

Editorial

En torno a la la STS 9 diciembre 2004 (RJ 2005, 130) relativa a las normas forales de 1996 (II): régimen de ayudas y libertad de establecimiento.

En el número anterior analizábamos la STS 9 diciembre 2004, que anula determinados preceptos de las normas forales de 1996, entre ellos el tipo de gravamen del 32,5% en el Impuesto sobre Sociedades, desde la doble perspectiva de los efectos de dicha sentencia y del papel de los jueces y Tribunales internos en la aplicación del régimen de ayudas.

Como entonces afirmábamos, en un Estado descentralizado no puede aceptarse que para determinar si existe o no ayuda se comparen las normas estatales con las autonómicas o forales, pues de otro modo resultaría que la más mínima diferencia de tipos entre una Comunidad autónoma y otra (por ejemplo en el IRPF entre las Comunidades de régimen común), o incluso entre un municipio y otro (por ejemplo en el IBI aplicable a los locales comerciales), constituye una ayuda incompatible con el ordenamiento comunitario.

Dicho de otro modo, el ordenamiento comunitario no exige en modo alguno la existencia de un sistema unitario uniforme dentro de cada Estado, como no lo exige tampoco entre Estados miembros, más allá de las limitaciones que derivan de la política de armonización fiscal. Antes al contrario, una regla básica del acervo comunitario es la que se conoce como **principio de autonomía institucional y procedimental** (STJ de 11 de febrero de 1971, 39/70, Rec. pg. 58), según la cual el ordenamiento comunitario no supone modificaciones en el reparto interno de competencias, siempre que ello no se traduzca en incumplimiento. La ejecución del ordenamiento comunitario se efectúa por cada Estado, en consecuencia, siguiendo «las reglas de forma y de fondo de su Derecho nacional» (STJ de 21 de septiembre de 1983, 205 a 215/82, Rec. pg. 2665), es decir por la instancia central, autonómica, regional o local que resulte competente, existiendo en este ámbito una amplia libertad de los Estados, como reconoce la STJ de 25 de mayo de 1982 (Comisión/Holanda).

Este principio de autonomía institucional y procedimental supone el **pleno reconocimiento de las competencias normativas en materia tributaria no sólo de las Haciendas forales, sino también de las Comunidades de régimen común y de las Haciendas locales, sin que la existencia de una diferencia normativa entre una Comunidad autónoma y otra, o entre un municipio y otro, se traduzca automáticamente en la existencia de una ayuda.**

Desde esta perspectiva cobra una enorme importancia la necesidad de respetar (además de las normas de armonización que existen a nivel comunitario y en la legislación interna) las exigencias de la libertad de establecimiento, consagrada en el art. 52 del Tratado de Roma (LCEur 1986, 8) (actualmente art. 43). Y precisamente por ello urge aclarar los malentendidos y confusiones generados en gran medida por nuestra jurisprudencia constitucional (especialmente por la STC 25 abril 2002 [RTC 2002, 96], comentada en los números 10 [BIB 2002, 763] y 11/02 [BIB 2002, 1121] de esta revista), que alcanzan su máximo exponente en la STS 9 diciembre 2004 que ahora nos ocupa, cuyo FJ 12 incurre en una manifiesta y sorprendente **confusión entre los conceptos de ayuda y de libertad de empresa y de establecimiento**, que poco o nada tiene que ver.

La libertad de establecimiento, por su parte, exige entre otras cosas la aplicación a las sucursales y agencias de entidades con domicilio en otros Estados de los mismos beneficios fiscales y deducciones que sean aplicables a las sociedades domiciliadas en el ámbito de la Hacienda territorial de que se trate; y la jurisprudencia comunitaria es terminante en el sentido de que no cabe obligar a las entidades extranjeras a constituir una filial con personalidad jurídica independiente, domiciliada en el territorio de dicha Hacienda, para poder beneficiarse de tales medidas.

6

Así se afirma ya desde la sentencia de 28 de enero de 1986 (TJCE 1986, 37) (Rec. pg. 285), recaída en el Asunto 270/83, en la que se declara el incumplimiento de Francia por no conceder a las sucursales y agencias de entidades de seguros con sede en otros Estados miembros el beneficio del «avoir fiscal» en las mismas condiciones que a las sociedades de seguros con sede en Francia. Dicha sentencia parte del principio de que el artículo 52 (hoy 43) del Tratado «está dirigido a garantizar el beneficio del trato nacional a todo nacional de un Estado miembro que se establezca, aunque sólo sea con carácter secundario, en otro Estado miembro para ejercer en él una actividad por cuenta propia, y prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad resultante de las legislaciones en tanto que restricción a la libertad de establecimiento».

La jurisprudencia posterior (analizada en los editoriales de los números 13/98 [BIB 1998, 1559] y 14/98 [BIB 1998, 1560]) ha profundizado en este principio y lo ha extendido a los no residentes sin establecimiento permanente que obtengan la mayoría de su renta en el territorio del Estado, lo que ha llevado al legislador estatal a reconocer en el IRNR el derecho de las personas físicas no residentes que obtengan más del 75 por 100 de su renta en España a optar por la tributación en el IRPF (art. 46 del TR aprobado por RDLeg 5/2004, de 5 de marzo [RCL 2004, 651]).

Desde esta perspectiva, es claro que **puede existir ayuda aunque no se vulnere la libertad de establecimiento**, como ocurre si la medida que es constitutiva de ayuda se aplica tanto a los residentes como a los establecimientos permanentes de los no residentes, y a quienes obtengan la mayor parte de su renta en el territorio de que se trate.

Igualmente, **pueden existir vulneraciones de la libertad de establecimiento que no sean constitutivas de ayuda**, como ocurre cuando determinadas normas tributarias de carácter general (que nunca son ayuda por muy significativa que sea la diferencia de tributación que las mismas supongan entre unos territorios y otros), no se aplican a los no residentes que operan en el territorio de que se trata a través de un establecimiento permanente, y que obtienen allí la mayor parte de su renta; siempre que ello redunde

en un mayor gravamen del no residente (que frecuentemente es un no nacional), pues en otro caso -es decir, si se produce una discriminación «al revés»- no se considera vulnerada la libertad de establecimiento.

Pues bien, en el caso de las Haciendas forales, los problemas que se han planteado desde la perspectiva de la libertad de establecimiento (que se consideró vulnerada por los incentivos a la inversión en la Decisión 93/337/CEE, de la Comisión, de 10 de mayo de 1993 [LCEur 1993, 1653], DO L 134, pg. 25) **no se planteaban por la existencia del sistema de incentivos fiscales a la inversión en el País Vasco, sino por la no aplicación de dicho sistema (porque las Instituciones de los Territorios Históricos no tenían en aquella fecha competencias para ello), a las sucursales y agencias de sociedades domiciliadas en el extranjero.**

De ahí que la vía para solucionar el problema planteado por la citada Decisión de 1993, desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, fuera la introducción en el sistema tributario estatal, a través de la disposición adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994, 3564 y RCL 1995, 515), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (acompañamiento presupuestario para 1995, BOE 31 diciembre 1994), de una obligación de la Administración central de rembolsar a los no residentes en España las cantidades pagadas en exceso respecto del supuesto de haberse podido acoger a las normas forales o de otras Comunidades autónomas.

La Comisión se dio por plenamente satisfecha con esta contestación, al menos desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, lo que prueba que **la distorsión de la libertad de establecimiento no derivaba de las normas forales en sí mismas consideradas, sino de la no aplicación de las mismas a las sucursales y agencias de las sociedades extranjeras, en la medida en que estas últimas eran entonces competencia exclusiva del Estado.**

La disposición adicional octava a que acaba de hacerse referencia, fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de La Rioja, que dió lugar a la STC de 25 de abril de 2002 (RCL 2002, 96), antes mencionada, la cual anuló la disposición adicional octava de la Ley de Acompañamiento presupuestario para 1995 basándose, fundamentalmente, en la infracción del principio de igualdad (FF JJ 8 y 9, especialmente).

Sin embargo, es claro que la disposición adicional octava, si bien surgida históricamente como respuesta a la Decisión de la Comisión de 1993, no se refería sólo a las Comunidades forales, ni se aplicaba sólo en relación con la normativa foral cuestionada por dicha Decisión. Del tenor literal de la norma se deduce con claridad que, como acaba de decirse, la misma no se limitaba a los regímenes forales, sino que establecía con carácter general el derecho a la devolución de los residentes en otros Estados miembros, cualquiera que fuese la Comunidad autónoma donde operasen (incluso si se trataba de una Comunidad de régimen común), cuando como consecuencia de la aplicación de la normativa estatal deban ingresar una cantidad superior a la que hubiera resultado de las normas forales o autonómicas.

Por otro lado, la jurisprudencia constitucional ha afirmado reiteradamente que la diversidad de tipos de gravamen puede concebirse en abstracto como acomodada a los principios constitucionales, siempre que posea un fundamento justificado y racional y

arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas (STC 19/1987, de 17 de febrero [RTC 1987, 19], FJ 4), como sin duda es el caso de las Comunidades autónomas en general y de los Territorios forales en particular; que «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1^a de la Constitución (RCL 1978, 2836), ya que **estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales...**» (STC 37/1987, de 26 de marzo [RTC 1987, 37], FJ 10); y que «el ejercicio de la competencia de la Comunidad de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución y de la LOFCA (RCL 1980, 2165)» (STC 150/1990, de 4 de octubre [RTC 1990, 150], FJ 7, que declaró la conformidad con la Constitución de un recargo del 3 por 100).

Ésta era precisamente la línea que venía siguiendo el propio Tribunal Supremo, al enjuiciar el Concierto, como puede verse en la STS de 19 de julio de 1991 (RJ 1991, 6227), según la cual **no puede sostenerse que en un territorio histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones, pues otra cosa implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense**, con lo que desaparecería prácticamente la autonomía foral y se incumpliría el art. 2.Uno de la Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377), por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, precepto que no sólo habla de «mantener» el régimen tributario, sino de «establecer» y «regular» el mismo; doctrina que se reitera en la STS 5 octubre 2002 (RJ 2002, 8690), Recurso de Casación núm. 7708/1997.

Pues bien, una vez admitido que la autonomía justifica una divergencia fiscal entre Comunidades autónomas, no puede criticarse el hecho de que los no residentes que operen en una determinada Comunidad a través de un establecimiento permanente, tengan el mismo tratamiento que los residentes que operan en esa misma Comunidad, y un tratamiento distinto que quienes operan en otras Comunidades autónomas distintas, pues así lo exige la libertad de establecimiento.

Esto es lo que no supo ver en su día la STC 96/2002 (RTC 2002, 96), que además supuso un exceso de jurisdicción -en palabras del Excmo. Sr. D. Emilio Gay-, o una extralimitación respecto del objeto del recurso, según el voto particular formulado por los Excmos. Sres. D. Tomás Vives Antón y Dña. M. Emilia Casas Baamonde, al que se adhirieron los Excmos. Srs. D. P. García Manzano y Dña. Elisa Pérez Vera, y en el que se llegaba a afirmar que el parecer mayoritario del Tribunal invade con criterios políticos las competencias del legislador en orden a determinar cómo ha de ajustarse el ordenamiento interno al comunitario.

Paradójicamente, la declaración de inconstitucionalidad de la disp. adicional 8ª de la Ley de acompañamiento para 2005 resulta prácticamente inocua en relación con los regímenes forales, ya que en la reforma del Concierto de 1997 se procedió a una modificación de los puntos de conexión, extendiendo la competencia de las instituciones forales a los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, línea en la que se ha profundizado a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1345, 1519 y LPV 2002, 498) (BOE de 24 de mayo de 2002), con lo que son ahora las Comunidades autónomas de régimen común (por ejemplo, si decidieran utilizar sus competencias normativas para bajar el tipo del IRPF o de otros tributos cedidos que afecten a la actividad empresarial) las que podrían verse acusadas de atentar contra la libertad de establecimiento, al provocar una discriminación contra los residentes en otros Estados miembros que tengan un establecimiento permanente en dichas Comunidades, pues, en el territorio común, el Estado sigue reteniendo la competencia exclusiva en materia de no residentes.

Respecto a los territorios forales, el único problema que se plantea desde la perspectiva de la libertad de establecimiento se refiere a las **personas físicas no residentes, que obteniendo más del 75 por 100 de su renta en España, obtengan la mayor parte de dicho 75 por 100 en territorio foral**, en cuyo caso debe reconocérseles el derecho a tributar conforme a la normativa foral; derecho que también debe extenderse obviamente, a los no residentes que obtienen la mayor parte de la renta en Comunidades de régimen común.

Dicho de otro modo, **los problemas que actualmente plantea la libertad de establecimiento en relación con nuestro sistema fiscal afectan fundamentalmente a las Comunidades de régimen común, cuya normativa no se aplica a los no residentes que operen en ellas a través de un establecimiento permanente, aunque dicha normativa sea más favorable, lo que supone una discriminación encubierta en función de la nacionalidad (dado que los no residentes son frecuentemente no nacionales)**. Respecto a los no residentes que, sin establecimiento permanente, obtienen la mayor parte de su renta en una determinada Comunidad autónoma, el problema es común al régimen general y al foral, y nada tiene que ver desde luego con el Impuesto sobre Sociedades, pese a las afirmaciones del Tribunal Supremo en la sentencia que comentamos.

El Director