiento y a la unidad de mercado dentro del territorio del Estado cualquier diferencia de tratamiento jurídico que se establezca. Sería tanto como herir de muerte al sistema foral y al contenido de la propia disposición adicional pri-

mera de la Constitución, y en este sentido, nunca debemos olvidar que en la Constitución no existen preceptos pedagógicos ni simbólicos, todos sus preceptos tienen fuerza normativa vinculante para los poderes públicos<sup>17</sup>, para los particulares y para la Administración de Justicia, incluyendo por supuesto, al Tribunal Constitucional, que debería explicar en qué queda la disposición adicional primera de la Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad que la desarrollan si se consolidan las ideas esgrimidas en los fundamentos jurídicos de esta sentencia.

Por no hacer mención a los graves problemas que la doctrina recogida en esta sentencia tendría si se aplicase estrictamente a las competencias reconocidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas de régimen común en el nuevo sistema de financiación de las mismas, ya que éstas en ningún caso pueden regular aspectos relacionados con la tributación de los no residentes.

Sólo nos queda desear que el sentido común y la reflexión jurídica serena sustituyan en el discurso del Tribunal Constitucional los deseos de imponer al legislador su propia concepción de los sistemas forales del Concierto Económico o Convenio, del cumplimiento correcto del Derecho Comunitario y, a la postre, de la decisión política que había de haberse adoptado, lo que no cabe hacer en un proceso constitucional sin trastocar gravemente sus límites<sup>18</sup>.

15. En este sentido, puede ser interesante la descripción de la evolución de la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto contenida en la obra de RAZQUÍN LIZARRAGA, J. A.: «La doctrina constitucional sobre los derechos históricos de los Territorios Forales: de la negación al reconocimiento», *Revista de Administración Pública*, número 124, 1991, pgs. 263 y ss.
16. Respecto a la garantía institucional de los derechos históricos de los territorios forales que supone la disposición adicional primera de la Constitución, siempre es una construcción interesante la contenida en la obra del profesor FERNÁNDEZ, Tomás Ramón: *Los derechos históricos de los territorios forales*, Edit. Civitas-Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1985.
17. Ya desde un primer momento lo puso de manifiesto el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo en su obra: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Edit. Civitas, 3ª ed. Madrid, 1983.
18. La cita reproduce las palabras finales del voto particular fechado el día 29 de abril de 2002 que formulan el Magistrado don Tomás S. Vives Antón y la Magistrada doña María Emilia Casas Baamonde respecto de la sentencia comentada, al que se adhieren el Magistrado don Pablo García Manzano y la Magistrada doña Elisa Pérez Vera, que también hacemos nuestras.

Cruceiros Playas Vacaciones ▾ Islas Mediterraneo Europa Semana Santa Chollos Otros ▾ **Vuelos Hoteles Vuelo+Hotel Trenes ▾ Coches Ferries**

Estás en: [TRENES](#) > SELECCIÓN DE TRENES

### Tu Búsqueda

Ida y Vuelta  Sólo ida

Origen:

Vinaros

Destino:

Barcelona (Sants)

Fecha ida:

Martes, 26 Abril de 2011

Pasajeros:

1 Adultos

0 Niños (4-13 años)

**buscar trenes**

Tipo Trayecto: Sólo Ida

Origen: Vinaroz (España)

Destino: Barcelona (España)

Fecha de Ida: 26/04/2011

Adultos: 1

**nueva búsqueda**

Ida 26/04/2011 Salida Llegada Clase

**renfe** Vinaros Barcelona (Sants) Butaca Preferente  
11:25 13:39

TALGO

01102

Precio Base:

**37,20€**

por persona

**Suplementos que otras agencias de viajes te añaden al final**

Precio trenes	37,20€ x 1 persona	37,20€
Promoción Especial	-5,00€ x 1 persona	-5,00€
Gastos gestión	9,00€ x 1 persona	9,00€
		<b>0,00€</b>

Seguro de Anulación sólo 1,30€ [Ver condiciones](#)

**PRECIO FINAL CON TODOS LOS GASTOS INCLUIDOS:**  
Incluye vuelos, tasas, gastos de gestión, maletas, tarjeta,...

**41,20€**

**continuar**

### Selecciona tus trenes Vinaroz (España) - Barcelona (España)

Por precio:

Entre 8 € y 34 €

y 34 €

Por clase:

- Incluir clase Club
- Incluir clase Preferente
- Incluir clase Turista

Por hora de salida:

Ida Entre 11:00 y 22:00

Origen

Vinaros

Destino

- Todos
- Barcelona (França)
- Barcelona (Passeig De Gràcia)
- Barcelona (Sants)

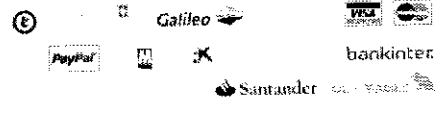
### LISTADO DE TRENES. Precio por persona.

IDA: Vinaroz - Barcelona

Días	Precio	Origen	Salida	Destino	Llegada	Compañía
<input type="radio"/>	13€	Vinaros R. EXPRESS- Butaca Turista	18:55	Barcelona (Sants)	22:08	Renfe
<input type="radio"/>	13€	Vinaros R. EXPRESS- Butaca Turista	18:55	Barcelona (Passeig De Gràcia)	22:13	Renfe
<input type="radio"/>	13€	Vinaros R. EXPRESS- Butaca Turista	18:55	Barcelona (França)	22:22	Renfe
<input type="radio"/>	26€	Vinaros ARCO- Butaca Turista	18:20	Barcelona (Sants)	20:50	Renfe
<input type="radio"/>	28€	Vinaros TALGO- Butaca Turista	18:38	Barcelona (Sants)	20:39	Renfe
<input type="radio"/>	28€	Vinaros ALARIS- Butaca Turista	15:39	Barcelona (Sants)	17:39	Renfe
<input type="radio"/>	28€	Vinaros ALARIS- Butaca Turista	21:29	Barcelona (Sants)	23:46	Renfe

35€	Vinaros ARCO- Butaca Preferente	18:20	Barcelona (Sants)	20:50	Renfe
37€	Vinaros TALGO- Butaca Preferente	11:25	Barcelona (Sants)	13:39	Renfe
38€	Vinaros ALARIS- Butaca Preferente	15:39	Barcelona (Sants)	17:39	Renfe
38€	Vinaros ALARIS- Butaca Preferente	21:29	Barcelona (Sants)	23:46	Renfe

[Información: Aviso Legal](#) | [Privacidad](#) | [Seguridad](#) | [Contacto](#) | [Sala de Prensa](#)  
[Comunidad y viajes: Blog](#) | [Comunidad de viajes](#) | [Guías de Viajes](#) | [Pousadas](#) | [Hoteles baratos](#) | [Vuelos baratos](#) |  
[Cadenas hoteleras](#) | [Balnearios](#) | [Turismo Rural](#) | [Cruceros fluviales](#) | [Preguntas Frecuentes](#)  
[Internacional: Portugal](#) | [Italia](#) | [Alemania](#) | [Brasil](#) | [Francia](#)  
 Logitravel S.L. - Agencia de viajes on-line con el CI: BAL 471, 2004 - Todos los derechos reservados



<Ant

Abril 2011

**Lu Ma Mi Ju Vi Sá Do**

1 2 3  
 4 5 6 7 8 9 10  
 11 12 13 14 15 16 17  
 18 19 20 21 22 23 24  
 25 26 27 28 29 30

Sig>

Mayo 2011

**Lu Ma Mi Ju Vi Sá Do**

1  
 2 3 4 5 6 7 8  
 9 10 11 12 13 14 15  
 16 17 18 19 20 21 22  
 23 24 25 26 27 28 29  
 30 31